



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

EXPEDIENTE N° : 6531-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 21 de agosto de 2018

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. Nº contra la Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000861/SUNAT de 26 de febrero de 2010, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 092-003-0001973 a 092-003-003-0001975, y las Resoluciones de Multa Nº 092-002-0002656 a 092-002-0002658, giradas por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2005, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene con relación al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por seguro de accidentes personales para miembros del Directorio, que el Directorio es un órgano social que forma parte de su estructura orgánica cuyo objetivo está destinado a administrar su negocio y, además, tiene facultades de gestión y representación, por lo que su actividad va a repercutir en el destino de la empresa y como resultado de ello en el ingreso gravado de la persona jurídica, por ello con la finalidad de proteger a los miembros del Directorio contrató un seguro por accidentes, más aún considerando que los miembros del Directorio tienen que viajar a las distintas sedes, lo cual implica un riesgo que justifica la contratación de pólizas de seguro personales por accidentes, y que en dicho gasto concurren los elementos de causalidad, razonabilidad y necesidad puesto que es un seguro que busca proteger a quienes determinan la marcha de la empresa, por tanto, al calificar dicho gasto para efectos del Impuesto a la Renta también cumple con el requisito exigido por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que señala en cuanto al reparo por costos de supervisión de obra contabilizados al gasto, que la obra fue entregada en el año 2001, por lo que las labores de supervisión posteriores al ejercicio 2001 fueron meramente administrativas, en cumplimiento del contrato y no constituye modificación, actualización o adopción de nuevos procesos que generen valor a la obra, por lo que las labores de supervisión posteriores a la entrega operativa de las obras deben considerarse válidamente como gasto. Indica que en el procedimiento de fiscalización adjuntó la página 47 de la estadística de Operaciones del 2001, publicado por el Comité de Operaciones Económicas del Sistema Interconectado Nacional (COES - SINAC) en la que se reconoce el ingreso en operación el 6 de junio, 1 de julio y 20 de octubre de 2001 de los grupos 1, 3 y 2, respectivamente, y que se incrementó la potencia de las unidades de generación en un promedio de 0,5 mw por unidad al mejorar el perfil hidráulico de los inyectores de las turbinas a través de la fabricación y recuperación de los cuerpos portatoberas de los inyectores, y que el cumplimiento de los programas de mantenimiento le han permitido reducir el número de fallas.

Que manifiesta respecto al reparo por mejoras de carácter permanente contabilizadas como gastos, que no se generó actualización de los componentes de la maquinaria ni se adoptó nuevos procesos de producción puesto que el servicio comprendió una refacción por mantenimiento de las bases de concreto de las torres de transmisión, que les dan estabilidad a efecto que no se vengan a tierra y a la construcción de un muro perimétrico de más de trescientos metros lineales, por lo que tales gastos no constituyen incrementos en el costo del activo fijo toda vez que no tienen por finalidad ampliar la vida útil del activo fijo, y cita como sustento las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 577-3-98, 657-1-2007, 343-3-2005 y 986-4-2004.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que indica que en el supuesto negado que el mantenimiento de los bienes hubiese cumplido el criterio de reconocimiento del párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 16, el importe en libros de la parte reemplazada debió haber sido cuantificada y dado de baja conforme se indica en el párrafo 13 de la citada NIC, y no simplemente indicar que el costo del mantenimiento debe ser activado, olvidando dar de baja la parte reemplazada.

Que señala con relación al reparo por costo no devengado correspondiente a retiros de energía sin contrato no facturado, que el párrafo 28 de la NIC N° 18 indica que cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen también los costos incurridos en ella, no se reconocerán ingresos ordinarios, sin embargo, se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Señala que su empresa no tiene el control sobre los retiros de electricidad sin contrato, toda vez que es el COES - SINAC el que define quién o a qué empresa le corresponde dicho retiro para su venta, por lo que no está obligada a reconocer como ingreso suma alguna por la prestación de servicios de energía eléctrica de los retiros sin contrato, más allá del porcentaje asignado por el COES - SINAC, y tiene el derecho de reconocer el total de los gastos incurridos producto de tales retiros de energía. Agrega que la NIC no dice que se reconocerán paralelamente ingresos y gastos, sino que se reconocerán los ingresos cuando se reconozca, lo que en su caso se dará cuando se conozca el laudo que aun está en trámite, entendiéndose que los costos se reconocieron en el año en que se incurrieron.

Que menciona que si bien COES - SINAC asignó los retiros sin contrato del año 2005 entre todas las empresas generadoras en función de sus ingresos en potencia, considerándolos como pérdidas de energía, de ninguna manera podría afirmarse que éstos fueron originados por la generación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, puesto que es una central de base que normalmente genera el máximo de su producción, es decir, con retiros sin contrato o sin éstos, la referida central operó al máximo de su capacidad incurriendo en igual o mismo gasto.

Que asimismo, señala que COES - SINAC reconoció las inyecciones (entregas) de energía a través de sus centrales Machupicchu y Dolorespata en cada mes del año 2005, cumpliendo lo estipulado en el artículo 107° del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, que el gasto reparado no tiene ni tuvo relación alguna con la generación de posibles ingresos o pérdidas que el futuro laudo arbitral le pudiera atribuir. Agrega que la depreciación debe ser deducible indistintamente de que genere o no renta, y que inferir que la NIC N° 18 referida a ingresos ordinarios es una norma estrictamente contable y, por tanto, su aplicación es válida para el aspecto contable más no para el aspecto fiscal, por lo que lo realizado por la Administración contraviene diversas resoluciones del Tribunal Fiscal.

