EXPEDIENTE N°	:	3174-2009
INTERESADO	:	[redacted]
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 22 de abril de 2015

VISTA la apelación interpuesta por [redacted], con Registro Único de Contribuyente N° [redacted], contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007908 de 30 de diciembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, girada por el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068, 012-002-0010071 a 012-002-0010073 y 012-002-0010075, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas por el numeral 13 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente alega que la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 y la resolución apelada son nulas, debido a que: i) La Administración no ha valorado los medios probatorios presentados mediante sus escritos de pruebas adicionales de fechas 7 y 19 de junio de 2006, ii) La mencionada resolución de determinación no se encuentra debidamente motivada, y iii) En la resolución apelada no se indicaron las razones por las cuales no correspondía amparar las nulidades invocadas en su recurso de reclamación.

Que indica que mientras no concluye el procedimiento de fiscalización, se puede ofrecer la información y formular los argumentos que sustenten sus descargos, encontrándose la Administración, de conformidad con el criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 807-2-99, 78-1-2000 y 9476-2-2010, obligada a motivar y valorar los medios probatorios y argumentos presentados.

Que refiere que en aplicación del principio de impulso de oficio y los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 478-3-97 y 933-3-97, correspondía que los medios probatorios, proporcionados mediante los escritos de 7 y 19 de junio de 2006, presentados con anterioridad a la notificación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 y la Resolución de Multa N° 012-002-0010075, esto es, antes de que culminara el procedimiento de fiscalización, se incorporaran al momento de emitir los valores, lo que no ha sucedido en su caso, ya que la sola referencia a los documentos presentados no exonera a la Administración de su obligación de valorarlos.

Que afirma que resulta extraño que la Administración indique que la valoración de los medios probatorios se realizó al momento de emitir los valores, ya que ello no resulta acorde con la realidad, pues dicha valoración recién se efectuó cuando se emitió la resolución apelada.

Que aduce que la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 no se encuentra debidamente motivada, ya que: i) En relación con el reparo denominado "Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada", su fundamentación se basa únicamente en una interpretación literal y descontextualizada del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin haberse considerado las circunstancias propias del caso analizado, ii) La Administración no ha dejado constancia de cuál sería la información que le permitiría concluir que las principales responsabilidades de la Gerencia Central de Desarrollo e Infraestructura - CPMO estarían vinculadas con la ejecución de los servicios de construcción, y iii) Se incurre en una abierta contradicción, ya que la Administración se apoya en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta para el análisis del reparo correspondiente a las comisiones de financiamiento, pero a la vez sostiene que dicho artículo no resulta aplicable para el caso

del reparo denominado "Costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de una activo deducido indebidamente vía declaración jurada", por lo que acude a la normativa contable.

Que argumenta que en la resolución apelada la Administración no ha explicado de manera detallada, precisa y lógica los motivos por los cuales no procedían las nulidades alegadas en su recurso de reclamación, ya que, por un lado, se limitó a consignar argumentos formales y por el otro lado, no se sustentaron las razones por las cuales la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 si habría cumplido con motivar cada uno de los puntos denunciados.

Que señala que mediante la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 se efectuaron los siguientes reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003: i) Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada, ii) Costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada y iii) Gastos generales (CPMO) relacionados directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada.

Que sostiene que el 2 de febrero de 2001 suscribió con el Estado Peruano un convenio de estabilidad jurídica, por lo que las normas tributarias que le resultan aplicables para determinar su Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 eran aquellas que estuvieron vigentes en febrero de 2001.

Que alega que el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una lista taxativa de los conceptos que integran el costo de adquisición de los bienes del activo fijo, dado que establece que también forman parte del mismo los conceptos similares a los recogidos por dicho artículo; sin embargo, se advierte que los gastos a los que se refiere el mencionado artículo mantienen una relación directa y necesaria para colocar al activo en condiciones de ser usado y se encuentran vinculados con la compra del bien, criterio que ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09605-2-2001 y 03308-1-2004.

Que en tal sentido, concluye que aquellos gastos que no cumplan con dichos requisitos no deben afectar su costo para propósitos fiscales; asimismo, precisa que el artículo 41° no diferencia la modalidad bajo la cual se hubiera obtenido la titularidad del bien del activo (adquisición o producción), por lo que dicha norma resulta aplicable a ambos supuestos, siendo que solo se hace mención al término genérico "compra" que supone más bien el pago por obtener determinados bienes o servicios de terceros.

Que indica que las comisiones normales a las que hace referencia el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta no son las relacionadas a la obtención de un financiamiento, sino solo las comisiones de adquisición del activo, ya que las comisiones de financiamiento no mantienen una relación directa y necesaria para colocar al activo en condiciones de ser usado.

Que refiere que para fines financieros y tributarios el término interés comprende todos aquellos conceptos que son pagados con motivo de un contrato de financiamiento, los cuales tienen la finalidad de compensar el uso del dinero otorgado en préstamo, tal y como lo ha reconocido la Administración en el Informe N° 032-2007-SUNAT/2B0000, motivo por el cual las comisiones de financiamiento (consideradas como cargas financieras) se encuentran incluidas en el término "interés" y en consecuencia están expresamente excluidas de formar parte del valor computable del activo fijo.

Que argumenta que los costos de la deuda reparados por la Administración (consideradas como cargas financieras) están relacionados con la obtención de financiamientos, por lo que estos no constituyen erogaciones necesarias para poner el activo en condiciones de ser usado, siendo que el hecho que posteriormente los fondos obtenidos en el financiamiento sean a su vez utilizados en la adquisición de bienes del activo fijo no afecta la conclusión expuesta, pues se siguen tratando de dos transacciones distintas.

Que concluye que, tal y como se ha reconocido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6604-5-2002 y 17044-8-2010, se debe excluir del costo del activo el costo por intereses o también denominado costos financieros, gastos financieros o cargas financieras, al considerar que las normas tributarias disponen que no formen parte del valor depreciable, siendo que, a criterio de la recurrente, la norma que avala dicha conclusión es el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que en el concepto de cargas financieras se encuentran incluidos los costos de interés y los costos de financiamiento o gastos de financiamiento, lo que es reconocido en la Cuenta 67 – Cargas Financieras del Plan Contable General de las Empresas y en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6604-5-2002, 17044-8-2010, 4831-9-2012 y 20274-9-2012.

Que indica que si el Tribunal Fiscal decide otorgar un alcance distinto al concepto de cargas financieras, limitándolo únicamente a intereses, ello provocaría una vulneración al principio de predictibilidad en materia administrativa, por lo que resultaría aplicable lo dispuesto por el artículo 170° del Código Tributario.

Que sostiene que a fin de determinar el costo computable de un bien, no resulta necesario acudir a las normas contables, ya que el legislador ha creado un concepto propio, siendo que para que resulte válida la aplicación de normas contables es necesario que el artículo 41° realice expresa remisión a las mencionadas normas, lo que no ha sucedido.

Que sin embargo, en su escrito ampliatorio presentado el 9 de enero de 2012 sostiene que, de conformidad con el criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002, 06784-1-2002, 00915-5-2004, 00770-2-2006, 00261-1-2007, 11981-2-2007 y 17044-8-2010, no resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar el costo de los activos producidos y/o construidos por el contribuyente, siendo que por ello resulta pertinente recurrir a las normas contables.

Que concluye que el análisis efectuado por la Administración de las disposiciones contables resulta errado, dado que la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 16 también excluye a las comisiones de financiamiento y al costo de la deuda del valor computable de los activos fijos (costos de financiamiento), pues dicha norma establece como criterio indispensable para considerar determinadas erogaciones como parte del activo, que estos sean directamente atribuibles a poner el bien en condiciones de ser usado, por lo que, en tal sentido, cualquier otro tipo de erogación que no sea necesaria para poner el bien en condiciones de ser usado se encontrará excluida del costo del bien, por expresa disposición de la norma contable.

Que alega que las Normas Internacionales de Contabilidad N° 16 y 23 regulan supuestos distintos, ya que la primera de ellas regula los costos de adquisición vinculados a los inmuebles, maquinarias y equipos, mientras que en la segunda se regulan los costos de financiamiento, por lo que la NIC 23 no resulta aplicable a su caso.

Que indica que, sin perjuicio de ello, la NIC 23 no establece que las erogaciones – como las comisiones de financiamiento y el costo de la deuda – deban ser parte del activo fijo, sino que ello es facultativo para el contribuyente, siendo que si bien se utilizó el tratamiento alternativo, ello no implica que dicho tratamiento pueda ser replicado válidamente para fines de entender los alcances del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que aduce que de lo expuesto en el Informe N° 093-2013-SUNAT/4B0000 se puede concluir que cuando la Ley del Impuesto a la Renta excluye del costo computable de un activo adquirido a los intereses, debe leerse que excluye a los costos de financiamiento referidos en la NIC 23, siendo estos,

todos aquellos costos relacionados con los préstamos tomados, ya que el concepto de costo computable es uno, y por consiguiente, para la determinación del costo computable de un bien deben aplicarse los mismos criterios.

Que afirma que el área de CPMO realiza labores de carácter estrictamente administrativo relacionadas con el desarrollo de sus operaciones, pero sin que ello suponga la intervención en el servicio de construcción, como indebidamente señala la Administración. En tal sentido, dichos gastos administrativos no forman parte del costo de los bienes del activo fijo para fines tributarios, pues resulta evidente que no existe relación de necesidad absoluta y directa con la puesta en uso de los bienes del activo fijo, criterio que además se ha consignado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06784-1-2002.

Que aduce que ciertas actividades desarrolladas por la CPMO tales como seguridad, planificación de actividades futuras a ser realizadas, obtención de aprobaciones gubernamentales para planes de gestión, entre otras, no tienen relación directa con el desarrollo de las mejoras del aeropuerto.

Que argumenta que el hecho de que los gastos administrativos CPMO hayan sido activados en base a consideraciones de índole financiero no supone en modo alguno que su tratamiento tributario sea o deba ser igual a su tratamiento contable, además, dado que ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni el reglamento de dicha ley han condicionado la deducción al registro contable, la forma de contabilización no origina la pérdida de la deducción, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que en el supuesto en el que este Tribunal confirme el reparo relacionado con los gastos de CPMO, se deberá disponer la deducción tributaria de la depreciación de dichos conceptos, toda vez que contablemente se encuentra registrada dicha deducción, habiéndose auto reparado vía declaración jurada la depreciación financiera, siendo además que debe aplicarse el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1115-1-2005.

Que en relación con la Resolución de Multa N° 012-002-0010075, señala que al no existir omisión alguna respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que dicho valor debe ser dejado sin efecto.

Que sostiene que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073 han sido emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, dado que la Administración considera que ha omitido realizar las retenciones del Impuesto a las Renta de sujetos no domiciliados por los siguientes conceptos: i) Comisiones pagadas a beneficiario no domiciliado, ii) Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero y iii) Gastos de hospedaje de no domiciliados.

