



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

EXPEDIENTE N° : 13504-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de noviembre de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008494 de 30 de julio de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró fundada en parte la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013305 y 012-003-0014061 a 012-003-0014071 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012586 y 012-002-0013022 a 012-002-0013034, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005 y las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 de los artículos 175°, 177° y 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración sostiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente reparó el Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto, el Impuesto a la Renta asumido como gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo (“gross up”), las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al “Proyecto Primarios Cerro Verde” y los ingresos diferidos en forma indebida correspondiente a la ejecución del “Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde”, los cuales influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005; asimismo, determinó omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 de los artículos 175°, 177° y 178° del Código Tributario.

Que señala que los reparos por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto, Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo (“gross up”) y las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al “Proyecto Primarios Cerro Verde”, constituyen una asunción de Impuesto a la Renta por parte de la recurrente, que se encuentra prohibida por el artículo 47° de la ley del anotado impuesto y en consecuencia no resulta deducible para el cálculo del impuesto en mención.

Que refiere, sobre el reparo por ingresos diferidos en forma indebida correspondiente a la ejecución del “Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde”, que el Contrato de Construcción N° CV12915 de 14 de diciembre de 2004, suscrito entre la recurrente y Sociedad Minera Cerro Verde establecía un procedimiento para reconocer el costo de la obra (que constituye ingresos para la recurrente), en virtud del cual esta última debía emitir preliminarmente una facturación sobre la base de estimados de los costos a incurrir y posteriormente sobre la base de resultados de avance de obra debía emitir una Declaración de Progreso y una Declaración de Reconciliación que detallasen el costo real, por lo que estos dos últimos documentos son los que contienen y especifican el estado de realización de la obra.

Que agrega que al amparo del artículo 127° del Código Tributario, efectuó la reliquidación del aludido reparo, y estableció que el monto de las facturas emitidas a la compañía no reflejaban el ingreso devengado y que éste se verificaba de los montos contenidos en la Declaración de Progreso de la obra y en la Declaración de Reconciliación (valorizaciones) de febrero a diciembre de 2005, y además precisó que si bien los costos utilizados en la fiscalización se basaban en las aludidas declaraciones no era correcto que se considere el total de éstas pues eso incluía las tarifas de honorarios por el trabajo realizado (“fee” por acuerdo de avance y “fee” por procura de equipos) conceptos que corresponden a la utilidad de la labor realizada, y no a un costo computable para efectos contables ni tributarios, por lo que disminuyó el monto del reparo de S/.122'728,846.62 a S/.114'655,867.00.

Que la recurrente manifiesta que durante la fiscalización se le formularon mayoritariamente requerimientos genéricos y ambiguos, por lo que no debe considerarse que incumplió con la presentación

M *A* *Q* *1* *S*



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

de determinados documentos, al no haberse solicitado en forma expresa su presentación ni detallado las pruebas que debió presentar, por lo que resulta incorrecto que la Administración al amparo del artículo 141° del Código Tributario no admita los medios probatorios presentados en etapa de reclamación para sustentar tales observaciones, según criterio establecido en sendas resoluciones del Tribunal Fiscal.

Que sobre el re cargo por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, señala que dicho gasto (non resident withholding tax) ha sido deducido de acuerdo con el principio de causalidad y que la Administración no debió denegarle tal deducción al amparo del artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que éste corresponde a la contraprestación que debió pagar a su proveedor en virtud del contrato de locación de servicios que suscribieron, y en tal sentido, las remuneraciones brutas de los trabajadores destacados por este último formaban parte del costo del servicio, por lo que el Impuesto a la Renta que gravó dichas remuneraciones calificaba como una condición impuesta por el mencionado proveedor para la prestación de sus servicios.

Que asimismo, agrega que en instancia de reclamación ha demostrado que refacturó a sus clientes el íntegro de la contraprestación pagada a su proveedor y reconoció el ingreso respectivo con lo que neutralizó el efecto en sus resultados de la deducción del referido costo y/o gasto, por lo que no asumió económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el aludido artículo 47°.

Que en relación al re cargo por Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), refiere que dicho costo y/o gasto correspondía a una condición para la prestación del servicio por parte del proveedor en virtud de la cual el precio debía ser tal que al descontar el Impuesto a la Renta respectivo arrojase un determinado monto neto, y en tal sentido, la cláusula de "gross up" que pactaron ambas partes constituía un mecanismo para efectuar dicho cálculo y formaba parte del precio acordado, por lo que corresponde a una obligación contractual a su cargo y no a una liberalidad, en consecuencia, dicha deducción debe aceptarse.

Que añade que la cláusula en mención hace que el cálculo del impacto que el Impuesto a la Renta tiene en todo precio se haga expreso en lugar de tácito y que responde a una lógica económica del proceso de fijación de precios, por lo que dicho mecanismo y la asunción de impuestos son supuestos distintos; y sostiene que ha demostrado que refacturó a sus clientes el íntegro de la contraprestación pagada a su proveedor y reconoció el ingreso respectivo con lo que neutralizó el efecto en sus resultados de la deducción del referido gasto, por lo que no asumió económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el aludido artículo 47°.

Que respecto a las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al proyecto Primario Cerro Verde, indica que no existe asunción de impuestos toda vez que los pagos que realizó fueron íntegramente reembolsados, una parte por _____ por medio de un ajuste en las facturas por sus servicios ("impuesto hipotético en casa") y otra parte por Sociedad Minera Cerro Verde mediante pago en efectivo (el exceso del "impuesto hipotético en casa"), los cuales reconoció como ingreso, por lo que neutralizó el efecto en sus resultados de la deducción del referido gasto, y en tal sentido, no asumió económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el referido artículo 47°.

Que anota que _____ descuenta en sus facturas un monto equivalente al "impuesto hipotético en casa", que corresponde a una compensación pues dicha empresa reconoce que la recurrente le ha pagado parte de la contraprestación por sus servicios mediante el desembolso a favor de sus trabajadores y no existe ningún otro motivo que pueda explicar tal ajuste, por lo que la finalidad del desembolso efectuado por la recurrente era el pago de una parte de la contraprestación por los servicios que le presta la empresa en mención; y, además explica que la parte que excede el "impuesto hipotético en casa" es reembolsada por Cerro Verde en cumplimiento de la obligación expresa que surge del contrato suscrito entre ambas; en consecuencia, no existe asunción de impuestos ni una liberalidad dado que el hecho que los desembolsos se produzcan en cumplimiento de obligaciones pactadas con _____ y Cerro Verde en contratos evidentemente onerosos denota que es imposible calificarlos como liberalidades.

ML P K V 2



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Que en cuanto al reparo por diferimiento de ingresos en forma indebida, correspondientes a la ejecución del "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde", sostiene que no es correcto que se considere que los materiales adquiridos fueron incorporados a la obra en el mes en que su costo fue incluido en la respectiva "Valorización" (Declaración de Reconciliación), ya que es errada la interpretación que se otorga al contrato suscrito con Cerro Verde, pues la cláusula que menciona el "costo real" corresponde al costo cubierto en el mes respectivo mediante la cancelación de las correspondientes facturas a los proveedores mas no al costo de materiales físicamente incorporados a la obra en dicho mes, lo cual hubiera sido fácilmente verificado si se hubiese comparado el detalle de las citadas valorizaciones con los documentos bancarios con los cuales fueron canceladas dichas facturas, lo que la Administración no hizo y simplemente se ampara en el argumento de haber solicitado información durante la fiscalización sin que ésta se hubiese presentado.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Cartas de Presentación N° 060011211950-01-SUNAT y 060011211580-01-SUNAT y Requerimientos N° 0121060000436 y 0121060000398 notificados el 1 y 7 de diciembre de 2006, de fojas 1815 a 1817, 1819 y 1820, 9809 a 9811, 9813 y 9814, la Administración reparó el Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto, el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde" y los ingresos diferidos en forma indebida correspondiente a la ejecución del "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde", los cuales influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005; asimismo, determinó omisiones en los pagos a cuenta del impuesto en mención de marzo a diciembre de 2005 y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 de los artículos 175°, 177° y 178° del Código Tributario.

Que como consecuencia de los reparos e infracciones antes mencionadas, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013305, 012-003-0014061 a 012-003-0014071 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012586, 012-002-0013022 a 012-002-0013034.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si los reparos e infracciones antes mencionadas, se encuentran arregladas a ley.

Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto (ejercicios 2004 y 2005)

Que según el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, no se admitiría como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que a pesar de haber sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario probara que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a la pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentara carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 meses o 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precio de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 9° de los Textos Únicos Ordenados de la Ley del Impuesto a la Renta aprobados mediante Decretos Supremos N° 054-99-EF y 179-2004-EF, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera renta de fuente peruana, las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

Que de acuerdo con el artículo 47° de la norma en mención, el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero, y sólo por excepción podrá deducir dicho impuesto cuando éste grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior, deducción que sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Que mediante el punto 1 de los Requerimientos Nº 0122070000852 y 0122070000853, notificados el 20 de junio de 2007, de fojas 1716 a 1720, 1724, 1725, 1728, 9682 a 9687, 9694, 9695 y 9698, la Administración objetó la deducción del rubro denominado "non resident withholding tax", detallados en los Anexos Nº 2, 2A, 3, 3A, 4 y 4A de los citados requerimientos, toda vez que correspondía al monto del Impuesto a la Renta de los trabajadores no domiciliados que prestaban sus servicios en calidad de dependientes de las subsidiarias de Fluor Corporation, cuya deducción no está permitida según el 47º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó que sustente tales observaciones.

Que en respuesta a los mencionados requerimientos, la recurrente presentó escritos de 11 de julio de 2007, de fojas 1676 a 1679 y 9597 a 9600, en los que precisó que _____ le facturaba efectivamente el Impuesto a la Renta que correspondía a sus trabajadores por lo que éste formaba parte del costo del servicio brindado por aquélla y agregó que del contrato suscrito con la referida empresa se apreciaba que ella asumía obligaciones para obtener la prestación de los anotados servicios, dentro de los cuales se encontraba el honrar ciertos gastos que correspondían al personal de _____ incluido el Impuesto a la Renta respectivo, y además sostiene que mencionados gastos o costos en los que incurría eran facturados a sus clientes quienes se los reembolsaban.

Que en el punto 1 de los Resultados de Requerimientos Nº 0122070000852 y 0122070000853, notificados el 18 de setiembre y 13 de noviembre de 2007, de fojas 1701 a 1707 y 9647 a 9652, la Administración ha señalado que no acepta la deducción como costo y/o gasto correspondiente al monto del Impuesto a la Renta de los trabajadores no domiciliados pertenecientes a _____ debido a que las normas sobre la materia lo prohíben taxativamente; y refiere que la recurrente no proporcionó sustento de haber recibido reembolso por el pago del Impuesto a la Renta que efectuó a favor de terceros, por lo que reparó el mencionado gasto conforme al detalle establecido en los Anexos Nº 1, 2 y 2A de fojas 1689, 1690 y 9616 a 9619.

Que mediante Anexo Nº 01 a los Requerimientos Nº 0122070001359 y 0122070001674, notificados el 18 de setiembre y 21 de noviembre de 2007, de fojas 1648 a 1653 y 6260 a 6266, la Administración en virtud del artículo 75º del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones detectadas respecto al Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto; sin embargo, al cierre de dichos requerimientos, notificados el 1 de octubre y 11 de diciembre de 2007, de fojas 1643 a 1645, 6246 a 6252 y 6258, se dejó constancia que aquélla presentó el mismo sustento y argumentos antes mencionados por lo que mantuvo el reparo detallado anteriormente.

Que obra de fojas 1434 a 1449, la traducción oficial del Contrato de Locación de Servicios Técnicos de 1 de enero de 1995, suscrito entre la recurrente y _____ en virtud del cual el cliente (recurrente) podría solicitar periódicamente que _____ llevara a cabo los servicios acordados entre ambas partes y conforme se describa en la solicitud de servicios que se agregaba al contrato como "Anexo A".

Que en el "Anexo A" del contrato en mención se estableció que _____ debía llevar a cabo los servicios de administración de construcción, servicios de compra y construcción locales, estudios de factibilidad para la construcción de plantas de producción/procesamiento, servicios técnicos de ingeniería y servicios de alquiler de equipo.

Que asimismo en el "Anexo B" del referido contrato, se estipuló que la recurrente aceptaba pagar a una compensación total compuesta por los costos de _____ los costos de la oficina principal y en campo reales.

Que en el aludido anexo, se precisó que si cualquiera de los cargos de _____ estuviera sujeto a retención del Impuesto a la Renta en virtud de las leyes peruanas, la recurrente retendría dicho impuesto, y además se reconoció que el personal llevado al Perú en virtud del mencionado contrato podía estar sujeto a la retención del Impuesto a la Renta de personas naturales en el país y en dicho caso, la recurrente colaboraría con dicho personal y le proporcionaría asistencia para determinar y efectuar el pago de sus obligaciones tributarias en el país y también les proporcionaría los fondos para el pago de dicho impuesto y finalmente, se especificó que dichos fondos serían "reembolsables al contratista por el propietario", por lo que ni la recurrente ni _____ asumirían los Impuestos a la Renta en el Perú del indicado personal.

ML A K S 4



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Que en tal sentido se tiene que, en atención al mencionado contrato, ha enviado a su personal a nuestro país a fin que realice los servicios antes detallados, por lo que dichos trabajadores han generado rentas de fuente peruana afectas al Impuesto a la Renta, y según lo acordado sería la recurrente la que proporcionaría los fondos para el pago del mencionado impuesto a cargo de dichos trabajadores, lo que implica que aquélla asumiría el impuesto que corresponde a terceros, y que ha pretendido deducir como costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta de los ejercicios acotados.

Que no obstante, de acuerdo con el artículo 47º antes expuesto, la empresa que haya asumido el pago del Impuesto a la Renta de un tercero no podrá deducir dicho monto, y en el supuesto que hubiese asumido dicha carga tal desembolso no sería reconocido y debía ser adicionado al momento de determinar el Impuesto a la Renta correspondiente.

Que si bien la recurrente sostiene que según el propio contrato no existiría asunción de impuesto porque dicho desembolso sería reembolsado al contratista (entiéndase) por el propietario (clientes de la recurrente), por lo que ni ella ni asumirían los Impuestos a la Renta en el Perú del indicado personal, y que en ese sentido, habría reconocido el ingreso respectivo por dichos reembolsos con lo que habría neutralizado el efecto de la deducción del referido gasto por lo que si se le reparaba este último concepto también deberían disminuirse los ingresos declarados, no ha presentado durante la etapa de fiscalización la documentación que permitiera verificar que en efecto tales montos le hubiesen sido reembolsados, conforme se ha indicado anteriormente.

Que en la etapa de reclamación y apelación, la recurrente ha pretendido acreditar el traslado de dichos cobros a sus clientes con la presentación de la Factura N° 001-0001400 (en la que ha desagregado la refacturación del "non resident withholding tax" a su cliente Southern Perú Copper Corporation bajo la denominación "Expats taxes"), reportes denominados "payment statement N° 18", "labor summary N° 18", "expats taxes", cuadro I para el reparo "non resident withholding tax" del ejercicio 2004, cartas de autorización de transferencia bancaria, facturas emitidas por en el ejercicio 2004 a nombre de ella (proyectos Yanacocha e Ilo - "non resident withholding tax" como contraprestación), cuadro II que incluye muestreo significativo en físico de facturas emitidas por la recurrente a Yanacocha por los ejercicios 2004 y 2005, entre otros, de fojas 11667 a 11713 y 21077 a 22536; sin embargo, al amparo del artículo 141º del Código Tributario no correspondía que la Administración merituara tales documentos, debido a que aquélla no demostró haberse encontrado en alguno de los supuestos de excepción contemplados en dicho artículo. Asimismo, tampoco se verifican los supuestos establecidos en los artículos 147º y 148º del referido código para ser merituados en esta instancia.

Que en atención a lo expuesto, resulta razonable que la Administración haya reparado el costo y/o gasto por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido por la recurrente, toda vez que dicho impuesto corresponde a un tercero y tal deducción está expresamente prohibida por el artículo 47º antes mencionado, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo - "gross up" (ejercicios 2004 y 2005)

Que de conformidad con el inciso e) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera renta de fuente peruana, las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Que el inciso c) del artículo 71º de la mencionada ley, prevé que son agentes de retención, entre otras, las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el artículo 76º de la aludida ley, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de dicha ley, según sea el



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

caso.

Que mediante el punto 2 de los Requerimientos Nº 0122070000852 y 0122070000853, de fojas 1712 a 1716, 1723, 1724, 1727, 9672 a 9681, 9693 y 9697, la Administración observó el rubro denominado "Servicios Administrativos", contenido en las facturas emitidas por el proveedor _____ a la recurrente por los servicios prestados que se han detallado precedentemente, debido a que el monto de dicho concepto era igual al Impuesto a la Renta que el mencionado proveedor debía pagar, vía retención, y le requirió que explicara por escrito y con documentación sustentatoria el motivo por el que habría deducido para el cálculo de su impuesto el referido concepto, según el detalle en los Anexos Nº 4 a 11 adjuntos a dichos requerimientos.