Que manifiesta respecto al reparo por diferencia entre ingresos netos devengados y declarados en diciembre de 2005, que se le reparó las facturas que formaban parte del Registro de Ventas de enero de 2006 por ventas de energía de diciembre de 2005, en vista a que en la fecha en que se presentó la declaración de este último periodo no se conocía el monto por el cual debían emitirse tales facturas, teniendo en cuenta las características propias de la venta de energía, tal como lo establece la Ley de Concesiones Eléctricas, es decir, al 31 de diciembre de 2005 no le era posible conocer el importe de dichas facturas, precisa que ya no es buen contribuyente, por tanto, habría tenido que rectificar la declaración jurada de diciembre de 2005, en virtud de la información dada por el área comercial al finalizar el día 12 de enero de 2006, agrega que las fechas de vencimiento tributario son referenciales pues todo contribuyente debe presentar su declaración en función a los hechos conocidos en cada cierre de mes, afirmar lo contrario es ir contra las normas tributarias y contables que determinan los pagos a cuenta mensuales. Indica que si bien el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula las diferencias temporales y permanentes obligando al ajuste del resultado según los registros contables en la declaración jurada, ello no puede ser aplicado a los pagos a cuenta, puesto que la misma norma se refiere al régimen para determinar la renta anual, norma que por analogía no puede ser aplicada a los pagos a cuenta mensuales.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que alega que considerando que la Administración desconoció su derecho de hacer uso del crédito fiscal y gasto, no observó el procedimiento legal establecido, por tanto, realizó un procedimiento viciado de nulidad, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109° de Código Tributario, por lo que deben dejarse sin efecto los valores impugnados.

Que la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por adquisición de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio, así como reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 por omisión de ingresos por diferencia entre ingresos netos devengados según libros contables y los declarados, y reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por costo de supervisión de obra contabilizado a gasto, mejoras de carácter permanente contabilizadas a gastos y costo no devengado correspondiente a retiros de energía sin contrato no facturado, debido a que la recurrente no sustentó las observaciones a efectos de levantarlos, no obstante haber sido requerida para tal efecto. Asimismo, detectó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que se aprecia de autos que mediante Orden de Fiscalización N° 070091110990 (foja 958), Carta N° 070091110990-01 SUNAT¹ (foja 889), y los Requerimientos N° 0922070000430 (fojas 873 a 875), 0922070000865 (fojas 856 a 869), 0922070001101 (fojas 730 a 736), 0922070001222 (fojas 685 y 686) y 0922070001245² (fojas 634 y 635), la Administración realizó un procedimiento de fiscalización a la recurrente con relación al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración determinó los siguientes reparos: i) Al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2005 por: Adquisición de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio, ii) A la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 por: Ingresos omitidos por diferencia entre ingresos netos devengados registrados y los declarados, y iii) Al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por: Costo de supervisión de obra contabilizado como gasto, mejoras de carácter permanente contabilizadas como gastos y costo no devengado correspondiente a retiros de energía sin contrato no facturado.

Que como consecuencia de los reparos antes citados, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 092-003-0001973 a 092-003-003-0001975, por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2005, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; y las Resoluciones de Multa N° 092-002-0002656 a 092-002-0002658, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 974 a 991).

Que la controversia consiste en determinar la procedencia de los reparos, los cuales han dado lugar a las resoluciones de determinación impugnadas, y la comisión de la infracción que sustenta la emisión de las resoluciones de multa impugnadas.

Adquisición de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° 092-003-0001973 (fojas 985 y 986), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2005, por adquisiciones de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio por la suma de S/ 18 324,00.

Que el primer párrafo del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

¹ Notificada mediante acuse de recibo, de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 888).

² Notificados mediante acuse de recibo, de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 633, 684, 729, 855 y 872).



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que el segundo párrafo del citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que conforme a los incisos c) y II) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles de la renta bruta, las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante; así como los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que por su parte, el numeral 3 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referida a la determinación de las rentas de quinta categoría, dispone que no se consideran como renta gravable, los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37° de la ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 6915-3-2010 y 2791-5-2010, entre otras, ha señalado que para que un gasto sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta y para que otorgue derecho a crédito fiscal, este debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 06720-1-2009 y 13909-1-2008, entre otras, ha establecido que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido, siendo que a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que de acuerdo a los artículos 153°, 154° y 172° de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley 26887, el Directorio es el órgano colegiado elegido por la junta general, pudiendo ser removidos en cualquier momento, bien sea por la junta general o por la junta especial que los eligió, aun cuando su designación hubiese sido una de las condiciones del pacto social y tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que el segundo párrafo del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado – FONAFE, aprobado por Decreto Supremo N° 072-2000-EF, dispone que la designación de los miembros de Directorio de las empresas del Estado bajo el ámbito de FONAFE se realizará mediante Acuerdo del Directorio de FONAFE. Las designaciones deberán ser publicadas en el diario oficial "El Peruano" e instrumentadas en Junta General de Accionistas, de resultar aplicable, conforme a las instrucciones que imparte FONAFE; mientras que según el primer párrafo del artículo 28° del citado reglamento, FONAFE fija periódicamente el monto máximo de las dietas que perciben por asistencia a sesión los miembros del Directorio de acuerdo a categorías.