Que refiere que en la resolución apelada la Administración ha modificado la base legal aplicable al reparo relacionado con las comisiones, lo que no constituye un acto de convalidación, sino un exceso de la facultad de reexamen, de conformidad con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17792-8-2012, y en consecuencia, corresponde declarar la nulidad parcial de la apelada en dicho extremo y dejar sin efecto las resoluciones de multa en lo que respecta a dicho reparo, tal y como sucedió en el caso analizado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5076-4-2013.

Que sin perjuicio de ello, alega que los pagos que se acuerdan con el prestador del servicio de crédito, en el marco de una operación de financiamiento, pueden tener diferentes denominaciones y características: fees, comisiones, intereses, etc.; sin embargo, sin importar la denominación otorgada, tales pagos constituyen una retribución por el servicio de crédito recibido, esto es, un pago que deberá

efectuar el usuario del crédito, lo que ha sido recogido por la Administración en el Informe N° 032-2007-SUNAT/2B0000.

Que indica que la intención del legislador al contemplar la exoneración del inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta (intereses provenientes de créditos de fomento) ha sido favorecer el desarrollo de operaciones de crédito de fomento locales, siendo que la única forma de hacerlo es exonerando la totalidad de ingresos que los prestamistas pudieran obtener como resultado de estas actividades, bajo cualquier denominación que pudieran tener.

Que aduce que, sin perjuicio de lo argumentado, debe considerarse que las comisiones pagadas al sujeto no domiciliado comprenden la comisión de compromiso o comisión de disponibilidad y la comisión de mantenimiento, siendo que la primera de ellas se abona periódicamente con anterioridad a cada desembolso (commitment fees), esto es, antes de la colocación del capital en el Perú, por lo que se paga por el solo derecho de acceder a las líneas de crédito y, por ende, tal comisión no constituye la contraprestación pagada por la colocación de un capital en el Perú.

Que además, señala que la comisión de mantenimiento se trata de una comisión final anual que tampoco se relaciona directamente con los montos de dinero ingresados al país, pues se trata de una comisión que se abona respecto a fondos no desembolsados y ubicados fuera del país, entonces al no existir un capital colocado en el país, la aludida comisión no califica como renta de fuente peruana.

Que argumenta que el inciso b) del artículo 9° y el inciso a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta aluden a la existencia de un crédito o préstamo u otra operación financiera similar, pero ello no puede ser entendido como una de carácter potencial (un crédito aprobado, pero no desembolsado) sino a un capital o colocación real, esto es, que exista ya una transferencia temporal de fondos, por lo que las aludidas comisiones no califican como rentas de fuente peruana.

Que señala que a fin de que un determinado servicio califique bajo la definición de "servicio técnico" deben verificarse concurrentemente los siguientes requisitos: i) El servicio técnico suponga la aplicación de conocimientos especializados, ii) El servicio sea prestado en el país al menos parcialmente, y iii) El servicio sea ejecutado de acuerdo a las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión, además, deben considerarse los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00597-1-2005 y 09457-5-2004.

Que sostiene que The Louis Berger Group - TLBG es una empresa de ingenieros independientes que fue contratada por los prestamistas de la recurrente, a fin de monitorear el proyecto de expansión del aeropuerto y el cumplimiento de los compromisos asumidos, emitiéndose informes mensuales a dichos prestamistas, siendo que TLBG destacó personal al Perú a fin de desarrollar sus funciones.

Que alega que la intención de contratar a TLBG era para supervisar o monitorear el desarrollo de sus actividades e informar a sus prestamistas y no que ayudaran o asistieran a la recurrente en el desarrollo de sus actividades, por lo que la recurrente no le dio instrucciones para la ejecución de su trabajo, y en tal sentido, al no existir una labor de dirección o supervisión los servicios prestados no califican como "servicios técnicos".

Que indica que la Administración no ha considerado que por razones del compromiso asumido con sus prestamistas se encontraba obligada a brindar a TLBG determinadas facilidades para el desarrollo de sus actividades, lo que no es lo mismo que proporcionar algún tipo de directiva, instrucción o supervisión para la ejecución de sus servicios, como le corresponde a cualquier "usuario" regular.

Que refiere que no califica como usuaria del servicio, ya que el derecho a utilizar los resultados de las actividades que desarrolla TLBG es de sus prestamistas; además, no ha realizado ningún trabajo de

supervisión sobre las actividades realizadas por TLBG, lo que no se ve enervado por el hecho que no exista presencia física de sus prestamistas en el Perú, pues la supervisión no necesariamente implica la presencia física de personas en el país.

Que afirma que el hecho de que pague a TLBG por los servicios que presta no le otorga facultades de dirigir a su propio supervisor, pues dicha situación se apartaría del contexto en que se han realizado las obligaciones, en el cual la recurrente asumió como parte de sus obligaciones con sus prestamistas el pago de los servicios brindados por dicha empresa.

Que argumenta que Wiston & Strawn – W&S es una firma de abogados constituida en los Estados Unidos de América que brinda asesoría legal a sus prestamistas en lo relacionado a los contratos de financiamiento celebrados con la recurrente.

Que sostiene que las asesorías que brinda W&S constituyen un trabajo intelectual especializado en materia de financiamiento y prestado a favor de los prestamistas, siendo que la recurrente no ha proporcionado ningún tipo de directiva, instrucción o supervisión para la ejecución de tales servicios y en consecuencia no se trata de un servicio técnico.

Que alega que dado que W&S son los asesores legales de sus prestamistas, fueron ellos quienes aprovecharon económicamente el trabajo realizado por aquella, puesto que recibieron los informes emitidos y los comentarios a los acuerdos que serían suscritos con la recurrente, siendo además que son los mencionados prestamistas, en su calidad de clientes, los que se encuentran en la posibilidad de realizar exigencias o solicitudes adicionales.

Que sin perjuicio de lo expuesto, aduce que en lo que respecta a las actividades desarrolladas por TLBG y W&S en el Perú, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 28° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ha pagado la multa por la parte correspondiente a la retribución pagada por el desarrollo de actividades en el Perú.

Que argumenta que la Administración no ha acreditado que los servicios prestados por TLBG, W&S y Thelen Reid & Priest LLP son ejecutados de acuerdo a las directivas e instrucciones impartidas por la recurrente y sometidos a su supervisión, siendo que aquella solo se sustenta en suposiciones o presunciones, por lo que no se pueden calificar los servicios prestados como servicios técnicos.

Que señala que el hecho que haya estado interesada en obtener los financiamientos o que haya sido la única que físicamente haya estado en la posibilidad de supervisar a través de su personal los servicios prestados, no acredita la realización de actividades de supervisión.

Que indica que en aplicación de lo regulado por el inciso b) del artículo 119° del Código Tributario debe comunicarse al área de cobranza coactiva de la Administración para que se abstenga de iniciar cualquier acción coactiva en relación al cobro de la deuda contenida en los valores impugnados.

Que por su parte, la Administración alega que los escritos de fechas 7 y 19 de junio de 2006 fueron presentados por la recurrente con posterioridad a la fecha de cierre de todos los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización, por lo que no existía la obligación legal de merituar dicha documentación, de conformidad con los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9665-2-2001 y 1950-2-2004, pues la etapa de actuación de pruebas concluyó en la fecha de notificación de los resultados de dichos requerimientos; sin embargo, la evaluación del contenido de dichos escritos se realizó al momento de emitir los valores.

Que indica que a través de los indicados escritos la recurrente buscaba ampliar la argumentación que ya había sido presentada oportunamente dentro del plazo de sustentación del Requerimiento N°

0122050001018, por lo que se tiene que la recurrente contó con un plazo razonable para responder y/o sustentar las observaciones formuladas.

Que refiere que a la luz de lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3098-2-2004, 3346-5-2006 y 00052-3-2008, la motivación, en el caso de la resolución de determinación, alude a los motivos determinantes del reparo; es decir, a los fundamentos de hecho, así como a las normas legales que amparan la acotación, siendo que en el caso analizado, de los argumentos de fondo desplegados por la recurrente se aprecia que existe claridad respecto al punto de discrepancia en cada uno de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257.

Que afirma que en la mencionada resolución de determinación la Administración sí ha motivado los extremos cuestionados por la recurrente, así, de lo señalado en el mencionado valor se advierte que su fundamento expreso en cuanto a las comisiones observadas, es que califican como comisiones normales, debido a que han sido pagadas por préstamos destinados exclusivamente a la producción de un activo fijo.

Que aduce que las aseveraciones realizadas en cuanto a las funciones que desempeña la CPMO tienen como base la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización, y que la metodología seguida en la interpretación del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta ha sido en todos los casos la siguiente: 1) Buscar una disposición expresa sobre el valor computable aplicable a los activos construidos, 2) En caso de no encontrarla, acudir a las normas sobre valor computable de activos adquiridos, y 3) En caso de no hallar referencias en dichas disposiciones, acudir a las Normas Internacionales de Contabilidad y a la casuística del Tribunal Fiscal, motivo por el cual carece de sustento la contradicción a la que hace referencia la recurrente.

Que por otro lado, argumenta que generalmente para acceder a un financiamiento se debe incurrir en desembolsos directamente atribuibles a este como es el caso de las comisiones, por lo que las comisiones que la recurrente ha pactado con sus prestamistas tienen la naturaleza de comisiones normales; en tal sentido, las aludidas comisiones al calificar como normales se encuentran expresamente contempladas como conceptos integrantes del valor computable de los activos, en virtud de lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, criterio que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00915-5-2004.

Que asimismo, sostiene que de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad 16 y 23 y el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004 es posible incluir dentro del costo de los activos el importe de los intereses, directamente vinculados con la construcción, producción o adquisición de activos fijos y en la medida que estos requieran un tiempo considerable para poder ponerlos en condiciones de ser usados en las actividades propias de la empresa, por lo que si el interés de endeudamiento referido a la construcción de un bien es pasible de ser activado, con mayor razón las comisiones que forman parte de este costo de financiamiento.

Que concluye que los costos de financiamiento que fueron activados para efectos contables, en aplicación del denominado "tratamiento alternativo" de la NIC 23, debieron formar parte del costo del activo para efectos tributarios, en tanto se trata de costos plenamente identificables con el activo calificado.

Que respecto del reparo vinculado al costo de la deuda, relacionada directamente con la construcción de un activo calificado, alega que dicho costo comprende los desembolsos incurridos por honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos incurridos en función a la negociación, suscripción e implementación de los contratos de financiamiento, los cuales resultan ser requisitos que la recurrente debe cumplir para acceder a los financiamientos, por lo que debieron formar parte del valor

computable del activo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004 y 915-4-2004.