Que en respuesta a los mencionados requerimientos, la recurrente presentó escritos de 11 de julio de 2007, de fojas 1674 a 1676 y 9595 a 9597, en los que manifestó que los "Servicios Administrativos" facturados formaban parte del valor del servicio; y que había utilizado la cláusula "gross up" establecida en su contrato con _____ para fijar los precios del servicio y de no haberlo hecho la retención practicada hubiese resultado menor a la efectuada, pues en este caso la tasa del Impuesto a la Renta se aplicó sobre el valor total de la contraprestación pactada entre las partes; y, además indicó que lo cobrado por su proveedor estaba dentro de los rangos normales del mercado por lo que cumplió con el principio de causalidad y en consecuencia resultaría deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 de los Resultados de Requerimientos Nº 0122070000852 y 0122070000853, la Administración concluyó que _____ (sujeto no domiciliado) debía tributar sobre la renta obtenida en el territorio nacional a la cual le debía detraer, vía retención, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable, no obstante en virtud del mecanismo "gross up" utilizado, tal retención fue asumida íntegramente por la recurrente (sujeto domiciliado) que recibió los servicios, por lo que, al amparo del inciso b) del artículo 44º y artículo 47º de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a reparar la deducción del impuesto que habría asumido esta última, cuyo detalle obra en los Anexos Nº 3 y 3A, de fojas 1687, 1688 y 9613 a 9615.

Que mediante Anexo Nº 01 a los Requerimientos Nº 0122070001359 y 0122070001674, de fojas 1648 a 1653 y 6260 a 6266, la Administración en virtud del artículo 75º del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones detectadas respecto al Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo - "gross up"; no obstante al cierre en los resultados de los citados requerimientos, de fojas 1641 a 1643, 1645, 6239 a 6246 y 6258 se indicó que aquélla habría presentado el mismo sustento y argumentos antes detallados por lo que mantuvo el presente reparo.

Que en el caso de autos, obra a fojas 1434 a 1449, la traducción oficial del Contrato de Locación de Servicios Técnicos de 1 de enero de 1995, suscrito entre la recurrente y _____ en virtud del cual la recurrente podría solicitar periódicamente que _____ llevara a cabo los servicios acordados entre ambas partes y conforme se describa en la solicitud de servicios que se agregaban al presente contrato como "Anexo A" sucesivos.

Que del "Anexo B" del anotado contrato, de fojas 1434 y 1435, el que es analizado por la Administración para fundamentar su reparo, se aprecia el acuerdo según el cual la recurrente pagaría a la _____ una compensación total compuesta por los costos de _____ los costos de la oficina principal y en campo reales, detallados en dicho anexo; y, en consecuencia, aceptaría que _____ ajustase el monto de sus facturas de manera que después de la retención de impuestos en el Perú, el monto que la primera le pagaría fuese equivalente a los costos antes mencionados.

Que según las normas y el contrato antes citado, las actividades realizadas por _____ (sujeto no domiciliado), llevadas a cabo en territorio nacional, originarían rentas de fuente peruana, por las cuales debía abonar al fisco el Impuesto a la Renta respectivo, vía retención; en cuyo caso el agente obligado a retener y abonar tal impuesto sería la recurrente por ser la que pagaba la mencionada renta de fuente peruana.

Que se advierte de las facturas emitidas por _____ por los servicios prestados a la recurrente, de fojas 1712 a 1715 y 9672 a 9680, que esta última aplicó a los costos materia de compensación, el mecanismo "gross up", acordado en el referido contrato, a través del cual incrementó el monto del importe de los



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

costos calculados y que forman parte de la compensación pactada con la no domiciliada a fin que luego de realizar las retenciones correspondientes al Impuesto a la Renta la suma resultante cubriese los costos detallados en el aludido contrato, que era el monto que aquélla esperaba obtener como retribución efectiva de tales conceptos.

Que la cláusula antes señalada corresponde al mecanismo denominado "gross up" o "grossing up", que es la forma en que suele calcularse la retribución en las operaciones realizadas con sujetos que deben sufrir retenciones, normalmente no domiciliados, como en aquéllos casos que exigen que la retribución pactada y que debe abonarse no se reduzca debido a la aplicación de las retenciones que pudieran corresponder por el pago de tributos. En la práctica se aplica una fórmula matemática para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente (en este caso el no residente) que le corresponda de acuerdo a ley y por otro lado, para cumplir con el pago pactado por los servicios contratados.

Que en efecto, de las facturas emitidas materia de observación en base a las cuales la Administración sustentó los reparos en cuestión por los años 2004 y 2005, se tiene que en cada una de ellas se efectuó el cálculo que se detalla a continuación:

Cuadro N° 01

Factura N°	Fecha	Costo de Servicios	Ajuste Anexo "B" de contrato		Costo ajustado	Fojas	
			Fórmula	Ajuste		Factura	Análisis SUNAT
03-PERU-379	22/10/2004	\$35,633.45	$(35,633.45/0.70) * 0.30$	\$15,271.48	\$50,904.93	682 y 683	1713

(*) Se toma como referencia una de las facturas observadas para ilustrar el procedimiento empleado.

Que por tanto, es posible verificar que el procedimiento mostrado fue previsto por las partes para establecer la retribución total de los servicios pactados, tomando como referencia inicial los costos a ser compensados al proveedor; siendo razonable desde el punto de vista económico, que para cubrir dichos costos incurridos la disponibilidad obtenida debe ser efectiva, es decir, neta de retenciones; expectativa válida en las transacciones privadas con fines lucrativos, máxime si al respecto la Administración no ha opuesto objeción en referencia al valor de mercado de los servicios en cuestión.

Que en virtud del referido mecanismo se materializa un ajuste para determinar la retribución contractual, de tal manera que luego de practicadas las retenciones del Impuesto a la Renta la suma resultante sería la que efectivamente quería percibir el no domiciliado; en tal sentido, dicha retribución ajustada según lo previsto contractualmente resulta deducible para efectos tributarios; por consiguiente, en el contexto verificado en el caso de autos, no se verifica una asunción de impuestos en los términos establecidos en el artículo 47º antes citado.

Que bajo la aplicación del ajuste explicado, la retención del Impuesto a la Renta al proveedor no domiciliado debe recaer sobre el total ajustado, pues esta cifra es a la que quedó obligada a pagar la recurrente, de conformidad con el acuerdo pactado; por tanto, al verificarse en autos, según lo señala la SUNAT en los cálculos realizados y notificados como materia de observación en sus requerimientos, que la retención se calculó sobre el total del valor ajustado, la recurrente cumplió con lo previsto en los artículos 54º, 56º y 76º de la Ley del Impuesto a la Renta glosados precedentemente.

Que toda vez que la Administración sustenta su acotación en considerar que el mecanismo utilizado corresponde a una asunción de impuestos, lo que ha sido desvirtuado precedentemente, procede dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al "Proyecto Primarios Cerro Verde" (ejercicio 2005)

Que de acuerdo con el artículo 47º de la ley en mención, el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero, y sólo por excepción podrá deducir dicho impuesto cuando éste grave los intereses por operaciones de crédito a favor de



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

beneficiarios del exterior, deducción que sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0122070000853, de fojas 9691 y 9692, la Administración observó la deducción que la recurrente registró como costo y/o gasto en la cuenta 91932003 correspondiente al Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas que prestaron servicios en el territorio peruano en calidad de dependientes de las subsidiarias de Fluor Corporation, detallado en el Anexo N° 13 adjunto al mencionado requerimiento, de fojas 9664 a 9669, por lo que le solicitó que proporcione un análisis detallado en el que relacione los importes pagados por cuenta de las personas naturales no domiciliadas con las facturas de venta (correspondientes al "Proyecto Primarios Cerro Verde") mediante las cuales habría recuperado y neutralizado el gasto y/o costo registrado, y asimismo le requirió que exhiba y proporcione copia de las constancias de pago por el concepto antes descrito (retenciones asumidas y pagadas por la recurrente), así como copias de las facturas de venta que sustenten el reembolso y cualquier otro documento que cumpla el mismo fin.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 11 de julio de 2007, de fojas 9584 a 9591, en el que afirmó que no existía asunción alguna de impuestos debido a que había pactado con su cliente Sociedad Minera Cerro Verde, el reembolso de los pagos efectuados por concepto de Impuesto a la Renta de terceros, de acuerdo con lo establecido en el Contrato de Construcción N° CV12915, y adjuntó la relación de pagos del impuesto del personal del exterior, vouchers y cheques correspondientes al pago del impuesto, copia de las Facturas N° 010-0000005, 010-0000006, 010-0000008, 010-0000011 y 010-0000014 emitidas al referido cliente y un cuadro global anual que muestra montos totales de la facturación anticipada y valorización neta, de fojas 8606 a 9269, sin embargo, ninguno de los documentos mencionados muestran el detalle del supuesto reembolso que la citada empresa habría efectuado a la recurrente.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° 0122070000853, de fojas 9625 a 9639, la Administración dejó constancia que reparó la deducción registrada en la cuenta 91932003 correspondiente al Impuesto a la Renta de trabajadores no domiciliados pertenecientes a _____ toda vez que la normas del Impuesto a la Renta prohíben tal deducción; y precisó que la recurrente no proporcionó ni exhibió documentación y/o análisis detallado que permitiera verificar el reembolso de dicho concepto por parte de _____ ni del cliente Sociedad Minera Cerro Verde, según detalle contenido en el Anexo N° 4 adjunto a dicho requerimiento, de fojas 9609 a 9612.