Que por su parte, los artículos 30° y 31° del mencionado reglamento, prevén que entre el presidente de Directorio y la empresa en la que participa no existe relación laboral, siendo que la retribución de los presidentes de Directorios será fijada por el Directorio de FONAFE.

M J F 4 J



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que de otro lado, conforme al Glosario de Términos del Reglamento de la Ley N° 29783, Ley de Seguridad y Salud en el Trabajo, aprobado por Decreto Supremo N° 005-2012-TR, que resulta coincidente con la Terminología contenida en el artículo 3° del Reglamento de Seguridad y Salud en el Trabajo de las Actividades Eléctricas, aprobado por Resolución Ministerial N° 161-2007-MEM-DM, vigente en el periodo acotado, constituye accidente de trabajo todo suceso repentino que sobrevenga por causa o con ocasión del trabajo y que produzca en el trabajador una lesión orgánica, una perturbación funcional, una invalidez o la muerte; es también accidente de trabajo aquel que se produce durante la ejecución de órdenes del empleador, o durante la ejecución de una labor bajo su autoridad, y aun fuera del lugar y horas de trabajo; denominando empleador a toda persona natural o jurídica, privada o pública, que emplea a uno o varios trabajadores; trabajador a toda persona que desempeña una actividad laboral subordinada o autónoma, para un empleador privado o para el Estado; y salud es un derecho fundamental que supone un estado de bienestar físico, mental y social, y no meramente la ausencia de enfermedad o de incapacidad.

Que de las normas glosadas se concluye que constituyen gastos deducibles del Impuesto a la Renta, por un lado, las primas de seguro que tengan por objeto cubrir aquellos sucesos repentinos que sobrevengran por causa o con ocasión del trabajo y que produzcan en el trabajador una lesión orgánica, una perturbación funcional, una invalidez o la muerte, así como los accidentes que se produzcan durante la ejecución de las órdenes del empleador; y, por otro, los gastos destinados a prestar a los trabajadores servicios de salud, entendidos éstos como aquellos que procuran un estado de bienestar físico, mental y social de los trabajadores.

Que mediante el punto 8 del Requerimiento N° 0922070000865 (foja 867), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Compras verificó que había anotado crédito fiscal con relación a la Factura N° 010-0606691, emitida por El Pacífico Peruano Suiza Seguros y Reaseguros, por la contratación de pólizas de seguro de accidentes personales para los miembros del Directorio, por la suma de S/ 18 324,39, según detalle que consta en el Anexo N° 8 de dicho requerimiento (foja 858), por lo que le solicitó que sustentara la causalidad de dicho gasto con la finalidad de acreditar el uso del crédito fiscal.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, el 14 de setiembre de 2007 presentó un escrito (fojas 832 a 839), indicando que el Directorio es la más alta autoridad en el ámbito del FONAFE, que se encuentra encargado de la aprobación del cumplimiento y evaluación de los objetivos estratégicos, así como de aprobar las políticas que debe seguir la empresa, y en general es el responsable de su buena marcha, haciendo que ésta constituya un ente que genere valor, asimismo, es el responsable del adecuado cumplimiento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones, por lo que se encuentra inmerso en la gestión de la empresa. Agregó que por las características propias de la empresa (alto riesgo), tienen que viajar a las diversas sedes, incluso a la ciudad de Lima, y que el gasto es otorgado en forma general a todos los miembros del Directorio.

Que en el punto 5 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070000865 (foja 846), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que los directores de empresas no eran trabajadores, por lo que el gasto por concepto de pólizas de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio no encajaba en los incisos c) o II) del artículo 37° del a Ley del Impuesto a la Renta debido a que en ambos supuestos solo eran deducibles los gastos por concepto de seguros cuando los beneficiarios son trabajadores dependientes, por lo que concluyó que tal gasto no era necesario para su actividad y, en consecuencia, reparó el crédito fiscal vinculado con la Factura N° 010-0606691, según detalle contenido en el Anexo N° 5 de dicho resultado (foja 841).

Que mediante el Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 685 y 686), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al referido reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por adquisiciones de seguros de accidentes personales para miembros del Directorio, adjuntando la documentación respectiva.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que la recurrente en respuesta a lo indicado en el referido requerimiento, el 20 de diciembre de 2017 presentó un escrito (fojas 666 a 672), en el que señaló que una de las principales obligaciones de los miembros de Directorio era la facultad de gestión y representación legal necesaria para la administración de la sociedad dentro de su objeto social, por lo que no se explicaba el motivo por el cual el auditor señalaba que un director no realiza trabajo, cuando la Ley General de Sociedades establece que los directores deben generar valor, por ende, cumplía con el principio de causalidad, debido a que la póliza de seguros de accidentes personales estaba destinada a directores que realizan funciones dentro de una central hidroeléctrica, por tanto, no es un acto de liberalidad, puesto que tal póliza evita una contingencia económica que repercutiría en los resultados de la empresa de ocurrir un accidente dentro sus instalaciones.

Que en el punto 8 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 678 y 679), la Administración indicó que la recurrente no señaló mayores argumentos a los ya expuestos, y precisó que la única responsabilidad que la recurrente tenía con el Directorio era el pago de sus dietas por su participación en las sesiones de Directorio, por lo que cualquier otro beneficio otorgado constituía un acto de liberalidad, por lo tanto, mantuvo el reparo.