Que indica que el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que formarán parte del costo del activo otros similares que sean necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, descripción que se aplicaría a los desembolsos efectuados por concepto de honorarios por asesoría legal y consultores externos (costos indirectos de construcción).

Que refiere que en vista de la ausencia de una definición del costo en el caso de los bienes producidos por la propia empresa, resulta aplicable la remisión a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal, remisión que también ha sido invocada por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 6604-5-2002, 00915-5-2004 y 01932-5-2004.

Que afirma que la financiación de un activo fijo a largo plazo debería constituirse como parte de su costo en la medida que se obtenga un beneficio y esto es cuando el bien se encuentre en condiciones de ser usado, por lo que los honorarios por asesoría legal y consultores externos, incluidos dentro del costo de endeudamiento deben formar parte del valor computable del activo, al ser una condición para acceder al préstamo y así poder llevar a cabo el proyecto de construcción, ser identificable y guardar relación directa con el activo calificado.

Que argumenta que de los términos de los contratos de financiamiento suscritos por la recurrente, así como de la naturaleza del modelo de financiamiento elegido por esta, se tiene que la financiación sí tiene una relación directa con el activo a construir, pues no queda lugar para que el contribuyente destine los fondos desembolsados a otros fines, y en consecuencia, procede la activación de los gastos incurridos para acceder a dicho financiamiento y mantenerlo.

Que indica que en la propia redacción del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta el legislador ha distinguido a los intereses de las comisiones, lo que por sí solo demuestra que el concepto "cargas financieras" recogido en la doctrina económica y contable es más amplio que el concepto "intereses", que no es otra cosa que el monto de dinero a resarcir por la colocación de un capital.

Que refiere que en el caso de los honorarios y gastos de abogados, incurridos para acceder al financiamiento, aún cuando pudieran calificar como cargas financieras, constituyen el servicio prestado por un tercero, por obligaciones de hacer distintas al servicio financiero en sí y tampoco es prestado por la entidad financiera que facilitó el financiamiento.

Que alega que aceptar la posición de la recurrente, en cuanto a que el concepto de intereses es equiparable con el de cargas financieras implicaría transgredir lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; asimismo, solicita que se apliquen los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002 y 17044-8-2010, referidos a que no son deducibles como gasto aquellos que fueron activados, cuando no existe disposición tributaria que contravenga el criterio contable, o no se demuestre que la activación de los gastos no se efectuó conforme a las normas y prácticas contables.

Que aduce que de acuerdo al funcionamiento normal de cualquier empresa, se deben generar gastos de administración propios del giro del negocio a través de las diversas gerencias que la conforman, siendo que en el caso analizado la Gerencia Central de Desarrollo e Infraestructura – CPMO desarrolla labores que están directamente relacionadas con la construcción y puesta en funcionamiento del activo, siendo que los desembolsos efectuados por dicha gerencia son necesarios para llevar a cabo la construcción del indicado bien. Así, los gastos administrativos realizados por la CPMO son directamente atribuibles al desarrollo del proyecto de construcción del activo fijo, por consiguiente, debieron ser

activados y no ser deducidos vía declaración jurada, de conformidad con el criterio consignado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12093-4-2007.

Que señala que lo afirmado por la recurrente en cuanto a que los gastos administrativos en que incurre la CPMO nada tienen que ver con el costo de los bienes del activo fijo, resulta contradicho por ella misma, pues el hecho que este haya activado dichos gastos revela que contablemente se halló una vinculación directa entre dichos gastos y los activos construidos, hecho que determinó que se aplique el tratamiento alternativo previsto en la NIC 23.

Que refiere que la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 es consecuencia de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, por lo que al encontrarse arreglados a ley, se encuentra acreditado que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Dado que la recurrente efectuó dos subsanaciones parciales de la infracción cometida, se modificó el monto de la multa, considerando las rebajas obtenidas en aplicación del Régimen de Incentivos regulado por el artículo 179° del Código Tributario.

Que sostiene que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073 han sido emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, dado que se ha omitido realizar las retenciones del Impuesto a las Renta de sujetos no domiciliados por los siguientes conceptos: i) Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados, ii) Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero y iii) Gastos de hospedaje de no domiciliados.

Que aduce que la regla general es que los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país es renta de fuente peruana, por lo que la exoneración contemplada en el inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse referida únicamente a los intereses, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03849-2-2003, siendo que extender dicha exoneración a otros supuestos implicaría una transgresión de lo dispuesto por la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que señala que debe modificarse la base legal, pues se indicó que era aplicable lo dispuesto por el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando, en realidad, resultaba aplicable lo dispuesto por el inciso a) del artículo 10° de la mencionada ley.

Que argumenta que la comisión de compromiso es pagada por el mantenimiento de fondos disponibles para aplicar a eventuales compromisos de la entidad prestadora no domiciliada, es decir, se trata de una comisión adeudada con independencia de la utilización de los fondos, ya que no retribuye el capital prestado, sino que remunera la prestación de un servicio por parte de la entidad financiera, prestación que si bien se relaciona con la vigencia del acuerdo, genera un derecho totalmente independiente y desvinculado del monto del préstamo ingresado al país. En cuanto a la comisión de mantenimiento señala que se trata de una comisión fija anual que tampoco se relaciona directamente con los montos de dinero ingresados al país.

Que por otro lado, alega que el primer párrafo del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define a los servicios técnicos, a los que se refiere el artículo 48° de la mencionada ley, como aquellos que poseen las siguientes características: i) Suponen la aplicación de conocimientos especializados, ii) Requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en él y iii) Son ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión.

Que indica que las Facturas N° 141-4 y 141-9 emitidas por The Louis Berger Group – TLBG acreditan que los servicios correspondientes al due diligence del aeropuerto y su proyecto de expansión, fueron prestados en el territorio nacional y supusieron la aplicación de conocimientos especializados, siendo que por la naturaleza de las evaluaciones a efectuar, dichas tareas no pudieron realizarse sin el visto bueno o supervisión de la recurrente, en cuanto a la forma en que estas se realizarían, estos son instrucciones de parte de la empresa que era objeto de evaluación.

Que refiere que la recurrente es la principal interesada en el correcto desarrollo de los servicios, pues buscaba obtener el financiamiento de las entidades prestadoras no domiciliadas, siendo que durante la permanencia del personal de TLBG en el país, la recurrente era la única empresa que pudo haber ejercido algún tipo de supervisión, en tanto no se acreditó en el procedimiento de fiscalización que hayan venido personas de los prestamistas no domiciliados a ejercer supervisión sobre las labores efectuadas.

Que afirma que de las Facturas N° 1737580, 1744977, 1762383, 1767129, 1776652, 1783558 y 1770933, emitidas por Winston & Strawn – W&S, se desprende que los servicios prestados por esta fueron de asesoría legal especializada, en la cual participaron diversos abogados de la firma, encontrándose en el detalle de la liquidación o cálculo de honorarios, la glosa de las actividades realizadas.

Que argumenta que en el caso de los servicios brindados por W&S no puede independizarse aquellos que fueron realizados en el país de aquellos que se efectuaron en el extranjero, siendo que la recurrente no ha presentado un detalle preciso en el que se identifique la base imponible correspondiente a aquellos servicios prestados en el país y el monto correspondiente a los servicios prestados íntegramente en el extranjero.

Que señala que las labores realizadas por los representantes de W&S en el territorio nacional no pueden sustraerse al control y revisión de la recurrente, al ser esta la parte más interesada en la consecución exitosa de todas las gestiones.

Que sostiene que de la revisión de la Factura N° 6827520 se advierte que Thelen Reid & Priest LLP – TR&P brindó servicios de asesoría legal a la recurrente, que involucraron reuniones de coordinación en Lima, siendo que las actividades desarrolladas en el extranjero están directamente relacionadas con aquellas realizadas en Lima al tratarse en general de la preparación de documentación para el convenio con su prestamista no domiciliado, coordinaciones con la firma W&S, entre otros.

Que concluye que los servicios prestados por TR&P son servicios técnicos especializados que fueron realizados parte en el país y parte en el extranjero y cuya naturaleza suponía una estrecha coordinación con la recurrente y la emisión de instrucciones por parte de esta para que dichas gestiones resulten eficaces, siendo además que no resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que las actividades desarrolladas en el país no son tareas accesorias, sino servicios de naturaleza especializada que constituyen un todo.

Que por otro lado, alega que los gastos asumidos por la recurrente por concepto de hospedaje en el país de Gunther Fischer y Jean Claude Higelin se encuentran afectos a la retención del Impuesto a la Renta al formar parte de la retribución pagada por los servicios prestados y por ende constituyen renta gravable.

Que en tal sentido, afirma que dicho reparo se encuentra arreglado a ley y acorde con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07645-4-2005, siendo además que la recurrente no ha expuesto ningún argumento a fin cuestionar dicho reparo.

Que finalmente, indica que su facultad para sancionar por no realizarse las retenciones del Impuesto a la Renta no se encuentra sujeta al plazo de caducidad que se refiere el artículo 18° del Código Tributario, ya que dicho plazo solo opera para la obligación sustancial.

Que en el presente caso se tiene que la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, como resultado del cual efectuó los siguientes reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003, y determinó que la recurrente no había efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados, correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2003, en relación con los siguientes conceptos, lo que determinó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010257 a 012-003-0010269 (fojas 2144 a 2163 y 2379 a 2411):

- Resolución de Determinación N° 012-003-0010257: Impuesto a la Renta del ejercicio 2003
  i) Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada
  ii) Costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada
  iii) Gastos generales (CPMO) relacionados directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada

- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258 a 012-003-0010269: Retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados de los períodos enero a diciembre de 2003
  i) Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados
  ii) Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero
  iii) Servicios técnicos de no domiciliado (FRAPORT)
  iv) Gastos de hospedaje de no domiciliados

Que a raíz de la emisión de las resoluciones de determinación señaladas en los considerandos anteriores, la Administración concluyó que la recurrente cometió las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por los períodos enero, mayo a julio y octubre a diciembre de 2003, motivo por el cual giró las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068, 012-002-0010071 a 012-002-0010073 y 012-002-0010075 (fojas 2164 y 2412 a 2418).

Que según se advierte de autos, el 4 de octubre de 2006 la recurrente interpuso recursos de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010257 a 012-003-0010269 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068, 012-002-0010071 a 012-002-0010073 y 012-002-0010075 (fojas 2051 a 2134 y 2281 a 2350).

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140007908 (fojas 3033 a 3106), apelada en autos, la Administración declaró infundado los recursos de reclamación presentados por la recurrente, en lo que respecta a la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068, 012-002-0010071 a 012-002-0010073 y 012-002-0010075.

Que asimismo, la Administración declaró fundada la impugnación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258 a 012-003-0010269, emitidas por las retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados de los períodos enero a diciembre de 2003, al concluir que la responsabilidad solidaria de la recurrente había caducado, y como consecuencia de ello dejó sin efecto estas resoluciones de determinación.