Que mediante Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122070001674, de fojas 6260 a 6266, la Administración de acuerdo con el artículo 75° del anotado código, informó a la recurrente de las observaciones detectadas sobre las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron haber sido reembolsadas y que fueron contabilizadas en la cuenta 91932003, correspondiente al "Proyecto Primarios Cerro Verde"; sin embargo, al cierre del mencionado requerimiento, de fojas 6227 a 6239 y 6258, dejó constancia que la recurrente no acreditó ni proporcionó documentación que permitiera verificar el reembolso que debían efectuar Sociedad Minera Cerro Verde y _____ en atención a los contratos suscritos con aquélla, por lo que procedió a mantener el presente reparo.

Que en el presente caso se tiene que, según el "Anexo B" del Contrato de Locación de Servicios Técnicos suscrito entre la recurrente y _____ de fojas 1434 a 1449, si cualquiera de los cargos de _____ estuviera sujeto a retención del Impuesto a la Renta en virtud de las leyes peruanas, la recurrente retendría dicho impuesto, y además se reconoció que el personal llevado al Perú en virtud del mencionado contrato podía estar sujeto a la retención del Impuesto a la Renta de personas naturales en el país y en dicho caso, la recurrente colaboraría con dicho personal y le proporcionaría asistencia para determinar y efectuar el pago de sus obligaciones tributarias en el país y también les proporcionaría los fondos para el pago de dicho impuesto y finalmente, se especificó que dichos fondos serían reembolsables al contratista por el propietario, por lo que ni la recurrente ni _____ asumirían los Impuestos a la Renta en el Perú del indicado personal.

Que obra de fojas 4709 a 4712, la traducción certificada del Subcontrato de 9 de enero de 2005, suscrito entre la recurrente (contratista), que es parte interveniente en el contrato de 14 de diciembre de 2004 con

 8



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Sociedad Minera Cerro Verde (contrato principal), y (subcontratista), en virtud del cual la recurrente autoriza a la subcontratista a proporcionar, directa o indirectamente, personal fuera del país que ella podría llevar a Perú y utilizar en la prestación de sus obligaciones dentro del alcance general de la obra indicada en el contrato principal.

Que asimismo en el Artículo III del referido contrato, se estipuló que la recurrente aceptaba pagar a una compensación total compuesta por los costos reales del subcontrato, los costos de la oficina principal y en campo de subcontratista.

Que según la traducción oficial del Contrato de Construcción N° CV12915 de 14 de diciembre de 2004, de fojas 2047 a 2213, suscrito entre la recurrente (contratista) y Sociedad Minera Cerro Verde (compañía) en cuyas cláusulas preliminares se indica que esta última tiene la intención de desarrollar el "Proyecto de Sulfuro Primario" y desea que el trabajo de construcción lo realice un único contratista, a su vez se señala que la recurrente tiene experiencia en la construcción de proyectos tales como el mencionado y tiene convenios con proveedores que poseen precios favorables u otros términos y condiciones para que pueda completar el proyecto a tiempo y de manera más rentable, por lo que acuerdan que la recurrente desarrolle el trabajo de construcción de conformidad con los términos y condiciones establecidas en el contrato.

Que de acuerdo con los acápite 4.1 y 4.2 del numeral 4 del citado contrato, de foja 2199, la compañía efectuará los pagos al contratista de la manera estipulada en el "Anexo E".

Que el acápite 6.2 del numeral 6 del anotado contrato, de foja 2197, referido a los impuestos pagados o reembolsados por la compañía, prevé de acuerdo con el cronograma establecido en el "Anexo E" que la compañía pague a la autoridad gubernamental o reembolse al contratista el pago de cualquier impuesto de valor agregado, bienes y servicios, venta, uso, al consumo, privilegio de transacción u otro impuesto.

Que sobre el particular, el numeral 4 del Apéndice 3 del "Anexo E", de foja 2069, señala que los empleados serían responsables de parte de sus obligaciones tributarias en todo el mundo, equivalente a lo que pagaría de Impuesto a la Renta en su país de salario básico nacional y de sobre tiempo, denominado "Impuesto hipotético en casa" que sería calculado y retenido del salario, y que el exceso del referido concepto sería pagado por la compañía.

Que de la revisión de los mencionados contratos se aprecia que ha enviado a su personal al Perú a fin que la recurrente cumpla con las prestaciones a las que se encuentra obligada en virtud del contrato suscrito con Sociedad Minera Cerro Verde, y según lo acordado sería la recurrente la que proporcionaría los fondos para el pago del mencionado impuesto a cargo de dichos trabajadores, lo que implica que aquélla asumiría el impuesto que corresponde a terceros, y que ha pretendido deducir como costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado.

Que si bien la recurrente sostiene que no existiría asunción de impuestos porque los desembolsos que realizó por dicho concepto le fueron reembolsados íntegramente, una parte mediante el ajuste que FDLA practicaba en sus facturas por el monto correspondiente al "Impuesto hipotético en casa" (compensando de esa forma el pago efectuado por la recurrente con la contraprestación por sus servicios), y de otra parte, por Sociedad Minera Cerro Verde, a la que le habría trasladado el exceso del "Impuesto hipotético en casa", conforme a lo estipulado en el Contrato de Construcción N° CV12915, no ha presentado durante la etapa de fiscalización la documentación que permitiera verificar que en efecto tales montos le hubiesen sido reembolsados por parte de ni por parte de Sociedad Minera Cerro Verde, pues a pesar de haber presentado copia de facturas emitidas a esta última empresa, no se advierte de su revisión ni de la demás documentación que presentó que ésta le hubiese reembolsado monto alguno.

Que en la etapa de reclamación y apelación, la recurrente ha pretendido acreditar el traslado de dichos cobros a y a su cliente Sociedad Minera Cerro Verde con la presentación de la Factura N° 90062448 emitida por la recurrente a en agosto de 2005, cuadro en el que detalla el cálculo del concepto "total of non – technical services" correspondiente a la factura antes mencionada, Facturas N° 010-0000006, 010-0000008, 90062448, 90064680, 90064711, 90072351, 90072918, 90064695, 90062444 y 90075230 emitidas a Sociedad Minera Cerro Verde, estados de cuenta corrientes en los que se aprecian transferencias del exterior, valorizaciones, cartas de autorización de transferencia bancaria,

M J K V



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

de fojas 11593 a 11665 y 20828 a 20995; sin embargo, al amparo del artículo 141° del Código Tributario no correspondía que la Administración merituara tales documentos, debido a que aquella no demostró haberse encontrado en alguno de los supuestos de excepción contemplados en dicho artículo. Asimismo tampoco se verifican los supuestos establecidos en los artículos 147° y 148° del referido código para ser merituados en esta instancia.

Que en atención a lo expuesto, resulta razonable que la Administración haya reparado el costo y/o gasto por las retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas por la recurrente, toda vez que dicho impuesto corresponde a un tercero y tal deducción está expresamente prohibida por el artículo 47° antes mencionado, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Ingresos diferidos en forma indebida correspondientes a la ejecución del “Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde” (ejercicio 2005)

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, agregando el anotado artículo, que la misma regla será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 01203-2-2008 que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado; y 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, 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 doctrinariamente¹, se ha señalado que el concepto de devengado reúne las siguientes características: “a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.”

Que según el artículo 1771° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Que la NIC 11 – Contratos de Construcción² en su párrafo 3 define al contrato de construcción como un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Que el párrafo 22 de la indicada NIC, prevé que cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, en función al estado de realización (avance de obra) de la actividad producida por el contrato a la fecha de cierre del balance.

Que el párrafo 30 de la NIC en mención refiere que el estado de terminación o avance de un contrato puede determinarse de muchas formas, siendo que la empresa debe utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato los métodos pueden tener en cuenta: a) la proporción de los costos del contrato, incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato; b) el examen del trabajo ejecutado; o,

¹ REIG, Enrique Jorge, “Impuesto a las Ganancias”, Pág. 314. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.