Que en el presente caso, se tiene que el gasto por concepto de las primas de seguros contra accidentes personales que la recurrente contrató a favor de los miembros del Directorio, no resulta deducible al no tener aquéllos la calidad de trabajadores de la empresa y no desempeñar para ésta una actividad laboral subordinada, sino realizar una actividad independiente consistente en la asistencia a las sesiones de Directorio para decidir acerca de la administración de la sociedad, por la que perciben una dieta, no encontrándose comprendidos, en tal orden de ideas, en lo dispuesto por el inciso c) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, tampoco se encuentran comprendidos en la deducción establecida en el inciso II) del mencionado artículo 37°, al no tratarse de un seguro de salud y no ostentar los directores la calidad de trabajadores de la empresa, criterio similar respecto a un caso de la misma recurrente ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09935-4-2017.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la causalidad del gasto, el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas se ajusta a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en ese extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que el seguro de accidentes contratado a los miembros del Directorio mantiene relación con los ingresos gravados, toda vez que la actividad que éstos desarrollan va a repercutir en el destino de la empresa y como resultado de ello en el ingreso gravado de la persona jurídica, debe señalarse que en el presente caso no se discute si los servicios que prestan los directores tienen un nexo de causalidad con la generación de la renta de la recurrente, razón por la cual las dietas o remuneraciones del Directorio son deducibles al amparo de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo diferente la situación de los seguros contra accidentes personales contratados a su favor, los cuales no se encuentran admitidos como deducibles por la referida ley, toda vez que la misma limita su reconocimiento a aquellos que cubren los accidentes de trabajo del personal ocurridos con ocasión del trabajo o por la ejecución de las órdenes del empleador, por lo que habiéndose determinado que los directores no tienen la calidad de trabajadores de la empresa, no resultan deducibles.

Mejoras de carácter permanente contabilizadas como gastos

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 092-003-0001975 (fojas 976 y 978), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por mejoras de carácter permanente contabilizadas como gastos, por la suma de S/ 77 988,42.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que el inciso e) del artículo 44º de la citada ley, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 41º de dicha ley, establece que al valor computable de los bienes adquiridos o producidos, se agregará de ser el caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente; asimismo que el valor computable de los bienes incluye el de 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 resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que de acuerdo a lo señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 313-1-2001, deben considerarse como mejoras aquellas modificaciones que incrementan la capacidad y/o condiciones del activo más allá del rendimiento estándar que tuvieron al adquirirse.

Que en las Resoluciones N° 147-2-2001, 09259-5-2001, 01217-5-2002 y 03595-4-2003, entre otras, ese Tribunal ha indicado que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0922070000865 (foja 863), la Administración señaló a la recurrente que durante el ejercicio 2005 contabilizó gastos por S/ 77 988,42 en las Cuentas 63409, 63404 y 63410, por la construcción de muros de contención en las Torres N° 155 y 1322 - Línea L-1001 y Torre 42 Línea L-1003, construcción de cerco perimetérico en la central de Dolorespata (según valorización existen construcción de muros, cercos, viga, ciento y sobrecimiento) y trabajos realizados por servicio especializado de mejoramiento de Talud Rosca de la CHM (1º, 2º y 3º valorización), conforme se detalla en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (foja 862), por lo que al considerar que tales desembolsos correspondían a mejoras de carácter permanente, las cuales no eran deducibles para la determinación de renta neta imponible, le solicitó que sustentara por escrito, con la base legal correspondiente y adjuntando documentación fehaciente, los motivos por los que consideró como gastos los desembolsos observados.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, el 14 de setiembre de 2007 presentó un escrito (foja 832 a 839), en el que señaló que las torres de transmisión debían estar montadas sobre una base de concreto (muros de contención), cuya función era estabilizarlas para que no se vinieran a tierra, y la instalación de dichas torres databa de 1984, y que en caso una torre era reubicada, el muro no servía para nada, por tanto, no se encontraba frente a un nuevo proyecto que generara valor; que la "Construcción de cerco perimetérico en la Central Dolarespata", era una obra de mantenimiento que incluía: excavación de zapatas, rotura de piso y muro, relleno compacto y eliminación de material excedente; y que el Talud Roco, se encontraba en el Cerro el Calvario en cuya parte inferior se ubicaba el Patio de Llaves de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu y en la parte alta de dicho Talud existía material y suelo inestable, como son piedras y tierra, por lo que se realizó un servicio de mantenimiento, asimismo, adjuntó facturas y valorizaciones para acreditar su afirmación (fojas 743 a 751).

Que en los puntos 4 y 3 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070000865 (fojas 847, 848 y 853), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que el muro de contención de las torres, el cerco perimetérico de la Central Dolorespata y el mejoramiento del Talud Roco de la Central Hidroeléctrica Machupicchu (CHM), eran mejoras que iban a prolongar la vida útil de la infraestructura de la recurrente para el desarrollo de su actividad (generación de energía eléctrica), detalladas en el Anexo N° 2 de dicho resultado (foja 844), cumpliendo así una de las condiciones que señala la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 16 de Inmueble, Maquinaria y Equipo "ampliar la



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

vida útil", lo cual originaría beneficios futuros, por lo que los desembolsos por la suma de S/ 77 988,42 eran mejoras de carácter permanente que incrementaron el costo computable del rubro edificios y otras construcciones, de conformidad con el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, mantuvo el reparo.