Que en tal sentido, la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068, 012-002-0010071 a 012-002-0010073 y 012-002-0010075 se encuentran arregladas a ley[1].

Resolución de Determinación N° 012-003-0010257: Impuesto a la Renta del ejercicio 2003

Que antes de analizar si la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 se encuentra arreglada a ley, como cuestión previa, corresponde emitir pronunciamiento respecto de las nulidades invocadas por la recurrente con relación a dicha resolución de determinación y la apelada en el extremo en el cual se pronuncia sobre este valor.

Que de autos se tiene que mediante el Requerimiento N° 0122050001018, notificado el 14 de noviembre de 2005 (fojas 1375 a 1396), la Administración solicitó a la recurrente información en relación con los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 de 31 de agosto de 2006 (fojas 2144 a 2163).

Que en respuesta a dicha solicitud la recurrente presentó un escrito de fecha 28 de noviembre de 2005 (fojas 1334 a 1356), mediante el cual argumentó la improcedencia de las objeciones de la Administración, siendo que, luego, esta emitió pronunciamiento en relación con dichos argumentos en el Resultado del Requerimiento N° 0122050001018 de 30 de mayo de 2006 (fojas 1357 a 1374).

Que con posterioridad a ello, el 7 y 19 de junio de 2006, esto es, antes de la notificación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, la recurrente presentó dos escritos (fojas 1319 a 1332, 1882 y 2681) a los que adjuntó dos informes legales (fojas 1294 a 1318) y un informe contable (fojas 1877 a 1881).

Que al respecto, corresponde señalar que el artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitiría la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que además, reiteradas resoluciones de este Tribunal, como es el caso de las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, han dejado establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización.

Que asimismo, en la Resolución N° 01950-2-2004, invocada por la Administración, este Tribunal señaló que cuando se presentan escritos con posterioridad a los cierres de los requerimientos, resulta razonable y usual que no obre un documento en el que la Administración responda directamente los argumentos del contribuyente, lo que sí ocurre en los casos en los que la documentación es presentada antes del cierre de los requerimientos; sin embargo, la aceptación o discrepancia con los argumentos del contribuyente se deben consignar en los valores, los cuales plasman el resultado de la fiscalización según lo establecido por el artículo 75° del Código Tributario.

[1] En el recurso de apelación la recurrente señala que no impugna la Resolución de Intendencia N° 0150140007908 en el extremo en que la Administración dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258 a 012-003-0010269 (fojas 3342 a 3343).

Que en el caso materia de análisis se tiene que si bien la recurrente presentó sus escritos el 7 y 19 de junio de 2006, esto es, luego del cierre del Requerimiento N° 0122050001018, estos fueron presentados antes de que concluyera la fiscalización, pues la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 aún no había sido emitida y notificada, por lo que, de conformidad con los criterios señalados en los considerandos anteriores, correspondía que dichos escritos y la documentación adjunta a estos fueran merituados por la Administración.

Que en tal sentido, carece de sustento lo alegado por la Administración en cuanto a que al haberse presentado los aludidos escritos con posterioridad a la fecha de cierre de todos los requerimientos, no se encontraba obligada a merituar la documentación presentada, debiéndose precisar que en la Resolución N° 9665-2-2001, invocada por esta, si bien este Tribunal reconoció la imposibilidad de que los escritos presentados por el contribuyente con posterioridad a los cierres de los requerimientos fueran analizados en estos, se concluyó que en los casos analizados no existió vulneración a los derechos del contribuyente pues los mencionados escritos sí habían sido evaluados.

Que ahora bien, de la revisión de los escritos presentados por la recurrente el 7 y 19 de junio de 2006 y los informes que se remitieron adjuntos a estos, se advierte que en ellos se amplían o refuerzan los argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de 28 de noviembre de 2005, siendo, que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 se aprecia que la Administración, al momento de emitir el mencionado valor, ha considerado y valorado los argumentos contenidos en los aludidos escritos e informes, por lo que carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente[2].

Que en relación con la falta de motivación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, alegada por la recurrente, corresponde indicar que según lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 03150-2-2009 y 18386-5-2011, entre otras, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 (fojas 2144 a 2163) se aprecia que dicho valor se encuentra debidamente motivado, puesto que en sus anexos se han detallado los fundamentos de hecho y derecho que sustentan los reparos contenidos en el mismo, siendo que las objeciones realizadas por la recurrente en cuanto a la motivación de dicho valor demuestran el cuestionamiento de los fundamentos que sustentan la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, mas no la falta de motivación alegada, por lo que carece de sustento lo señalado al respecto por la recurrente.

Que asimismo, corresponde señalar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 3143 a 3156) se advierte que, contrariamente a lo que alega la recurrente, la Administración sí ha emitido pronunciamiento en relación con las nulidades invocadas en el recurso de reclamación (fojas 2103 a 2129), referidas a la falta de valoración de los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y el cuestionamiento a la motivación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en relación con ello.

Que ahora bien, luego de haber emitido pronunciamiento respecto de las nulidades invocadas por la recurrente, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, para lo cual debe indicarse como antecedente que el 2 de febrero de 2001 la recurrente y el Estado Peruano (Estado) suscribieron un Convenio de Estabilidad Jurídica

[2] Cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 03098-2-2004, invocada por la Administración, la obligación de motivar no implica que se deban transcribir de manera textual las frases expresadas por el contribuyente. En efecto, lo relevante es que se emita pronunciamiento sobre todos los extremos de la materia controvertida, considerando para ello los argumentos expuestos por el contribuyente, lo que en este caso ha ocurrido.

(fojas 75 a 79), mediante el cual el Estado se obligó a garantizar la estabilidad del régimen tributario referido al Impuesto a la Renta, señalándose que mientras se encontrara vigente dicho convenio se seguirían aplicando a la recurrente los mismos términos y las mismas alícuotas, deducciones, escala para el cálculo de la renta imponible y demás características dispuestas por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, y las normas modificatorias, vigentes al momento de celebración del aludido convenio.

Que asimismo, se indicó que en el año 2003 se aplicaría el Impuesto a la Renta con la tasa de 20% y que la vigencia del mencionado convenio de estabilidad jurídica se iniciaría con la vigencia del Contrato de Concesión para la Construcción, Mejora, Conservación y Explotación del Aeropuerto Internacional "Jorge Chávez" a ser suscrito entre el Estado y la recurrente, extendiéndose por todo el plazo de vigencia de la aludida concesión.

Que el 14 de febrero de 2001 la recurrente y el Estado suscribieron el Contrato de Concesión para la Construcción, Mejora, Conservación y Explotación del Aeropuerto Internacional "Jorge Chávez" – Contrato de Concesión- (fojas 1403 a 1478), en cuya cláusula 3 se señaló que salvo la concesión se resolviera anticipadamente o se prorrogara, el período de vigencia era de 30 años, contado a partir de la fecha de cierre[3], prorrogable hasta por 30 años más como máximo.

Que a fin de obtener los recursos necesarios para dar cumplimiento a las obligaciones asumidas en el aludido Contrato de Concesión el 28 y 31 de agosto de 2001 la recurrente suscribió con Overseas Private Investment Corporation – OPIC – y Kreditanstalt Für Wiederaufbau – KFW, respectivamente, cartas de compromiso (fojas 1600 a 1618 y 1633 a 1653), a través de las cuales cada una de dichas entidades se comprometió a proporcionar a la recurrente una línea de crédito, siendo que, posteriormente, el 30 de setiembre de 2003 en ambos casos, se celebraron los contratos de financiamiento (fojas 1539 a 1541, 1544 y 1545).

Que en las mencionadas cartas de compromisos y contratos de financiamiento se estableció que la recurrente debía pagar a OPIC y KFW los siguientes tipos de comisiones: i) Comisión de cancelación, ii) Comisión de Servicio, iii) Comisión de Compromiso, iv) Comisión de Mantenimiento y v) Comisión de tasa fija.

Que asimismo, se acordó que la recurrente debía pagar los honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos incurridos en relación con la emisión, negociación, suscripción e implementación de los mencionados financiamientos.

Que por otro lado, el 13 de mayo de 2003 la recurrente y Citibank suscribieron una carta acuerdo, en la que se estipuló que esta compraría o dispondría la compra de las participaciones de OPIC en el préstamo que esta última otorgó a la recurrente y que adicionalmente Citibank otorgaría a la recurrente una línea de crédito respecto al mencionado financiamiento (fojas 81, 82 y 89 a 99). Adicionalmente, el 30 de setiembre de 2003 la recurrente y Citibank celebraron el contrato de cuentas en el extranjero (fojas 1662 a 1672).

Que en la aludida carta de acuerdo se dejó constancia de las comisiones que la recurrente debía pagar a Citibank (comisiones de gestión, compromiso y por fijación de tasas de interés) y los costos y gastos que la recurrente asumiría, entre los que se encontraban los costos y gastos menores razonables en los que Citibank incurra en relación con las transacciones contempladas en la carta de acuerdo y con la elaboración, negociación, suscripción y otorgamiento de la carta de compromiso, tales como los honorarios y gastos razonables de abogados.

[3] En el punto 1.17 de la cláusula 1 se indicó que la fecha de cierre significaba la fecha en la cual las condiciones establecidas en la cláusula 11 hayan sido satisfechas.

Que ahora bien, según se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 (foja 2161) la Administración aumentó la renta neta imponible del ejercicio 2003[4] por los siguientes importes y como consecuencia de los reparos que se indican a continuación: i) Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada (S/. 443 083,00), ii) Costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada (S/. 27 612 949,00) y iii) Gastos generales (CPMO) relacionados directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada (S/. 3 885 369,00).

1. **Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada y costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada**

Que según se aprecia de los puntos 1 y 3 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 (fojas 2144 a 2151 y 2157 a 2159) la Administración reparó las deducciones tributarias que la recurrente efectuó de las comisiones pagadas por los financiamientos otorgados por OPIC, KFW y Citibank, y los desembolsos incurridos por los honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos incurridos en relación con la negociación, suscripción e implementación de los mencionados financiamientos (costos de emisión de deuda)[5], al considerar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC 16 y 23, dichos conceptos debieron formar parte del costo tributario del activo que se obtendría como consecuencia del cumplimiento del Contrato de Concesión.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122050001018 (fojas 1383 a 1389), notificado el 14 de noviembre de 2005 (foja 1396), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con base legal y documentación sustentatoria, el motivo por el cual afectó a resultados los conceptos denominados "gastos activados – costo de la deuda (S/. 27 612 949,00)" y "gastos activados – intereses (S/. 1 101 646,00)" y que presentara un detalle de los comprobantes de pago que sustentan las deducciones correspondientes a los mencionados conceptos, consignadas en los Anexos N° 02 y 03 al aludido requerimiento (fojas 1375 y 1376).