² Norma oficializada mediante la Resolución del Concejo Normativo de Contabilidad N° 007-1996-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

c) la proporción física del contrato total ya ejecutado; agrega dicho párrafo que los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

Que asimismo, el párrafo 31 de la anotada NIC indica que cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento, excluyéndose los costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y, pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

Que mediante Requerimiento N° 0122070000585, notificado el 26 de abril de 2007, de fojas 9777 a 9779, la Administración solicitó a la recurrente que explique y/o sustente con la documentación respectiva, las diferencias entre los ingresos contabilizados en los Libros Diario y Mayor frente a los ingresos declarados como base imponible de sus pagos a cuenta mensuales.

Que la recurrente absolvió el indicado requerimiento mediante escrito de 7 de mayo de 2007, de fojas 9760 a 9763, en el que precisó que las diferencias obedecían al diferimiento de ingresos por los servicios que no se devengaron, dado que no fueron prestados en el ejercicio 2005, según el Marco Conceptual de las NICs y la NIC 1.

Que en el Resultado de Requerimiento N° 0122070000585, notificado el 13 de julio de 2007, de fojas 9767 a 9775, la Administración dejó constancia que la respuesta proporcionada por la recurrente no se ajustaba a la realidad de las liquidaciones mensuales que había efectuado, por lo que concluye que toda vez que dichos ingresos fueron incluidos en los pagos a cuenta del 2005 se consideran devengados en dicho ejercicio.

Que el 4 de setiembre de 2007, es decir, con posterioridad al cierre del aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito, de fojas 9744 a 9754, en el que precisó que respecto a las ganancias diferidas inicialmente emitió facturas sobre la base de costos estimados y que posteriormente efectuaba una valorización mensual de desembolsos, la que hace referencia a los pagos efectuados pero no a los bienes recibidos. Finalmente menciona la existencia de una hoja de ingresos, la que considera que sí expresa los costos reales devengados, y que los ingresos diferidos corresponderían a pagos a proveedores cuyos bienes y prestación de servicios pactados aún no habían sido recibidos o prestados; adjuntó a dicho escrito el reporte denominado movimiento de ingresos del ejercicio 2005, diversos asientos contables, estado de resultados del ejercicio en mención y hoja de ingresos, de fojas 9699 a 9743.

Que posteriormente, mediante los puntos 5 y 6 del Requerimiento N° 0122070000853, notificado el 20 de junio de 2007, de fojas 9657 a 9663, 9689 a 9691 y 9698, la Administración requirió a la recurrente que presentara copia de los comprobantes de pago, detalle y análisis mensual de los honorarios facturados y cobrados sobre la base del porcentaje de obra completada referidos al contrato suscrito con la Sociedad Minera Cerro Verde; así como que explicara con el sustento contable documentario, la metodología utilizada a efecto del cobro de dichos honorarios y el avance progresivo mensual valorizado en porcentaje de acuerdo con el Estudio de Factibilidad del proyecto con la aludida empresa por las obras ejecutadas durante el ejercicio 2005; además, indicó que había detectado el diferimiento de ingresos por el importe de S/1219'248,816.37, detallados en el Anexo N° 14 adjunto el anotado requerimiento, que están compuestos en su gran mayoría por órdenes de compra pagadas por adelantado correspondientes a mercadería no recibida al 31 de diciembre de 2005, indicadas en el Anexo N° 15, y por anticipos otorgados a los contratistas en la ejecución del proyecto con la anotada empresa cuyos costos se han devengado en parte en el referido ejercicio, según Anexo N° 16, por lo que le solicitó que presentara las Declaraciones Únicas de Aduanas – DUAs por la llegada de la mercadería pendiente al 31.12.2005, conocimiento de embarque, documentos de control de ingresos y salidas de la mercadería, facturas y contabilización respectiva, en relación a las órdenes de compra pagadas por adelantado, análisis de los costos devengados y los costos por devengar correspondientes a los indicados anticipos y la documentación sustentatoria pertinente de los anticipos otorgados a los contratistas, como valorizaciones



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

de obras y el avance progresivo mensual valorizado y en porcentajes de acuerdo con el Estudio de Factibilidad del proyecto cerro verde.

Que en los puntos 5 y 6 del Resultado de Requerimiento N° 0122070000853, notificado el 13 de noviembre de 2007, de fojas 9620 a 9625 y 9656, la Administración dejó constancia que si bien la recurrente presentó un escrito el 11 de julio de 2007, de fojas 9576 a 9607, al que adjuntó las valorizaciones mensuales de desembolsos realizados, los asientos de registro contable del devengamiento de ingresos, un gráfico de avance porcentual de la obra realizada en el aludido ejercicio, la hoja de ingresos antes presentada, las DUAs de mercadería no recibida al 31 de diciembre de 2005, conocimientos de embarque, facturas y contabilización correspondiente a las órdenes de compra antes mencionadas, de fojas 6452 a 8603, no presentó el detalle y análisis mensual de los honorarios facturados y cobrados sobre la base del porcentaje de obra completada referidos al contrato suscrito con Sociedad Minera Cerro Verde, los documentos de control de ingresos y salidas que permitieran verificar los materiales que ingresaron o no para la obra, el gráfico de avance porcentual ofrecido que contenía un porcentaje global y no un detalle del avance de obra valorizado, ni adjuntó documentación sobre los anticipos otorgados a los contratistas, por lo que concluyó que aquella no sustentó lo que afirmaba en el sentido que reconocía los gastos y también los ingresos en la medida que las maquinarias son recibidas y los servicios son prestados efectivamente por los proveedores ya que no demuestra con documentos que la obra se efectuó sobre la base de especificaciones técnicas donde figure el detalle de los rubros correspondientes a la construcción del "Proyecto Sulfuros Primarios Cerro Verde", la mano de obra necesaria, la maquinaria y equipo que se utilizaría en la construcción del proyecto y otros elementos necesarios en la ejecución de la obra.

Que posteriormente, con Requerimiento N° 0122070001360, notificado el 18 de setiembre de 2007, de fojas 6446 a 6450, la Administración exhortó a la recurrente que presente, entre otros, el presupuesto inicial y final de la obra, nombres de las entidades supervisoras de la obra, acta inicial de entrega de obra, acta de entrega parcial de obra, avances de obra mensual en monto y porcentaje correspondiente a la ejecución del proyecto en mención, kárdex físico y permanente de los bienes adquiridos para la obra en mención, información sobre las empresas que contrató o subcontrató para ejecutar el referido proyecto. Asimismo, solicitó que presentara los presupuestos iniciales y finales de obra, valorizaciones mensuales de obra, valorizaciones finales de obra, los avances de obra e forma mensual en monto y porcentaje, correspondiente a las empresas que contrató o subcontrató para ejecutar el "Proyecto Sulfuros Primarios Cerro Verde".

Que al cierre del citado requerimiento, notificado el 13 de noviembre de 2007, de fojas 6434 a 6445, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el escrito de 2 de octubre de 2007, de fojas 6383 a 6433, en el que indicó que el presupuesto de avance de obra es igual al monto de las facturas emitidas a Cerro Verde, que no cuenta con presupuesto por etapas, dado que la medición del servicio se efectuaba de acuerdo con avances progresivos, que supervisó el trabajo en calidad de usuario pero no de manera exhaustiva, que no posee cuadernos ni actas de entrega parcial de obra pero sí muestra el acta de entrega de planta (documentos en idioma inglés), que emite valorizaciones al décimo quinto día del cierre de cada mes y muestra las valorizaciones mensuales de desembolsos, no exhibe el kárdex solicitado, pero sí el reporte denominado "MMR" al que llamó control de bienes, además muestra un detalle de los subcontratistas, pero no adjunta los presupuestos, valorizaciones o avances de obra, ni documentación sobre las empresas que subcontrató porque afirma que es documentación voluminosa; y en tal sentido, consideró que aquella no cumplió con presentar totalmente la documentación solicitada.

Que asimismo, mediante Requerimiento N° 0122070001576, notificado el 6 de noviembre de 2007, de fojas 6373 a 6378, la Administración requirió a la recurrente que sustentara con la base legal respectiva y documentación sustentatoria, el diferimiento de ingresos correspondientes a la obra de Cerro Verde (ejercicio 2005), contabilizados en la Cuenta contable 49102- Ventas diferidas, detallado en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento, de foja 6373. En el resultado del aludido requerimiento, notificado el 21 de noviembre de 2011, de fojas 6344 a 6372, la Administración dejó constancia que en el escrito presentado el 21 de noviembre de 2001, la recurrente mencionó que determina los costos e ingresos incurridos en función del reporte denominado "Hoja de ingreso", en el que analiza y discrimina que parte de los desembolsos y bienes recibidos constituyen costos reales devengados y que los ingresos diferidos



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

por la suma de S/. 219'248,816.37 contabilizados en la Cuenta contable 49, corresponden a los desembolsos efectuados que no han participado en la obra en el ejercicio 2005.