Que mediante el Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 685 y 686), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al referido reparo por mejoras de carácter permanente contabilizadas como gastos, adjuntando la documentación respectiva.

Que la recurrente en respuesta a lo señalado en el citado requerimiento, el 20 de diciembre de 2007 presentó un escrito (fojas 666 a 672), en el que indicó que el incremento de la capacidad productiva debía demostrarse con la respectiva evaluación económico – financiera de los flujos de caja que generara el activo, lo que no hacía referencia el auditor, y agregó que no existió actualización de los componentes de la maquinaria ni se adoptaron nuevos procesos de producción por tratarse de la refacción de las bases de concreto de las torres de transmisión o la refacción de un metro lineal del muro perimetérico, por lo que dichos gastos no constituyeron incrementos en el costo de los activos fijos.

Que en el punto 4 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070001222 (foja 681), la Administración indicó que la recurrente no señaló mayores argumentos a los ya expuestos, por lo que mantuvo el reparo.

Que según el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0922070000865 (foja 844), la Administración señaló que los desembolsos considerados como mejoras de carácter permanente eran los siguientes:

Factura Nº	Fecha de Emisión	Proveedor	Concepto	Importe S/
001-000063	12/01/05		Construcción de muros de contención en Torre N° 155 y 132 de la Línea L-1001 y Torre N° 42 de la Línea L-1003.	28 046,60
001-000089	28/01/05		Construcción de cerco perimetérico en la Central de Dolorespata (Según valorización existen construcción de muros, cerco, viga cimiento y sobrecimiento, etc).	6 055,89
001-00294	07/09/05		Trabajos realizados por servicio especializado mejoramiento de Talud Rosco de la CHM (1° Valorización)	19 108,06
001-00295	03/10/05		Trabajos realizados por servicio especializado mejoramiento de Talud Rosco de la CHM (2° Valorización)	23 072,67
001-00302	09/11/05		Trabajos realizados por servicio especializado mejoramiento de Talud Rosco de la CHM (3° Valorización)	1 705,20
Total				77 988,42

Que respecto a la construcción de muros de contención en las Torres N° 155 y 132 de la Línea L-1001 y Torre N° 42 de la Línea L-1003, asociada a la Factura N° 001-000063 (foja 146), obra en autos (foja 133), el Acta de Entrega de Terreno de 7 de diciembre de 2004 mediante la cual la recurrente entregó a la contratista el terreno a efecto de ejecutar los trabajos de construcción de muros de contención de las Torres N° 155 y 132 de la Línea L-1001 y Torre N° 42 de la Línea L-1003, y el asiento 43 del cuaderno de obra (foja 133), en la que se dejó constancia que el 12 de enero de 2005 se realizó una inspección habiéndose verificado que la contratista había concluido los citados trabajos, por lo que se realizaría las gestiones para la respectiva recepción de la obra, así como la valorización 1 (foja 142) en la que se aprecia que en la construcción de los muros de las Torres 132 y 115 se realizaron trabajos de excavación

³ Los trabajos realizados por servicio especializado mejoramiento de Talud Rosca, implicaban la construcción de muros trazados en tres niveles a manera de barreras con la finalidad de proteger de todo lo que cae (piedras y tierra) de la parte de alta del talud rocoso (foja 171).



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

de terreno, gavión metálico y relleno compactado y en la Torre N° 42 además de los aludidos trabajos, se realizaron los trabajos de cunetas, concreto y enrollado.

Que según se aprecia de los actuados, el desembolso efectuado por la recurrente se destinó a la construcción de muros de contención de las mencionadas torres que sirven de soporte a efecto que éstas puedan fijarse en el suelo y puedan transmitir la energía eléctrica sin contratiempo, evitando su caída o inclinación, como consecuencia de los factores climáticos que pudieran afectar las condiciones del terreno o inestabilidad del terreno mismo, con el consiguiente ahorro en su mantenimiento, incrementando su rendimiento, por lo que se trata de mejoras de carácter permanente, las que de acuerdo a las normas expuestas, no son deducibles como gasto, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la construcción de cerco perimétrico en la Central Térmica Dolorespata, asociada a la Factura N° 001-000089 (foja 163), se aprecia la Orden de Servicio: 99 de 31 de diciembre de 2004 emitida sobre la base AMC-075-04, la comunicación del contratista a la recurrente en la que le indicó que la obra fue concluida el 19 de enero de 2005 por lo que considera que es procedente su recepción (foja 157) así como su valoración en la que se aprecia que dicha construcción comprendió el cerco, cimientos y sobrecimientos, zapatas, columnas, viga y cambio de montante de agua (foja 158).