Que en respuesta al indicado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 28 de noviembre de 2005 (fojas 1334 a 1356) en el cual expuso los mismos argumentos consignados en su recurso de apelación y escritos ampliatorios; además, presentó un detalle de las aludidas deducciones (fojas 1290 a 1293).

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122050001018 de 30 de mayo de 2006 (fojas 1363 a 1372) la Administración analizó los argumentos expuestos por la recurrente y concluyó que de una simple interpretación literal del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta se desprende que las comisiones forman parte del valor computable de los bienes del activo fijo, excluyéndose únicamente a los intereses, por lo que mantuvo el reparo por el monto correspondiente a las comisiones (S/. 443 083,00) y lo levantó en lo que correspondía a intereses (S/. 658 563,00).

Que asimismo, también mantuvo el reparo relacionado con el costo de la deuda (S/. 27 612 949,00) ya que concluyó que los conceptos que lo conforman no son intereses, sino honorarios y gastos correspondientes a asesores legales y consultores externos, incurridos en relación con la negociación, suscripción e implementación de los contratos de financiamiento suscritos por la recurrente con OPIC y KFW, por lo que no existe motivo alguno por el cual no deban ser considerados como parte del costo tributario del activo.

---

[4] Consignada por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, presentada el 17 de mayo de 2006, mediante Formulario PDT 652 N° 2003138 (fojas 202 y 212).

[5] Cabe precisar que, contablemente, la recurrente consideró como parte del costo computable del activo los mencionados conceptos, siendo que, luego, estos fueron deducidos vía declaración jurada.

Que el 7 y 19 de junio de 2006 la recurrente presentó escritos adicionales (fojas 1319 a 1332, 1882 y 2681), a través de los cuales adjuntó dos informes legales (fojas 1294 a 1318) y un informe contable (fojas 1877 a 1881), siendo que en los mencionados escritos e informes se reproducen los argumentos expuestos en el recurso de apelación y escritos ampliatorios.

Que tal y como se ha indicado anteriormente, como consecuencia de dichos reparos, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, en la cual se consignan similares argumentos a los expuestos en la resolución apelada, esto es, la Administración se sustenta en una interpretación literal del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y la aplicación de las NIC 16 y 23, a fin de mantener los reparos efectuados correspondientes a las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores se advierte que la recurrente sostiene que los montos que forman parte de las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, cuya deducibilidad ha sido reparada por la Administración, no deben formar parte del costo tributario del activo, por lo que se encuentra arreglada a ley su deducción en el ejercicio 2003, mientras que, por su parte, la Administración argumenta que dichos montos sí forman parte del costo tributario y en consecuencia la deducción efectuada por la recurrente no se encuentra arreglada a ley.

Que el artículo 41° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos, señalaba que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, siendo que a dicho valor se le agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que además, dicho artículo regulaba que el valor computable incluía los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resultaran necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 00915-5-2004, invocadas por ambas partes, ha señalado que el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta diferencia el caso en el que los activos son adquiridos ya terminados, listos para su uso, del supuesto en el que la empresa misma los produce, siendo que la mencionada norma sólo regula en forma enumerativa los conceptos que integran el valor de adquisición de los bienes que son adquiridos de terceros, por lo que no habiéndose regulado la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, es necesario recurrir a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal.

Que así, para establecer el valor de producción al que hace mención el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, nos debemos remitir a lo dispuesto por la NIC 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo (modificada en 1998)[6], la que indicaba en su párrafo 18 que el costo de un activo construido por la propia empresa se determinaría utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de los inmuebles, maquinaria y equipo adquirido.

Que por su parte, el párrafo 15 de dicha NIC, señalaba que el costo de los elementos de los inmuebles, maquinaria y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo

[6] Norma oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo Contabilidad N° 023-2001-EF/93.01 publicada 01.06.2001, aplicable para los Estados Financieros que comienzan el 1 de enero de 2001.

directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, como por ejemplo: a) el costo de preparación del emplazamiento físico; b) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; c) los costos de instalación; d) los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros; entre otros.

Que asimismo, el párrafo 16 de la mencionada NIC indicaba que cuando se difiere el pago de un elemento integrante de las propiedades, planta y equipo, más allá de los plazos normales del crédito comercial, su costo será el precio equivalente al contado, siendo que la diferencia entre esta cantidad y los pagos totales aplazados se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período del aplazamiento, a menos que se capitalice, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC N° 23; además, el párrafo 17 precisa que los costos de puesta en marcha y otros similares, previos al comienzo de la producción, no forman parte del costo del activo, a menos que sean necesarios para poner el mismo en condiciones de servicio.

Que en la referida NIC 23 – Costos de Financiamiento[7] se define a los costos de financiamiento como aquellos que comprenden a los intereses y a otros costos incurridos por la empresa al obtener préstamos, siendo que dicha norma generalmente requiere que los costos de financiamiento se registren como gastos inmediatamente en el período en el que se incurren, sin importar en qué se utilizan los préstamos (tratamiento referencial).

Que sin embargo, dicha norma permite, como un tratamiento alternativo válido, la capitalización de los costos de financiamiento que están vinculados directamente con la adquisición, construcción o producción de un activo calificado, el cual es definido como un activo que necesariamente toma un tiempo considerable para estar listo para la venta o su uso esperado.

Que de las normas contables antes expuestas se desprende que tanto los gastos por intereses como los gastos vinculados con la obtención de los financiamientos, en primer término, deben ser considerados como gasto del ejercicio en que se incurren; no obstante, dichos gastos pueden formar parte del costo de construcción o producción cuando se opte por el tratamiento alternativo previsto en la NIC 23.

Que en tal sentido, desde el punto de vista contable, resultaba correcto que los gastos por comisiones y costo de la deuda, objetados por la Administración, fueran reconocidos por la recurrente como parte del costo del activo en construcción, en aplicación del tratamiento alternativo regulado en la NIC 23; sin embargo, a fin de determinar la validez de los reparos de la Administración, corresponde determinar si bajo ese supuesto, los referidos gastos debieron ser considerados como parte del costo del activo para efectos tributarios.

Que tal y como se ha indicado anteriormente, el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, ha excluido del costo del activo adquirido los conceptos referidos a los intereses; no obstante, de conformidad con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 00915-5-2004, la exclusión de los intereses aun cuando solo era expresa para la adquisición de bienes, también resultaba aplicable a los bienes producidos o fabricados[8].

Que ahora bien, corresponde dilucidar si el concepto intereses al que hace referencia el aludido artículo 41° comprende también aquellos gastos vinculados con la obtención de los financiamientos, como son las comisiones y el costo de la deuda observados por la Administración.

---

7 Norma oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96-EF/93.01, publicada el 11 de agosto de 1996.

8 En efecto, debe tenerse en cuenta que el concepto de costo computable es uno y, por tanto, no corresponde que en la determinación del costo computable de un bien se apliquen criterios distintos según la forma de su obtención, lo que también ha sido reconocido por la Administración en el Informe N° 093-2013-SUNAT/4B0000.

Que corresponde señalar que, tal y como se ha indicado en los considerandos anteriores, el párrafo 16 de la NIC 16 indicaba que cuando se difiere el pago de un elemento integrante de las propiedades, planta y equipo, más allá de los plazos normales del crédito comercial, su costo será el precio equivalente al contado, siendo que la diferencia entre esta cantidad y los pagos totales aplazados se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período del aplazamiento, a menos que se capitalice, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23.

Que como se aprecia, la mencionada NIC 16, aplicable a fin de determinar el costo de producción de un activo, ha considerado dentro del concepto intereses a los intereses propiamente dichos y a todos aquellos desembolsos que tengan que realizarse para obtener los financiamientos.

Que en el mismo sentido, el Plan Contable General Revisado[9], vigente en el ejercicio acotado, señalaba que la Cuenta 67 - Cargas Financieras se debía agrupar las cuentas divisionarias que acumulan los intereses y gastos ocasionados por la obtención de capitales y financiamiento de operaciones comerciales. Incluso, en la Divisionaria 671 se debían incluir tanto los intereses como los gastos de préstamos.

Que en consecuencia, se puede afirmar que todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de "gastos por intereses", aún cuando se devenguen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos.

Que por ello, cuando el segundo párrafo del artículo 41° de la Ley de Impuesto a la Renta dispone en forma expresa que se excluyan los intereses del valor computable de los bienes del activo fijo, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, al encontrarse estrechamente vinculados[10].

Que si bien el referido artículo 41° no menciona el tratamiento tributario de los gastos observados, ello, por sí solo, no implica que estos deban considerarse directamente como costo del activo fijo construido por la propia empresa, pues no existe justificación para que se excluyan los intereses generados por los financiamientos, sin excluir los gastos relacionados con la obtención de estos últimos.

Que en tal sentido, los montos que forman parte de las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, los que resultan necesarios para la obtención de los financiamientos anteriormente mencionados, deben ser reconocidos tributariamente como gasto deducible, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta[11], aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración, por lo que, corresponde levantar los reparos correspondientes a las comisiones y el costo de la deuda, y revocar la apelada en dicho extremo.

---

9 Aprobado mediante Resolución CONASEV N° 006-84-EF0/914-10.

10 Dicha conclusión ya había sido recogida por el Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 17044-8-2010, invocadas por la recurrente.

11 Dicha norma, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, disponía que eran deducibles de la renta bruta los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hubieran sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, siendo que sólo serían deducibles los intereses en la parte que excedieran el monto de los ingresos por intereses exonerados.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento en relación con los demás argumentos de la recurrente; sin embargo, en cuanto a la aplicación del criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00915-5-2004, invocada por la Administración, cabe indicar que no resulta aplicable al caso materia de análisis, pues en dicho caso se analizaba el costo computable de un activo adquirido por el contribuyente y no uno construido por este.

Que asimismo, respecto a la transgresión de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario[12], alegada por la Administración, corresponde precisar que no se están extendiendo las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, pues la interpretación del alcance del término interés, parte de la lectura conjunta del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad 16, tal y como se ha explicado en los considerandos anteriores.

2. <u>Gastos generales (CPMO) relacionados directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada</u>

Que según se aprecia del punto 2 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 (fojas 2152 a 2157) la Administración reparó las deducciones tributarias que la recurrente efectuó de los gastos administrativos realizados por la Gerencia Central de Desarrollo e Infraestructura - CPMO[13], dado que consideró que al tratarse de gastos relacionados directamente con el activo que se obtendría como consecuencia del cumplimiento del Contrato de Concesión, estos debían formar parte del costo tributario del mencionado activo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 16.