Que igualmente, la Administración indica que la recurrente presentó nuevamente facturas, valorizaciones y la hoja de ingresos que no tiene ningún sustento adicional y sobre los anticipos pagados a los subcontratistas adjuntó algunos subcontratos en los cuales se aprecia que los pagos a éstos debían efectuarse contra avances mensuales, de fojas 6267 a 6319; es decir, no acreditó que el diferimiento objetado correspondiese efectivamente a órdenes de compra por bienes que supuestamente fueron pagados por adelantado en el ejercicio 2005 y que recién fueron incorporados a la obra en el 2006 ni que los mencionados pagos a subcontratistas correspondan a servicios pagados pero aún no prestados en el año 2005, por lo que tales montos no debieron deducirse de la hoja de ingresos (base del diferimiento de ingresos); y en consecuencia, al no haberse sustentado el diferimiento antes señalado reparó el importe de S/. 122'728,846.31 por dicho concepto, según el Anexo N° 03 adjunto al requerimiento, de foja 6338.

Que finalmente, al amparo del artículo 75º del Código Tributario, el 21 de noviembre de 2007, la Administración notificó el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122070001674, de fojas 6260 a 6266, a través del cual comunicó a la recurrente las observaciones detectadas respecto a los ingresos diferidos en forma indebida correspondientes al "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde" a efecto que presentara y/o exhibiera la información y/o documentación pertinente; no obstante, en el resultado del aludido requerimiento, notificado el 11 de diciembre de 2007, de fojas 6203 a 6227 y 6258, dejó constancia que en términos generales, la recurrente presentó el mismo sustento y argumentos antes señalados por lo que mantuvo el repara conforme al detalle indicado en el considerando precedente.

Que por su parte, la Administración realizó un cruce de información con Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A., mediante Requerimiento N° 0522070001279, notificado el 21 de setiembre de 2007, de fojas 2234 a 2237, en virtud del cual solicitó que presente, entre otros, el contrato de construcción suscrito con la recurrente por la ejecución del "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde", los subcontratos que se hubieran firmado con contratistas a fin de realizar la obra en mención, el presupuesto por etapas de la referida obra, el acta inicial de entrega y acta de entrega parcial de la obra, las valorizaciones mensuales de obra, las valorizaciones adicionales de obra y la valorización final, avance de obra en forma mensual en monto y porcentajes, las DUAs, guías de remisión, notas de débito y crédito relacionados con la ejecución de la obra, análisis detallado del costo de la obra, kárdex físico y permanente de los bienes adquiridos para la mencionada obra y que indique las entidades supervisoras de la obra; y al cierre del aludido requerimiento, notificado el 6 de noviembre de 2007, de fojas 2229 a 2233, se dejó constancia que la mencionada empresa presentó el anotado contrato y que la recurrente le facturaba por los adelantos por avance de obra (constituidos por estimaciones de los costos de mano de obra, materiales, equipos, honorarios por los servicios prestados, entre otros), que la supervisión de la obra estaba a cargo de la recurrente, que no existían actas iniciales ni parciales porque según el contrato firmado la recurrente se obligaba a entregarle la obra culminada y en funcionamiento, además indicó que la recurrente emitía las valorizaciones mensuales de desembolsos conforme a lo indicado en el contrato al décimo quinto día del mes siguiente y que éstas contenían el costo detallado de la obra durante el período de revisión, exhibió rendiciones de gastos emitidas por la recurrente en la que muestra el avance de obra durante el período de revisión e informe de progreso mensual de enero a diciembre de 2005, de fojas 1878 a 2212, 2257 a 2606.

Que a fin de establecer si el repara por diferimiento de ingresos se ajusta a ley, resulta importante establecer los ingresos que se hubieran devengado en el ejercicio 2005, los cuales están relacionados con los costos de materiales, equipos, pagos a personal, impuestos y tarifas de honorarios a pagar correspondientes a la ejecución del "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde".

Que de autos se tiene que la recurrente es una empresa que se dedica a la de construcción de edificios completos, CIIU 45207, según Comprobante de Información Registrada de fojas 11239 y 11240.

Que obra de fojas 2047 a 2212, la traducción oficial del Contrato de Construcción N° CV12915 de 14 de diciembre de 2004, suscrito entre la recurrente (contratista) y Sociedad Minera Cerro Verde (compañía) en cuyas cláusulas preliminares se indica que esta última tiene la intención de desarrollar el "Proyecto de Sulfuro Primario" y desea que el trabajo de construcción lo realice un único contratista, a su vez se señala

 13



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

que la recurrente tiene experiencia en la construcción de proyectos tales como el mencionado y tiene convenios con proveedores que poseen precios favorables u otros términos y condiciones para que pueda completar el proyecto a tiempo y de manera más rentable, por lo que acuerdan que la recurrente desarrolle el trabajo de construcción de conformidad con los términos y condiciones establecidas en el contrato.

Que en el numeral 2.3 del aludido contrato, de foja 2205, se indica que el contratista preparará informes de progreso, de la forma, con los detalles y por los medios aprobados por la compañía, según se especifica en el "Anexo C".

Que según los acápite 4.1 y 4.2 del numeral 4 del citado contrato, de foja 2199, la compañía efectuará los pagos al contratista de la manera estipulada en el "Anexo E".

Que de acuerdo con el inciso a) de los acápite 9.2, 9.3 y 9.4 del numeral 9 del referido contrato, el contratista proveerá todo el transporte, herramientas, equipo, suministros, consumibles, maquinaria y vehículos requeridos para la ejecución de la obra, así como los supervisores, operaciones y operarios especializados necesarios y tendrá responsabilidad total para adquirir, estimar las cantidades, programar, expedir y coordinar las entregas de todos los materiales y equipos que permitan la culminación más rápida y económica de la obra.

Que en el "Anexo E" del contrato en mención, de foja 2113, se ha establecido que la contraprestación por el presente trabajo comprenderá el costo y la utilidad del contratista conforme al detalle contenido en el referido anexo.

Que en la sección 6 del aludido anexo, de foja 2106, se fijan los términos de pago que rigen para los contratantes a fin de cumplir con la contraprestación económica de la obra a ejecutarse, en la que se precisa que el primer día de cada mes durante el cual se ha de ejecutar la obra, el contratista debía remitir a la compañía (Sociedad Minera Cerro Verde) una factura que cubriera el costo estimado de la obra a ser ejecutada durante dicho mes, la porción de la tarifa de construcción correspondiente a la obra a ser ejecutada durante tal mes y el monto del Impuesto General a las Ventas de los conceptos antes mencionados, y se especifica que dicho comprobante estará sujeto a reajustes; y el décimo quinto día que sigue a cada mes durante el que se ha de ejecutar la obra la recurrente debía emitir a la compañía: i) la Declaración de Progreso que apoye la Declaración de Reconciliación en la que se detalle el progreso estipulando todos los costos reintegrables de la obra realizada y la porción de la tarifa de construcción devengada durante el mes anterior, cada declaración debía ser apoyada por los registros adecuados de tiempo y/o planillas para verificar los gastos de planilla aplicables y un listado pormenorizado de las facturas del subcontratista, reporte de gastos y otros gastos reintegrables, la porción de costo de dicha declaración no requerirá de pago por parte de la compañía sino que servirá como una base para ajustar la factura para el siguiente mes, según se aprecia a foja 2104, ii) una declaración (Declaración de Reconciliación) que especifique el costo real de la obra llevada a cabo durante dicho mes como se haya estipulado en la Declaración de Progreso, identificando claramente los costos y horas asociadas a la obra llevada a cabo y deberá especificar "DO NOT PAY" (no pagar) en la línea de fecha de vencimiento, porción de la tarifa de construcción correspondiente a dicha obra y el monto de Impuesto General a las Ventas correspondiente a ambas declaraciones.

Que de fojas 2309 a 2416, obra la Declaración de Progreso emitida el 11 de enero de 2006 (correspondiente a diciembre de 2005) titulada "Monthly Progress Report N° 14" en la que se detalla en términos porcentuales y monetarios el progreso que sigue la obra y en el cuadro denominado "Cerro Verde Construction Progress December 2005" presentado por la aludida empresa durante el cruce de información, de foja 2356, se aprecia que el avance de la obra a diciembre de 2005 asciende a 33.40% en relación a los costos estimados.