Que el cerco perimétrico tiene por finalidad dar seguridad a la central de Dolorespata así como a la maquinaria y equipos que forman parte de la central, y del activo fijo de la recurrente, evitando que personas ajenas ingresen a la central y pudieran perturbar su funcionamiento y vida útil; aunado a ello, la construcción del cerco incluyó el cambio de montante de agua, que implicó la instalación o cambio de tubos de agua galvanizados, codos, rutura de piso, por lo que el desembolso relacionado con la construcción del referido cerco constituye una mejora de carácter permanente, la que de acuerdo a las normas expuestas no es deducible como gasto, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a los trabajos realizados por el servicio especializado de mejoramiento de Talud Roco, asociado a las Facturas N° 001-00302, 001-00295 y 001-00294 (fojas 147 a 155 y 164 a 175), según los términos de referencia del ADS-0028-2005-EGEMSA en los cuales se sustentan dichos servicios (fojas 172 a 174), incluyen "a) Acceso temporal a la zona de derrumbe, b) Limpieza de material de derrumbe, c) Restitución de muro de gaviones, d) Encauzamiento, e) Enrocado en cauce y f) Estabilización de taludes en canal de coronación y limpieza", por lo que constituye una obra de construcción de ingeniería civil, la cual era necesaria pues algunos tramos del Talud se encontraban inestables como consecuencia de la excavación para la construcción de un canal de coronación realizado con la finalidad de derivar las aguas de escorrentía hacia la quebrada de Aobamba, en consecuencia, tales gastos constituyen mejoras de carácter permanente, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que tales gastos no constituyen incrementos en el costo fijo debido a que no se generó actualización de los componentes de la maquinaria ni se adoptaron nuevos procesos de producción debido a que el servicio comprendió una refacción por mantenimiento de las bases de concreto de las torres de transmisión, que les dan estabilidad a efecto que no se vengan a tierra y a la construcción de un muro perimétrico de más de trescientos metros lineales, citando diversa jurisprudencia, puesto que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes se ha concluido que dichos gastos constituyen mejoras que debieron activarse, no siendo aplicable la jurisprudencia citada por la recurrente.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente que en todo caso el importe en libros de la parte reemplazada debió haber sido cuantificado y dado de baja conforme se indica en el párrafo 13 de la citada NIC, y no simplemente indicar que el costo del mantenimiento debía ser activado, olvidando dar de baja la parte reemplazada, es preciso anotar que el reparo materia de análisis consiste en determinar si la construcción de muros de contención y cerco perimétrico y trabajos de mejoramiento de talud rocoso constituyan o no mejoras de carácter permanente, concluyéndose que constituyen mejoras de carácter



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

permanente, no siendo objeto de controversia si procede o no dar de baja la parte reemplazada por cuanto ello no ha sido observado por la Administración.

Costo de supervisión de obra contabilizado como gasto

Que conforme se aprecia de los Anexos Nº 2 y 3 de la Resolución de Determinación Nº 092-003-0001975 (fojas 977 y 978), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por costo de supervisión de obra contabilizado como gasto, por la suma de S/ 147 695,25.

Que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entiéndense como tal el costo de adquisición, producción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que la citada norma agrégá que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria y que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluidas las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición, y 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Que el inciso e) del artículo 44° de la aludida ley, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 41° de dicha ley, establece que al valor computable de los bienes adquiridos o producidos, se agregará de ser el caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente; asimismo, que el valor computable de los bienes incluye el de 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 resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que al respecto, en las Resoluciones Nº 147-2-2001, 09259-5-2001, 01217-5-2002 y 03595-4-2003, entre otras, este Tribunal ha señalado que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0922070000865 (fojas 868 y 869), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de su documentación de compras y gastos observó erogaciones por U\$ 45 311,59 (equivalente a S/ 147 695,25), por concepto de "Servicio de supervisión en la ejecución de la obra de la rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu 1^{era} Fase", realizado por Consorcio por lo que acuerdo a la naturaleza de dichos desembolsos, éstos debieron ser contabilizados como activo fijo, sin embargo, los contabilizó como gastos en la Cuenta 63208, según como consta en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento (foja 863), le solicitó que sustentara por escrito, con la base legal correspondiente y adjuntando documentación fehaciente, los motivos por los que consideró como gastos los desembolsos observados, teniendo en cuenta que dicha supervisión correspondía a la obra de rehabilitación y que durante el ejercicio 2005 existían valorizaciones y facturación del proveedor según Contrato N° 035-99 y Adendas del 1 al 8, que fueron contabilizadas en la Cuenta N° 33970.

Que la recurrente en respuesta a lo indicado en el mencionado requerimiento, el 14 de setiembre de 2007 presentó un escrito (fojas 832 a 839), en el que señaló que la obra correspondía a tres grupos de generación de energía eléctrica fabricados e instalados por y la supervisión de la obra estuvo a cargo de Consorcio Indicó que los tres grupos le fueron entregados e ingresaron en operación comercial en el año 2001, y si bien la liquidación de la obra data de 9 de mayo de 2005, esto se debía a una serie de adendas para subsanar observaciones que se presentaron durante su ejecución, siendo que en realidad la obra fue entregada en su totalidad el 23 de julio de 2001 (Laudo Arbitral de Derecho 2004), por lo que el trabajo de los años siguientes fue meramente administrativo, en este sentido, los desembolsos debían ser reconocidos como gastos del periodo, conforme con la NIC N° 16.