Que de la documentación que obra en el expediente se tiene que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122050001018 (fojas 1382 y 1383), la Administración señaló que a partir de la información proporcionada en el procedimiento de fiscalización (fojas 1207 a 1212, 1798 y 2806) se concluyó que la función de la Gerencia Central de Desarrollo e Infraestructura – CPMO era ejecutar el programa de todas las obras incluyendo la logística del diseño y servicios de construcción, diseño preliminar y diseño final, entre otros, los cuales son necesarios para el desarrollo del proyecto de construcción.

Que en tal sentido, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con base legal y documentación sustentatoria, el motivo por el cual afectó a resultados el concepto denominado "gastos activados – gastos CPMO (S/. 3 885 369,00)", detallado en el Anexo N° 04 al aludido requerimiento (fojas 1377 a 1380).

Que en respuesta al indicado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 28 de noviembre de 2005 (fojas 1334 a 1356) en el cual expuso los mismos argumentos consignados en su recurso de apelación y escritos ampliatorios.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122050001018 de 30 de mayo de 2006 (fojas 1358 a 1363) la Administración analizó los argumentos expuestos por la recurrente y concluyó que si bien los gastos CPMO son gastos administrativos, son atribuibles directamente a la ejecución del programa de todas las obras, es decir, se atribuyen directamente a la construcción de los activos, de otro modo, el contribuyente no lo habría contabilizado como activo, siendo que si no se atribuyen directamente a los activos deberían contabilizarse como gastos para efectos contables, en concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo que mantuvo el reparo de los

[12] La mencionada norma señala que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, siendo que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

[13] Cabe precisar que, contablemente, la recurrente consideró como parte del costo computable del activo a los mencionados gastos generales CPMO, siendo que, luego, fueron deducidos vía declaración jurada.

gastos CPMO, al no existir motivo alguno para que dichos gastos no deban ser considerados como parte del costo tributario del activo.

Que el 7 y 19 de junio de 2006 la recurrente presentó escritos adicionales (fojas 1319 a 1332, 1882 y 2681), a los cuales adjuntó dos informes legales (fojas 1294 a 1318) y un informe contable (fojas 1877 a 1881), siendo que en los mencionados escritos e informes se reproducen los argumentos expuestos en el recurso de apelación y escritos ampliatorios.

Que como consecuencia de dichos reparos, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, en la cual se consignan similares argumentos a los expuestos en la resolución apelada, esto es, la Administración se sustenta en una interpretación conjunta del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 16, a fin de mantener el reparo efectuado correspondiente a los gastos generales CPMO.

Que tal y como se ha indicado anteriormente, el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta diferencia el caso en el que los activos son adquiridos ya terminados, listos para su uso, del supuesto en el que la empresa misma los produce, siendo que la mencionada norma sólo regula en forma enumerativa los conceptos que integran el valor de adquisición de los bienes que son adquiridos de terceros, por lo que no habiéndose regulado la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, es necesario recurrir a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal.

Que así, la NIC 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo (modificada en 1998) indicaba en su párrafo 18 que el costo de un activo construido por la propia empresa se determinaría utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de los inmuebles, maquinaria y equipo adquirido, siendo que el párrafo 15 de dicha NIC, señalaba que el costo de los elementos de los inmuebles, maquinaria y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, como por ejemplo: a) el costo de preparación del emplazamiento físico; b) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; c) los costos de instalación; d) los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros; entre otros.

Que asimismo, el párrafo 17 de la mencionada NIC indicaba que los costos de administración, así como otros gastos indirectos de tipo general, no constituyen un componente del costo de las propiedades, planta y equipo, salvo que estuviesen relacionados directamente con la adquisición del activo, o bien con su puesta en servicio.

Que al respecto, corresponde señalar que autores tales como Kieso & Weygandt[14] y Bernstein[15], afirman que en el caso de activos construidos por la propia empresa, al no existir precio de compra del activo fijo, se deben asignar costos y gastos para calcular el costo de construcción que se asentará en los registros; que respecto de los materiales y la mano de obra directa de la construcción, no se presentan problemas porque son costos que se pueden determinar viendo directamente las órdenes de trabajo y materiales empleados en la construcción de los activos fijos, pero que, sin embargo, la asignación de gastos indirectos o gastos generales, como electricidad, calefacción, seguros, depreciación de activos fijos, suministros, gastos por la supervisión de la construcción, entre otros, crea problemas especiales y la proliferación de diversos criterios, como por ejemplo, no cargar al costo del

[14] KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. Contabilidad Intermedia. LIMUSA y WILEY. México D.F., 2001, pág. 555 y 556.

[15] BERNSTEIN, Leopold A. Análisis de Estados Financieros, Teoría, Aplicación e Interpretación. IRWIN. Traducido por DE LOS RIOS, Teresa. Barcelona, 1996, pág. 176.

activo los gastos indirectos fijos; no obstante ello, consideran que el más empleado es asignar al activo una porción a prorrata de los gastos generales para calcular su costo.

Que este criterio permite obtener una mejor asociación entre gastos e ingresos, hipótesis fundamental que se encuentra contenida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, dado que asigna los gastos indirectos asociados a la construcción tal como se procedería en el caso de la producción normal de un negocio; siendo que si se deja de asignar gastos indirectos se estaría subestimando el costo inicial del activo, lo que origina que los resultados sean reconocidos en el futuro de forma inexacta.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 17044-8-2010, invocadas por la Administración, ha indicado que para efectos de determinar el valor de producción de un bien deben acumularse todos aquellos conceptos que, de una u otra forma, tienen una relación con la obtención del bien y con su posterior puesta en uso; asimismo, ha señalado que si bien en principio los gastos administrativos, financieros y otros gastos generales incurridos en cada ejercicio deben considerarse como gastos corrientes del ejercicio en el cual se incurren, una empresa puede adoptar como política contable asignar al costo de sus activos fijos una parte de estos, siendo que al adoptar esta política, la empresa reconoce y distingue que una parte de dichos gastos permite poner en condiciones de ser usado el activo fijo adquirido.

Que en el caso materia de análisis, en el escrito de fecha 28 de noviembre de 2005 (fojas 1334 a 1356) la recurrente señaló que el área de CPMO no interviene en la construcción del activo; sin embargo, dentro de las diversas labores que cumple CPMO están las referidas a: i) Supervisar los diseños relacionados con el aeropuerto, ii) Supervisar en forma general que los contratistas cumplan con los plazos y el programa de construcción, tomando en cuenta los parámetros de presupuesto, cronograma, calidad, medio ambiente y seguridad ocupacional sin intervenir en el servicio de construcción; y, iii) Ser el responsable gerencial de la buena administración de contratos de planificación, diseño y construcción.

Que de otro lado, de la revisión del documento N° RRHH-DP-1364 (folios 1210 a 1212), elaborado por el gerente central de desarrollo e infraestructura, William Fullerton, se observa que entre las funciones del gerente de ingeniería y construcción está ejecutar el programa de todas las obras en el aeropuerto, incluyendo la logística del diseño y servicios de construcción, debiendo reportar a CPMO las actividades realizadas.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores y del detalle de los gastos generales CPMO, consignado en el Anexo N° 04 al Requerimiento N° 0122050001018 (fojas 1377 a 1380), se advierte que los mencionados conceptos corresponden a diversos gastos administrativos que, contablemente, fueron considerados como parte del costo computable del activo, al amparo de lo dispuesto por la NIC 16.

Que en tal sentido, y de conformidad con el criterio recogido en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 17044-8-2010, anteriormente mencionado, al haber la recurrente considerado los gastos generales CPMO como parte del costo contable del activo, reconoció y distinguió que dichos gastos permiten poner el activo en condiciones de ser usado.

Que asimismo, cabe indicar que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, siendo que dichas diferencias obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración

jurada; en consecuencia, a menos que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Que de la lectura de la norma citada se concluye que los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones, de corresponder.

Que en tal sentido, contrariamente a lo que alega la recurrente, en el caso materia de análisis no se advierte una transgresión al artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la contabilización realizada por la recurrente de los gastos generales CPMO se ciñe a lo dispuesto por la NIC 16, no existe norma de naturaleza tributaria que establezca un tratamiento distinto para efecto del Impuesto a la Renta que requiera la necesidad de efectuar una conciliación tributaria, generándose a este efecto una diferencia de naturaleza temporal, sino que por el contrario se guarda coherencia con el reconocimiento de estas erogaciones a través de cargos por depreciación; por lo que, se concluye que el reparo practicado por la Administración se encuentra ajustado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que no resulta aplicable al caso de autos el criterio recogido por este Tribunal en la Resolución N° 06784-1-2002, invocado por la recurrente, dado que en dicha resolución se analizó un caso en el que los gastos administrativos o de ventas no fueron contabilizados por el contribuyente como parte del costo computable del activo, por lo que, a diferencia del caso materia de análisis en la presente resolución, no se reconoció que los mencionados gastos permiten poner el activo en condiciones de ser usado.

Que sin perjuicio de lo señalado y dado que los mencionados gastos generales CPMO deben formar parte del costo del activo, corresponde que la Administración verifique si se dan los supuestos requeridos a fin de que se acepte, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la deducción tributaria de la depreciación, debiéndose, además, indicar el monto al que ascendería dicha deducción para el mencionado ejercicio.

Que conforme con lo expuesto, este Tribunal ha levantado los reparos de las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda de estos, y si bien ha mantenido el reparo de gastos generales CPMO, ha dispuesto que la Administración verifique la procedencia de la deducción tributaria de la depreciación en el ejercicio 2003, por lo que corresponde que se reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 atendiendo al mandato de esta instancia.

Resolución de Multa N° 012-002-0010075

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 (foja 2164), se advierte que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que sobre el particular, el numeral 1 del artículo 178° del mismo código, modificado por decreto Legislativo N° 953, señala que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 ha sido emitida tomando como base la determinación contenida en Resolución de Determinación N° 012-003-0010257 (fojas 2144 a 2163), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, corresponde que se emita pronunciamiento en congruencia con ello respecto de la aludida resolución de multa.

Que en la presente instancia, este Tribunal, en cuanto a la Resolución de Determinación N° 012-003-0010257, ha resuelto revocar la apelada en relación con los reparos de las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda de estos, y la ha confirmado en lo referido al reparo de gastos generales CPMO, disponiendo que la Administración verifique la procedencia de la deducción tributaria de la depreciación en el ejercicio 2003; en consecuencia, se ha ordenado que la Administración reliquide la deuda contenida en dicha resolución de determinación.

Que siendo que la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 se sustenta en la mencionada resolución de determinación, procede revocar la apelada en este extremo a fin de que la Administración también reliquide el importe de la multa correspondiente, teniendo en cuenta lo señalado en el considerando anterior y debiendo considerar además los pagos efectuados por la recurrente, así como la aplicación del Régimen de Incentivos regulado por el artículo 179° del Código Tributario, considerando para ello los precedentes de observancia obligatoria contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2889-5-2013 y 12227-5-2013.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073 (fojas 2412 a 2418), se advierte que han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por haber omitido realizar las retenciones del Impuesto a las Renta de sujetos no domiciliados de los períodos enero, mayo a julio y octubre a diciembre de 2003.