Que asimismo, a fojas 1890, 1905, 1920, 1927, 1940, 1946, 2492, 2525, 2553, 2580 y 2601, obran las Declaraciones de Reconciliación emitidas por la recurrente, correspondientes a los meses de febrero a diciembre de 2005, en las que se establecen los montos correspondientes a los costos de la obra, que constituyen sus ingresos (compuesto por los costos de materiales y equipos, pagos de personal,

ML Q K 14



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

impuestos y tarifas de honorarios a pagar – “fee” de acuerdo a avance y “fee” por procura de equipos-), según lo establecido en el aludido contrato.

Que de lo expuesto se tiene que el referido contrato establecía un procedimiento para reconocer el costo de la obra (que constituye ingresos para la recurrente), en virtud del cual esta última debía emitir preliminarmente una facturación sobre la base de estimados de los costos a incurrir y posteriormente sobre la base de resultados de avance de obra debía emitir una Declaración de Progreso y una Declaración de Reconciliación que detallasen el costo real, por lo que estos dos últimos documentos son los que contienen y especifican el estado de realización de la obra y consecuentemente resulta razonable que la Administración las hubiera considerado para reconocer los ingresos devengados en el ejercicio 2005, de conformidad con la NIC 11.

Que si bien la recurrente sostiene que la hoja de ingresos, de foja 9723, contiene el detalle de los costos reales devengados que deberían ser considerados por la Administración y que el diferimiento de ingresos obedece a pagos a proveedores cuyos bienes y prestación de servicios pactados aún no han sido recibidos o prestados, no se aprecia que haya presentado documentación que permita verificar tales afirmaciones, pues en principio de la revisión de la hoja antes señalada sólo se aprecian columnas referidas a facturación anticipada, valorización de desembolso (que corresponde a los montos establecidos en las Declaraciones de Reconciliación antes indicadas), adiciones y deducciones en las que se han incluido las “Órdenes de Compra pagadas por adelantado” y anticipos pagados a subcontratistas pero no acompaña documentos que permitan corroborar lo indicado en dicha hoja, como serían por ejemplo, el plan de obra, el detalle de los servicios y bienes incluidos en ésta, especificaciones técnicas que debían contener cada equipo que formaba parte integrante de la obra, el kárdex que permitiera verificar el control permanente del stock de los bienes a utilizarse en la obra, así como los ingresos y salidas de éstas, entre otros, que permitan vincular los bienes y servicios supuestamente cancelados y no incluidos en la realización de la obra con los bienes mencionados en las DUAs y su efectiva utilización en la ejecución del “Proyecto Sulfuros Primarios Cerro Verde”.

Que en la etapa de reclamación y apelación, la recurrente presentó escritos de pruebas de 17 de marzo de 2008 y 6 de noviembre de 2009, de fojas 11714 a 11739 y 22585 a 22603, a los que adjuntó, entre otros, un cuadro en el que desarrolla ejemplos para demostrar que algunos equipos pagados en el 2005 entraron al país en el 2006, por lo que el ingreso relacionado a dicho rubro recién se devengó en el último ejercicio, Estados de Cuentas Corrientes, cuadro de las DUAs pagadas y rendidas en el año 2005 y 2006 y cuadro con detalle de las Órdenes de Compra del año 2005 respecto de bienes ingresaron al país en el 2006, cuadro III de los adelantos recibidos durante el desarrollo del “Proyecto Sulfuros Primarios Cerro Verde”, cuadro IV que muestra las Órdenes de Compra por los bienes cuyos ingresos fueron diferidos en el año 2005, diversos cuadros por Órdenes de Compra y documentación relacionada a dichas órdenes y cuadro V sobre rendiciones de cuenta y cruce con la transferencias bancarias hechas por la recurrente a los proveedores de materiales, de fojas 11400 a 11592 y 12849 a 20784, no obstante, al amparo del artículo 141° del aludido código, no correspondía que la Administración los merituara, debido a que no demostró haberse encontrado en alguno de los supuestos de excepción contemplados en dicho artículo. Asimismo tampoco se verifican los supuestos establecidos en los artículos 147° y 148° del Código Tributario para ser merituados en esta instancia.

Que sin embargo, en la apelada la Administración efectuó la reliquidación del presente reparo -al amparo del artículo 127° del indicado código-, estableció que el monto de las facturas emitidas a la compañía no reflejaban el ingreso devengado y que éste se verificaba de los montos contenidos en las mencionadas Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones) de febrero a diciembre de 2005, conforme al Anexo 1 adjunto a la apelada, de fojas 12462 y 12463, y precisó que si bien los costos considerados en la fiscalización se basaban en las aludidas declaraciones no era correcto que se considere el total de éstas pues incluía las tarifas de honorarios por el trabajo realizado (“fee” por acuerdo de avance y “fee” por procura de equipos) conceptos que corresponden a la utilidad de la recurrente, y disminuyó el monto del reparo anteriormente señalado, conforme se detalla a continuación (fojas 4848 y 12470 vuelta):

ML *Q* *A* *S* 15



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Cuadro N° 02

INGRESOS	MONTOS
Ingresos devengados según Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones)	S/. 586'666,210.81
Montos reconocidos como ingresos según hoja de ingresos	S/. 377'267,127.69
Total de ingresos	S/. 209'399,083.00
COSTOS	
Costos devengados según Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones)	S/. 577'866,987.05
Costos devengados según Libro Diario, Libro Mayor y Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta	S/. 483'123,771.38
Total de costos	S/. 94'743,215.67

REPARO NETO POR INGRESOS INDEBIDAMENTE DIFERIDOS	MONTOS
Total de ingresos	S/. 209'399,083.00
Total de costos	S/. 94'743,216.00
Reparo neto	S/. 114'655,867.00

Que del anterior cuadro, se advierte que la Administración en el rubro de ingresos determinó que los ingresos devengados corresponden a la suma de S/.586'666,210.81, que proviene del cálculo efectuado en la instancia de reclamación contenido en el Anexo N° 1 al Informe N° 004-2009-2H3300-RCA denominado "Determinación de los montos devengados en el ejercicio 2005 en base a valorizaciones" y que fue elaborado en función de la información que fluye de las Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones) -ingresos y costos. Dicho monto no contiene las adiciones y deducciones efectuadas por la recurrente en la "Hoja de Ingresos 2005", que obra a foja 5217, por cuanto considera que no acreditó que correspondan a la entrada y/o salida de materiales vinculados con la determinación de los ingresos devengados; es decir, no acreditó con mayor documentación e información dichos ajustes; lo que resulta correcto al verificarce que la recurrente no sustentó que dichos ajustes se vinculen con el movimiento de materiales, por lo que se encuentra justificado lo actuado por la Administración en este extremo.

Que ahora bien, se aprecia que el monto antes indicado fue comparado con el ingreso que la recurrente contabilizó y declaró por la suma de S/.377'267,129.69, tal como se advierte del resultado del Requerimiento N° 0122070001576 de foja 6352 y del Dictamen de Auditoría a los Estados Financieros del ejercicio 2005, emitido por Medina, Zaldívar, Paredes & Asociados Sociedad Civil (Ernst & Young), de fojas 4754 a 4779, en los que se observa que dicha suma forma parte de los ingresos que la recurrente imputó al proyecto Cerro Verde por la suma de S/. 499'103,269.48, que a su vez incluye una provisión de ingresos por la suma de S/. 121'836,141.79.

Que respecto a la provisión de ingresos antes aludida, en sus alegatos presentados el día 12 de diciembre de 2011, con motivo del desarrollo del informe oral (fojas 22702 a 22716), la recurrente manifestó que dicho monto corresponde a la provisión de ingresos reconocidos como devengados en el ejercicio 2005 y que proviene de los materiales que ingresaron al "Proyecto Sulfuros Primarios Cerro Verde", que no fueron incluidos en la estimación de costos facturados durante el citado ejercicio y que recién ingresaron en la rendición de cuentas del ejercicio 2006. Agrega que la Administración debió considerar como ingresos imputados al mencionado proyecto la suma declarada de S/. 499'103,269.48 y no el importe de S/. 377'267,129.69, lo que pretende sustentar con el siguiente esquema, que de acuerdo con su criterio reflejaría las posturas respecto del reconocimiento de ingresos:

Cuadro N° 03

Concepto	Sunat Fiscalización	Sunat Reclamación	Fluor
Facturación por anticipos	S/. 596'515,944.00		S/. 596'515,944.00
Rendiciones de cuentas o valorizaciones		S/. 586'666,210.81	-S/. 219'248,816.00
Ingresos diferidos			S/. 121'836,142.00
Provisión de ingresos	S/. 121'836,142.00		S/. 121'836,142.00
Ingresos devengados	S/. 718'352,086.00	S/. 586'666,210.81	S/. 499'103,270.00

ML QK ✓ 16



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Que sobre el particular, debe indicarse que de lo actuado por la Administración se tiene que el monto que determinó como ingreso devengado por la suma de S/. 586'666,210.81, solo se circumscribe a la valorización de los materiales que incidieron en el referido proyecto y que fueron facturados al cliente, así se aprecia de las Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones) de febrero a diciembre de 2005, que fueron utilizadas por la Administración para determinar los ingresos devengados, lo que significa que no está incluida la provisión de ingresos por la suma de S/. 121'836,141.79, que como bien indica la recurrente corresponde a materiales que incidieron en el citado proyecto pero que no fueron facturados en el ejercicio 2005, siendo que su rendición recién fue realizada en el ejercicio 2006. Así también se corrobora del cuadro anterior elaborado por la propia recurrente, en el que se advierte que la provisión antes citada no fue considerada en la modificación del monto reparado en la instancia de reclamo; por lo que el argumento de la recurrente en el sentido que debe considerarse como ingreso comparable la suma de S/. 499'103,269.48 y no el importe de S/. 377'267,129.67 carece de sustento; al determinarse que el primer importe incluye la provisión de ingresos que no fue facturada en el ejercicio 2005 y que no fue materia de observación.