Que en los puntos 3 y 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 0922070000865 (fojas 848, 849 y 854), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que la totalidad de la obra realizada por no fue culminada en el ejercicio 2001, que si bien la mayor parte de la obra se entregó en dicho año, hubieron observaciones al Contrato N° 035-99, firmándose adendas del 1 al 8, prologándose así la implementación y culminación de la totalidad de la obra en un 100% hasta el 10 de abril de 2005 (fecha de la entrega definitiva de las observaciones), además, que la producción de energía eléctrica de la Central Hidroeléctrica Machupicchu aumentó en comparación del ejercicio 2001 a 2005, por lo que los desembolsos por supervisión de la obra eran parte del costo computable del activo fijo, al encontrarse relacionados con su construcción, tal como detalló en el Anexo N° 1 de dicho resultado (foja 845), en consecuencia, mantuvo el reparo.

Que mediante el Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 685 y 686), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al referido reparo por costo de supervisión de obra contabilizado como gasto, adjuntando documentación respectiva.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 20 de diciembre de 2007 presentó un escrito (foja 666 a 672), en el que indicó que los trabajos realizados por la Adenda 7 correspondían al mantenimiento que se le dio a un activo fijo como consecuencia de su garantía y no de modificación o actualización de procesos que generaron valor, por lo que las labores de supervisión fueron meramente administrativas. Adjuntó copia de la página 47 de la Estadística de Operaciones 2001 publicado por el Comité de Operaciones Económicas del Sistema Interconectado Nacional (COES SINAC) en el que se reconoció el ingreso en operación de los tres grupos en el año 2001, lo que demostraba que los equipos operaban en la forma prevista por la gerencia.

Que en el punto 3 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 681 y 682), la Administración indicó que la recurrente no señaló mayores argumentos a los ya expuestos, y precisó que según los Anexos A, B y C de la Adenda N° 7 se levantaron algunas observaciones al 9 de abril de 2005, observaciones que constituyan parte del costo de instalación y costo de comprobación para que el activo funcionara y se encontrase operativo al 100%; agregó que en el año 2005 observó que se efectuaron desembolsos a la empresa ABB Alstom Power Hydro – Sucursal del Perú, por lo que mantuvo el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que en el presente caso, la Administración reparó los gastos vinculados a las Facturas 002 N° 000052, 000053, 000055, 000056 y 000058⁴, emitidas por Consorcio por el importe total de S/ 147 695,25, por el servicio de supervisión en la ejecución de las obras de rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu Primera Fase (fojas 205 a 239), obra realizada por según el Contrato N° 035-99 que no fue concluida en la fecha establecida, habiéndose firmado 8 adendas.

Que el 15 de octubre de 1999, la recurrente suscribió con la empresa del Perú (Contratista) el Contrato N°035-99, denominado "Rehabilitación de los Equipos Existentes, Suministro de Equipamiento Nuevo, Obras Civiles, Montaje Pruebas y Puesta En Servicio de la I Fase del Proyecto de Rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu (Tres grupos Pelton)", por medio del cual la referida empresa tenía a cargo la obra de la rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu (fojas 286 a 330).

Que en el acápite 10.1 de la Cláusula Décima de dicho contrato se señaló que la supervisión de la ejecución de la obra estaría a cargo de la recurrente a través de su representante, el que se denominaría La Supervisión (foja 323).

Que asimismo, los acápitales 11.2.1 y 11.2.2 de la Cláusula Décima Primera del mencionado contrato, dispusieron qué el plazo para la ejecución total de las obras del proyecto sería de catorce (14) meses calendario, transcurrido desde la fecha de inicio de la obra hasta la fecha de recepción provisional del tercer y último grupo (foja 321), y que el plazo de ejecución de la obra sería el transcurrido desde la fecha de inicio de la obra hasta la fecha de la recepción provisional del tercer y último grupo (foja 321).

Que según el Adendum N° 1 al anotado contrato, el contrato entraría en vigencia y se consideraría como fecha de inicio de la obra el 22 de octubre de 1999, fecha en la que se firmó el adendum y que la contratista recibió el primer pago en calidad de adelanto con la condición que hasta el 13 de noviembre de 1999 la recurrente hubiese realizado lo indicado en dicho adendum (fojas 282 y 285).

Que a su vez, el acápite 12.2.1 de la Cláusula Décimo Segunda del aludido contrato, señalaba que la recurrente debía nombrar una Comisión de Recepción de Obra para efectuar la Recepción Provisional y que el Acta de Recepción Provisional sería emitida por la Comisión de Recepción Provisional de la Obra, cuando a su juicio exclusivo, todos los trabajos de la obra hubieran sido totalmente terminados y ejecutados (foja 314), precisando que el procedimiento constaba en el Anexo N° 4 del citado contrato.

Que el Anexo N° 4 del anotado contrato "Procedimiento de Recepción Provisional y Operación Experimental" (fojas 289 a 294), señalaba, entre otros, que las recepciones provisionales debían realizarse independientemente por cada sección de obra, que si la Supervisión juzgaba que la obra se encontraba satisfactoriamente concluida, debía presentarse un informe a la recurrente a efectos de que la Comisión de Recepción de Obra se constituyera para la inspección y que si después de la inspección la Comisión encontraba que las obras no habían sido ejecutadas de conformidad con los planos, bases y especificaciones, debía remitir un informe a la recurrente, para que, de ser el caso, se aplicaran las penalidades que contemplaba el contrato, hasta que la obra fuera entregada sin observaciones. Si en la mencionada inspección se determinaba que todos los trabajos habían sido terminados en forma satisfactoria y ejecutada conforme a los planos bases y especificaciones, la Comisión designada debía realizar la recepción provisional de dicha unidad y extender el certificado de recepción provisional correspondiente.