Que dichas resoluciones de multa tomaron como base los reparos y la determinación contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258, 012-003-0010262 a 012-003-0010264 y 012-003-0010267 a 012-003-0010269 (fojas 2379, 2383 a 2385 y 2388 a 2411), emitidas por el mencionado tributo y períodos, y como consecuencia de los reparos que se indican a continuación[16]:

PERÍODO 2003	REPAROS Y MONTOS		
	Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados	Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero	Gastos de hospedaje de no domiciliados
Enero	-----	S/. 169 625,00	S/. 4 882,00
Mayo	S/. 155 925,00	S/. 245 884,00	S/. 4 894,00
Junio	-----	S/. 304 776,00	S/. 4 868,00
Julio	S/. 156 330,00	S/. 254 063,00	S/. 4 861,00
Octubre	S/. 156 645,00	-----	S/. 8 956,00
Noviembre	-----	S/. 651 670,00	S/. 9 711,00
Diciembre	S/. 227 271,00	S/. 192 631,00	-----

16 Cabe precisar que si bien la Administración también efectuó el reparo correspondiente a servicios técnicos - FRAPORT por las retenciones del Impuesto a la Renta de sujeto no domiciliado, correspondientes al período agosto de 2003, motivo por el cual emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0010265, ninguna de las multas que han sido impugnadas por la recurrente corresponden a dicho período, por lo que este Tribunal no emitirá pronunciamiento con relación a tal reparo.

Que tal y como se ha indicado con anterioridad, mediante la resolución apelada en autos, la Administración declaró fundada la impugnación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258, 012-003-0010262 a 012-003-0010264 y 012-003-0010267 a 012-003-0010269, al concluir que la responsabilidad solidaria de la recurrente había caducado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° del Código Tributario, y como consecuencia de ello dejó sin efecto estas resoluciones de determinación.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 01324-8-2012 y 06250-2-2012, entre otras, ha señalado que la facultad que tiene la Administración para imponer la sanción correspondiente a la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, no está sujeta al plazo de caducidad de la responsabilidad solidaria a que se refería el artículo 18° del Código Tributario, aplicable a los agentes de retención o percepción que hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados.

Que en efecto, la facultad de la Administración para imponer la sanción correspondiente a la referida infracción se sustenta en el incumplimiento por el sujeto pasivo de su obligación de efectuar en forma oportuna las retenciones o percepciones en su calidad de agente de retención o percepción, obligación distinta de la aludida responsabilidad solidaria que constituye uno de los efectos de dicho incumplimiento, por lo que no se encuentra sujeta al referido plazo de caducidad.

Que en tal sentido, corresponde verificar si los reparos u observaciones antes mencionados, en los que se sustentan las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073 se encuentran arreglados a ley.

1. <u>Gastos de hospedaje de no domiciliados</u>

Que según se aprecia del punto 4 del Anexo 03 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258, 012-003-0010262 a 012-003-0010264 y 012-003-0010267 a 012-003-0010268 (fojas 2390 a 2393) la Administración consideró que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de sujeto no domiciliado por concepto de los gastos de hospedaje de G. Fischer y Jean Claude Higelin.

Que la Administración indica que G. Fischer y Jean Claude Higelin desarrollaron actividades en el país, como parte de los servicios de gerencia y asistencia brindados por Frankfurt Airport Services Worldwide – FRAPORT, por lo que, de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07645-4-2005, los gastos de hospedaje de dichas personas constituyen renta gravable del no domiciliado, al calificar como retribución en especie.

Que la recurrente no ha expuesto argumento, ni ofrecido medio probatorio alguno para cuestionar la indicada observación, siendo que, por el contrario, en su escrito de apelación ha reconocido haber cometido la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario en relación con los mencionados gastos de hospedaje de no domiciliados (fojas 3212 a 3214), siendo además que de autos se verifica que el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en el extremo referido a las multas vinculadas con este reparo.

2. <u>Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados</u>

Que según se aprecia del punto 1 del Anexo 03 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010262, 012-003-0010264, 012-003-0010267 y 012-003-0010269 (fojas 2405 a 2408) la Administración consideró que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de sujeto no domiciliado por concepto de las comisiones de compromiso y mantenimiento pagadas a KFW con ocasión del

financiamiento que otorgado por este, señalando como base legal el inciso e) del artículo 9° y el artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en la resolución apelada la Administración señala que la base legal consignada en el mencionado Anexo 03 no era la correcta, sino el inciso a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 3116).

Que de la revisión del aludido anexo se advierte que la Administración, como parte de los fundamentos de su reparo, transcribió el texto del inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945[17], modificación que no resulta aplicable al caso materia de análisis, al tratarse de comisiones del ejercicio 2003; asimismo, si bien consignó como base legal el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho inciso no existía en el artículo 9° aplicable al caso de autos.

Que asimismo, tal y como se ha indicado anteriormente, la Administración en la resolución apelada ha señalado que la base legal que resulta aplicable es la consignada en el inciso a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta[18], la que no tiene la misma redacción que la consignada en la norma transcrita por la Administración en referido Anexo 03.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 127° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981[19], el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, y que mediante la facultad de reexamen dicho órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que en tal sentido, si bien, de conformidad con lo establecido por el artículo 127° antes citado, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, ello no implica que esta se encontraba facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos, y por ende la base legal, como ha acontecido en el presente caso.

Que toda vez que la Administración ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que a su vez, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073, en el extremo referido al reparo correspondiente a las comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados, al evidenciarse que no se ha seguido el procedimiento legal establecido según lo dispone el referido numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, conforme con los fundamentos antes esbozados, y como consecuencia de ello, la Administración deberá reliquidar los referidos valores[20].

---

17 Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de diciembre de 2003.

18 El inciso a) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos, señalaba que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9°, también se consideraban rentas de fuente peruana, los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país.

19 Vigente desde el 1 de abril de 2007.

20 Cabe precisar que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 00483-8-2013, 04243-3-2012 y 05154-8-2013.

Que estando al sentido del fallo carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos formulados por ambas partes; sin embargo, cabe indicar que en las Resoluciones N° 17792-8-2012 y 05076-4-2013, invocadas por la recurrente, este Tribunal declaró la nulidad de la apelada, al haberse transgredido lo dispuesto por el artículo 127° del Código Tributario, tal y como ha ocurrido en el caso materia de análisis en la presente resolución, siendo que si bien en dichas resoluciones no se declaró la nulidad de los valores impugnados, ni se dejaron sin efecto estos, ello no implica que este colegiado estuviera impedido de, adicionalmente a la declaración de nulidad de la apelada, declarar la nulidad de los valores impugnados, si en calidad de órgano resolutor y con las atribuciones que ello le confiere, en el caso particular materia de análisis, determinara el incumplimiento del procedimiento establecido según el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, lo que efectivamente sucedió, según se ha mencionado anteriormente[21].

3. <u>Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero</u>

Que según se aprecia del punto 2 del Anexo 03 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258, 012-003-0010262 a 012-003-0010264, 012-003-0010268 y 012-003-0010269 (fojas 2405 a 2408) la Administración consideró que, de conformidad con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de sujeto no domiciliado por concepto de servicios técnicos parte en el país y parte en el extranjero.

Que de la documentación que obra en el expediente se tiene que mediante el Anexo N° 07 al Requerimiento N° 0122060000063 (foja 1166), la Administración señaló que en la fiscalización se detectó que para la realización de los servicios técnicos prestados por _____, sujetos no domiciliados, se requirió la presencia de personal extranjero en el país, por lo que se encuentra acreditado que dichos sujetos realizaron actividades parte en el país y parte en el extranjero. En tal sentido, se solicitó sustentar los motivos por los cuales no se efectuaron las retenciones correspondientes a los importes pagados a los beneficiarios no domiciliados.

Que en respuesta al indicado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 8 de febrero de 2006 (fojas 1098 a 1119) en el cual señaló que los servicios técnicos prestados por TLBG, W&S y TR&P no calificaban como servicios técnicos en los términos señalados en el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que no impartió directivas o instrucciones a los sujetos no domiciliados, ni supervisó las actividades ejecutadas por estos.

Que en el Anexo N° 07 al Resultado del Requerimiento N° 0122060000063 (fojas 1141 a 1151) la Administración analizó los argumentos expuestos por la recurrente y concluyó que en el caso de TLBG y W&S, si bien se tratan de servicios contratados por Overseas Private Investmen Corporation - OPIC y Kreditanstalt Fur Wiederaufbau - KFW, no se puede negar que la principal interesada del correcto desarrollo de los servicios era la propia recurrente, pues dichos servicios eran necesarios para la empresa, dado que contribuirán a la obtención de los financiamientos solicitados.

Que asimismo, señaló que durante la permanencia en el Perú del personal extranjero de TLBG, W&S y TR&P, la única empresa que podía ejercer algún tipo de instrucción o directiva o someter a estos bajo su supervisión era la recurrente, no habiéndose acreditado que hubiera ingresado al país personal extranjero de OPIC y KFW, a fin de que ejercieran supervisión sobre las labores efectuadas en el Perú; además, los servicios prestados se calculan por cada hora de trabajo efectuado, previa descripción detallada de las labores realizadas, para su posterior aprobación y pago por parte de la recurrente.

[21] En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02208-8-2013.

Que indica que las siguientes son algunas de las pruebas que acreditan lo que afirma: i) Acta de Junta de Socios de la recurrente de 9 de abril de 2003, en la cual se autorizó el pago vía transferencia bancaria de la factura de TLBG, señalándose la importancia de pagar la mencionada factura, ii) En la factura de TR&P se señala que el 12 de noviembre de 2003 existieron diversas reuniones, conferencias y llamadas telefónicas de la recurrente con los prestamistas para discutir instrucciones de inversión y revisar instrucciones de inversión, y iii) En la factura de W&S se señala que el 30 de diciembre de 2002 se realizaron diversas labores que acreditarían la supervisión de la recurrente.

Que además refiere que la recurrente no acreditó, mediante contratos y/o detalle de comprobantes exhibidos que se haya reservado la facultad de impartir directivas e instrucciones o de someter a supervisión al personal extranjero encargado de la prestación de los servicios; en tal sentido, mantuvo el reparo, al considerar que los servicios prestados por TLBG, W&S y TR&P califican como servicios técnicos.

Que como consecuencia de dichos reparos, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010258, 012-003-0010262 a 012-003-0010264, 012-003-0010268 y 012-003-0010269, en las cuales se transcribieron los argumentos expuestos en el Anexo N° 07 al Resultado del Requerimiento N° 0122060000063.