Que por tanto, es posible indicar que la procedencia del importe de S/. 377'267,129.67 considerado por la Administración como ingreso registrado y declarado respecto del citado proyecto resulta correcta para los efectos de la comparación con los ingresos que debieron declararse, determinando así la omisión de ingresos al respecto.

Que de igual manera, se aprecia que los costos que la Administración consideró como devengados en el ejercicio 2005 por la suma de S/. 577'866,987.05, fueron determinados correctamente en función de los materiales y costos que incidieron en referido ejercicio; según las Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones) -ingresos y costos del avance de obra- Dicho monto fue comparado con los costos contabilizados y declarados por la recurrente, conforme se muestra en el cuadro N° 02.

Que tal como se ha expuesto anteriormente, resulta razonable que a fin de calcular el reparo se consideren los ingresos y costos indebidamente diferidos, verificando los montos consignados en las Declaraciones de Reconciliación (valorizaciones) -ingresos y costos según el avance de obra-, cuyas cantidades deben compararse con los montos registrados como ingresos y costos del "Proyecto de Sulfuro Primario" en los libros contables y la declaración jurada anual de la recurrente y de esa manera obtener las diferencias netas, tal como lo efectuó la Administración. De lo expuesto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que finalmente, cabe indicar que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013305 y 012-003-0014071 fueron emitidas por los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005 que han sido analizados en los acápitnes precedentes, revocándose parcialmente, por lo que procede que la Administración efectúe la reliquidación de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación impugnadas.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0014061 a 012-003-0014070, de fojas 11354 a 11363, han sido emitidas por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005 al haberse modificado el coeficiente utilizado por la recurrente como consecuencia de la emisión de la Resolución N° 012-003-0013305 emitida por reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 20084).

Que sobre el particular, debe tenerse en cuenta que al haberse mantenido el reparo por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como gasto y haberse dejado sin efecto el Impuesto a la Renta asumido como gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), corresponde que se reliquide el monto de la deuda contenida en la Resolución N° 012-003-0013305, que sirve de base para la modificación del coeficiente que ha realizado la Administración; en consecuencia, procede revocar la apelada en el extremo referido a los pagos a cuenta a efecto que se reliquide el monto de la deuda contenida en los referidos valores, en atención al monto que se obtenga luego de recalcular la resolución de determinación que le sirve de sustento.



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

Resoluciones de Multa N° 012-002-0012586 y 012-002-0013022 a 012-002-0013034

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0013032, de fojas 11368 y 11369, fue emitida por el numeral 5 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, esto es por no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que ella establezca.

Que el numeral 1 del artículo 62° del indicado código, modificado por el referido decreto legislativo, dispone que el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración 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 en su último párrafo señala que también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que el numeral 6 del artículo 87° del mismo código, señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán proporcionar la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que de autos se aprecia que mediante los puntos 5 y 6 del Requerimiento N° 0122070000853, notificado el 20 de junio de 2007, de fojas 9657 a 9663, 9689 a 9691 y 9698, la Administración requirió a la recurrente que presentara, entre otros, un detalle y análisis mensual de los honorarios facturados y cobrados sobre la base del porcentaje de obra completada referidos al contrato suscrito con Sociedad Minera Cerro Verde.

Que en los puntos 5 y 6 del Resultado de Requerimiento N° 0122070000853, notificado el 13 de noviembre de 2007, de fojas 9620 a 9625 y 9656, la Administración dejó constancia que si bien la recurrente presentó un escrito el 11 de julio de 2007, de fojas 9576 a 9607, al que adjuntó diversa documentación, no cumplió con presentar el detalle y análisis mensual de los honorarios facturados y cobrados sobre la base del porcentaje de obra completada referidos al contrato suscrito con Sociedad Minera Cerro Verde a pesar de habérselo requerido expresamente.

Que en tal sentido, se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del referido código, por lo que corresponde mantener la anotada resolución de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Que por otra parte, la Resolución de Multa N° 012-002-0013033, de fojas 11366 y 11367, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, por no llevar el Registro de Inventario Permanentes que le correspondía.

Que el numeral 4 del artículo 87° del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el inciso a) artículo 35° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, precisa que los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos, y que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1,500 unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en el Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que tal como se advierte de la declaración jurada rectificatoria PDT 654 N° 2002782 (fojas 1506 a 1522 y 1562) correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 20014, la recurrente ha consignado que sus

18



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

ingresos anuales brutos durante el ejercicio precedente han sido superiores a 1 500 unidades impositivas tributarias, por lo que se encontraba obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades.

Que con Requerimiento N° 0122070001360, notificado el 18 de setiembre de 2007, de fojas 6446 a 6450, la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, kárdex físico y permanente de los bienes adquiridos para la obra "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde"; y en el resultado del indicado requerimiento, notificado el 13 de noviembre de 2007, de fojas 6440 y 6441, indicó que aquélla no cuenta con kárdex físico pero que ha presentado un reporte de fojas 6386 a 6390.

Que posteriormente, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración notificó el 21 de noviembre de 2007, el Requerimiento N° 0122070001674, de fojas 6261 a 6266, a través del cual comunicó a la recurrente la infracción antes descrita; y en el resultado del aludido requerimiento, señaló que el Registro de Inventario Permanente constituye un registro en el que se anota el ingreso y salida de existencias (suministros, materia prima, etc.) así como sus respectivas valorizaciones y que se encuentra referido a movimientos de bienes, que puede ser o no diario, semanal, mensual, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las adquisiciones, ventas, proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre las entradas y salidas de bienes y que en ese sentido el reporte presentado por la recurrente no contiene las especificaciones antes mencionadas por lo que no califica como un registro de inventarios.

Que en tal sentido, al haberse acreditado que la recurrente no llevaba el registro antes citado, a pesar de encontrarse obligada a hacerlo, se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que la citada resolución de multa ha sido girada con arreglo a ley; en consecuencia, corresponde mantener la anotada multa y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible el argumento de la recurrente en el sentido que no habría incurrido en la citada infracción toda vez que presentó el reporte antes referido (de fojas 6386 a 6390), pues de la revisión del mencionado documento se aprecia que no muestra un control permanente del stock de los bienes, ni el saldo inicial ni final y tampoco la salida de éstos, por lo que no cumple los requisitos para ser calificado como un registro de inventarios, conforme se ha indicado anteriormente.

Que de otro lado, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012586, 012-002-0013022 a 012-002-0013031 y 012-002-0013034, de fojas 10055, 10056, 11364, 11365 y 11370 a 11389, se emitieron por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del anotado código, 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 conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Supremo N° 953, las citadas infracciones se encontraban sancionadas con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del monto aumentado indebidamente, entre otros.

Que la deuda contenida en las resoluciones de multa antes citadas fue calculada en función al tributo omitido o el saldo indebidamente establecido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013305, 012-003-0014061 a 012-003-0014071, cuyos importes conforme se ha indicado precedentemente deben ser recalculados, por lo que corresponde que la Administración proceda igualmente respecto de aquéllas en función al resultado de la reliquidación que deberá realizar de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 6 de diciembre de 2011, con la asistencia de ambas partes, según se advierte de la constancia de foja 22701.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, De Pomar Shiota, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140008494 de 30 de julio de 2009, en el extremo referido a los reparos por Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no

19



Tribunal Fiscal

Nº 13502-1-2014

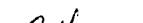
domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012586, 012-002-0013022 a 012-002-0013031 y 012-002-0013034; debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrate, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


RAMIREZ MÍO
VOCAL


DE POMAR SHIOTA
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
RM/HV/rmh.