Que el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley.

Que el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, disponía que en el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollaran servicios técnicos que requirieran la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero, se presumiría, sin admitir prueba en contrario, que obtendrían rentas netas de fuente peruana iguales al cuarenta por ciento (40%) de los ingresos brutos que estas obtuvieran.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, disponía que los servicios técnicos a los que se refiere el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, son aquéllos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuren la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión.

Que tal y como se advierte de la lectura conjunta de ambas normas, a fin de que los servicios prestados por un sujeto no domiciliado califiquen como servicio técnico se requería, entre otros requisitos, que las actividades realizadas se ejecutaran de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y que se encontraran sometidas a la supervisión de este.

Que la recurrente sostiene que no impartió directivas o instrucciones, ni sometió a su supervisión las actividades desarrolladas por los sujetos no domiciliados TLBG, W&S y TR&P, afirmando que la Administración no ha acreditado lo contrario; mientras que, por su parte, la Administración argumenta que los mencionados servicios si fueron ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por la recurrente y se encontraban sometidos a su supervisión.

Que en tal sentido, la materia en controversia se centra en determinar si se cumplió con el mencionado requisito, a fin de que los aludidos servicios califiquen como servicios técnicos en los términos establecidos por el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 27° del reglamento de dicha ley.

Conforme se advierte de autos, de acuerdo con el Contrato de Financiamiento ("Common Agreement") celebrado por la recurrente y OPIC y KFW, la recurrente (prestataria) pagaría a las partes garantizadas (OPIC y KFW) honorarios de abogados, ingenieros y otros profesionales y costos varios de consultores y asesores en que incurran estas partes garantizadas para la elaboración, negociación , due diligence, sindicación, suscripción y otorgamiento y, de ser pertinente, registro de los documentos de transacciones contemplados como los documentos de financiamiento y la administración de las transacciones en los términos contemplados por el citado contrato.

Que bajo este marco, TLGB es una empresa de ingenieros que fue contratada para monitorear el proyecto de expansión del aeropuerto y el cumplimiento por parte de la recurrente de los compromisos asumidos con OPIC y KFW. W&S es una firma de abogados constituida en los Estados Unidos de América que brinda asesoría legal en lo relacionado con los contratos de financiamiento celebrados por a OPIC y KFW con la recurrente. De igual manera, TR&P es una firma legal que presta servicios de asesoría jurídica.

Que la Administración sostiene que las siguientes pruebas acreditarían que las actividades realizadas por TLBG, W&S y TR&P se ejecutaron de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por la recurrente y que se encontraban sometidas a la supervisión de esta:

1. **Acta de Junta de Socios de la recurrente del 9 de abril de 2003** (fojas 876 a 878), en la cual se autorizó el pago vía transferencia bancaria de la Factura N° 141-4 de TLBG, en la que además se señala la importancia de pagar la mencionada factura.

2. **Facturas N° 141-4 y 141-9 de TLBG** (fojas 871, 872, 890 y 891) que acreditan que los servicios correspondieron a la evaluación técnica de las operaciones (due diligence) y la fase I de expansión de capital para el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, siendo que por la naturaleza de las evaluaciones a efectuar se tiene que dichas tareas no pudieron realizarse sin el visto bueno o supervisión de la recurrente.

3. **Factura N° 6827520 de TR&P** (fojas 972 a 988) en la que se señala que el 12 de noviembre de 2003 existieron diversas reuniones, conferencias y llamadas telefónicas de la recurrente con los prestamistas para discutir instrucciones de inversión y revisar instrucciones de inversión, así como reuniones de coordinación en Lima en relación con diversos asuntos en conexión con los asesores locales de la recurrente, así como la preparación de lanzamientos y corrección de anuncios a ser publicados en la prensa.

4. **Factura N° 1737580 de W&S** (fojas 1002 a 1024) en la que se señala que se realizaron diversas labores que acreditarían la supervisión de la recurrente, tales como las reuniones en Lima en relación con el Contrato EPC, en Contrato de Crédito de KFW y el Contrato Directo del MTC.

5. **Factura N° 1744977 de W&S** (fojas 744 a 775) que acredita reuniones en Lima relacionadas con asuntos pendientes sobre la concesión.

6. **Factura N° 1762383 de W&S** (fojas 895 a 928) en la que señala que existieron reuniones en Lima concernientes al Addendum N° 4 y al Contrato de Fideicomiso de Administración y Garantía (Onshore Trust)

7. **Factura N° 1767129 de W&S** (fojas 705 a 742) en la que se consideran la asistencia a reuniones en Lima sobre asuntos relacionados con el Addendum N° 4.

8. **Factura N° 1776652 de W&S** (fojas 672 a 692) que acredita la asistencia a reuniones en Perú relativas al due diligence y revisión de cierres de documentos.

9. **Facturas N° 1782558 y 1770933 de W&S** (fojas 930 a 952 y 953 a 971) señalan que se realizaron actividades directamente relacionadas con el intercambio de información con la recurrente y con los temas tratados en reuniones anteriores realizadas en el Perú, tales como revisión de documentación relacionada al due diligence, al convenio con OPIC, trámites con el MTC, entre otras materias.

Que de la revisión de las facturas que se indican en los puntos 2 a 9 se advierte que si bien señalan los servicios prestados por los sujetos no domiciliados, de manera general en el caso de TLBG y de manera específica en el caso de W&S y TR&P, a partir de dicha descripción no es posible aseverar que las actividades realizadas por TLBG, W&S y TR&P se ejecutaron de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por la recurrente y que se encontraban sometidas a la supervisión de esta[22].

Que si bien en la descripción de las actividades realizadas se advierten reuniones en Lima con la recurrente, así como revisión de los comentarios o modificaciones a los contratos, cartas, entre otros documentos, realizadas por esta, dicha documentación, no acredita, por sí sola, que se haya cumplido con el requisito materia de análisis en la presente resolución.

Que asimismo, el hecho que en el acta de Junta de Socios de la recurrente de 9 de abril de 2003 se haya señalado la importancia de pagar la factura emitida por TLBG, tampoco acredita el cumplimiento del mencionado requisito, toda vez que reconocer la importancia del cumplimiento de las obligaciones de la recurrente no resulta equiparable a reconocer o acreditar la existencia de directivas o instrucciones impartidas o la supervisión de las actividades desarrolladas por los sujetos no domiciliados.

Que no se encuentra arreglado a ley que la Administración señale que el cumplimiento del requisito se encuentra acreditado por la propia naturaleza de los servicios prestados por los sujetos no domiciliados, aún más si se tiene en cuenta que en el caso de TLBG y W&S los clientes son los prestamistas de la recurrente y no esta, por lo que, en principio, las instrucciones, directivas y supervisión debieron ser efectuadas por los clientes, siendo que de autos no se advierte que la Administración hubiese acreditado lo contrario.

Que contrariamente a lo indicado por la Administración, el hecho que la recurrente se hubiese encontrado interesada en el correcto desarrollo de los servicios prestados por los sujetos no domiciliados, tampoco acreditaría que esta impartió instrucciones o directivas o supervisó las actividades desarrolladas, más aún cuando la existencia de un interés por parte de la recurrente en el desarrollo de estas labores no desvirtúa la existencia de un interés inmediato en estas por parte de los prestamistas contratantes. De igual forma, no resulta correcto afirmar que la recurrente era la única que pudo haber ejercido algún tipo de supervisión a los sujetos no domiciliados, cuando realizaron actividades en el país, dado que en este caso en particular la supervisión no requería la presencia física en país, al tratarse de servicios de due diligence, asesoría legal y asesoría profesional.

---

[22] Cabe precisar que en el caso de TLBG y W&S, respecto de los cuales ambas partes han reconocido que los servicios fueron contratados por los prestamistas de la recurrente, a fojas 2229 a 2234 obran cartas en las que se reconoce que los clientes de TLBG y W&S son los prestamistas, por lo que estos son los que se benefician con los servicios prestados.
Si bien en la carta de W&S se dice que esta debe enviar a la recurrente el detalle del trabajo realizado y los gastos reembolsables, de fojas 692, 739, 776, 929, 952 y 970 se advierte que cuando W&S ha enviado a la recurrente las facturas por los servicios prestados, ha señalado que el detalle del monto facturado ha sido aprobado previamente por el prestamista (OPIC).

Que en tal sentido, en autos no se encuentra acreditado que las actividades realizadas por TLBG, W&S y TR&P se ejecutaron de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por la recurrente y que se encontraban sometidas a la supervisión de esta, siendo que a fin de acreditar ello no bastaban las facturas y el detalle de las actividades desarrolladas por los sujetos no domiciliados, siendo que además se requería alguna otra documentación que acreditara el cumplimiento del requisito, tales como los contratos de servicios, los acuerdos de estos, correos electrónicos, cartas, entre otros; en consecuencia, corresponde revocar la apelada en el extremo referido a las multas vinculadas con el reparo de servicios técnicos parte en el país y parte en el extranjero[23].

Que en la presente resolución este Tribunal ha confirmado la apelada en lo que respecta a las multas vinculadas con gastos de hospedaje de no domiciliados, ha declarado la nulidad de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073, en el extremo referido al reparo correspondiente a las comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados, y ha revocado la apelada en lo que se refiere a las multas vinculadas con los servicios técnicos parte en el país y parte en el extranjero, por lo que corresponde que se reliquide la deuda contenida en las las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010062, 012-002-0010066 a 012-002-0010068 y 012-002-0010071 a 012-002-0010073.

Que por otro lado, respecto a lo señalado por la recurrente, en cuanto a la cobranza coactiva, debe señalarse que no corresponde que esta sea analizada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento de cobranza coactiva, y en caso este no se siga conforme a ley, la recurrente tiene expedito su derecho a interponer queja ante este Tribunal de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 155° del Código Tributario.

Que finalmente, corresponde señalar que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, tal y como se indica en la constancia que obra a foja 3723.

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140007908 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo referido a las multas vinculadas con el reparo denominado "Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados", así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073, en lo que corresponde a dicho extremo.

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140007908 de 30 de diciembre de 2008 en lo que respecta a los reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003, denominados "Comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada" y "Costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada", la Resolución de Multa N° 012-002-0010075 y las multas vinculadas con el reparo denominado "Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero", debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución; y

[23] Corresponde señalar que la recurrente ha reconocido que ha cometido la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, en lo que respecta a los servicios prestados por los sujetos no domiciliados que se desarrollaron en el país, efectuando pagos por dicho concepto, aspecto que no fue cuestionado por la Administración ni en la etapa de fiscalización, ni al momento de emitir los valores impugnados.

3. **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, siendo que la Administración deberá efectuar las verificaciones ordenadas y proceder a realizar las reliquidaciones correspondientes, de ser el caso.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA

FALCONI SINCHE
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
HL/HLL/LS/FT/mpe