Que según el Anexo N° 5 del referido contrato "Procedimiento de Recepción Definitiva", previo a la suscripción del "Acta de Recepción Final de las Obras Electromecánicas", el contratista debía acreditar

⁴ Emitidas por los períodos 15 de diciembre de 2004 a 14 de enero de 2005, 15 de enero a 14 de febrero de 2005, 15 de febrero a 14 de marzo de 2005, 15 de marzo a 14 de abril de 2005 y 15 de abril – 9 de mayo de 2005 (aprobación del informe final).



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

que cumplió con subsanar las observaciones que se hubieran formulado en las Actas de Recepción Provisional, que no adeudaba suma alguna al Sistema Nacional de Pensiones y/o Sistema Privado de Pensiones o Seguro Social del Perú y que no tenía reclamos laborables pendientes de sus trabajadores, entre otros.

Que según consta en el documento denominado "Acta de Verificación de la Obra", suscrita el 17 de diciembre de 2001 (fojas 1093 y 1094), los miembros del Comité de Recepción de Obra dejaron constancia que al existir acuerdo entre las partes para recepcionar las siguientes secciones de la obra terminada: 1) Sección N° 1: Grupo Generador N° 1, incluido auxiliares hasta barras de 138 KV, 2) Sección N° 2: Grupo Generador N° 2, incluido auxiliares hasta barras de 138 KV, 3) Sección N° 4: Celdas de Línea de 138 KV, 4) Sección N° 5: Control y Telecomunicaciones, 5) Sección N° 6: Celdas salida a Quillabamba, incluido celdas de Líneas de 60kV y 10.5 kV y 6) Sección N° 7: Instalaciones Comunes, se inició su verificación, según los planos y especificaciones técnicas, y que finalizada la inspección y verificación se encontraron observaciones a diferentes secciones de la obra, mencionadas en el Anexo N° 1 de dicha acta (fojas 1082 a 1092), por lo que no se recibieron las secciones de obras, disponiendo que el Contratista levantara las observaciones en un plazo de 36 días calendarios a ser computado desde el día siguiente a la suscripción de dicha acta.

Que asimismo, en el Acta de Verificación de la Obra, suscrita el 28 de enero de 2002 (fojas 1080 y 1081), los miembros del Comité de Recepción de Obras Electromecánicas - Sección N° 3, dejaron constancia que al existir acuerdo entre las partes para recepcionar la Sección de Obra N° 3: Grupo Generador N° 3, incluido auxiliares hasta las barras de 138 Kv, se procedió a realizar las verificaciones correspondientes, y que finalizada la inspección, verificación se encontraron observaciones a la Sección de Obra N° 3, que se detallan en el Anexo N° 1 de dicha acta (foja 1079), por lo que no recibió la referida sección de obra, disponiendo que el Contratista levantara las anotadas observaciones en un plazo de 42 días calendarios a ser computado desde el día siguiente a la suscripción de dicha acta.

Que el 4 de julio de 2004, la recurrente y la empresa (El Contratista), suscribieron la Adenda N° 2 al Contrato N° 035-99 (fojas 270 a 272), en cuyo artículo segundo se señaló que a partir de la referida fecha, la recurrente asumiría formalmente la Operación de la Planta y el Control de la Obra, sin dejar a El Contratista al margen su participación contractual, incluyendo los derechos y obligaciones correspondientes, que la recurrente se encargaría conjuntamente con El Contratista de la subsanación de las observaciones detalladas en el Anexo N° 1 de dicha adenda (fojas 263 a 269), obligándose El Contratista a asumir el costo y bajo su propia responsabilidad la subsanación de dichas observaciones y que el Comité de Recepción Provisional de Obra tendría por objeto verificar únicamente si las observaciones consignadas en las Actas de Verificación de 17 de diciembre de 2001 y 28 de enero de 2002, habían sido subsanadas de conformidad con los alcances del contrato, sin tomar en consideración las observaciones detalladas en el Anexo N° 1 de dicha adenda (fojas 263 a 269).

Que en el Acta de Recepción Provisional de Obra de 10 de julio de 2002 (fojas 1067 y 1068), se dejó constancia de que los miembros del Comité de Recepción de Obras, de acuerdo a lo establecido en la Adenda N° 2 del anotado contrato, procedieron a recepcionar provisionalmente las Secciones de Obra N° 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7, al verificar que se sujetaban a los planos y especificaciones técnicas, precisando que no verificaron las observaciones contenidas en el Anexo N° 1 de la Adenda N° 2 al haberse modificado los alcances de la obra.

Que mediante Acta de Inicio de Operación Experimental de 11 de julio de 2002 (foja 1056), se dio inicio a la operación experimental de la central, en cuyo punto 5 se indicó que la subsanación de las observaciones indicadas en el Anexo N° 1 de la Adenda N° 2 del mencionado contrato serían levantadas en este periodo de operación experimental (60 días), caso contrario, el periodo de operación experimental continuaría hasta el levantamiento total de las observaciones indicadas.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que en la Adenda N° 3 del referido contrato, (fojas 1050 a 1055), se señaló que dentro del plazo improrrogable de seis meses⁵, contado a partir de la emisión del certificado de conclusión de la fase de operación experimental, la contratista debía concluir las observaciones indicadas en el Anexo A de dicha adenda, que eran las observaciones que fueron incluidas en el Anexo N° 1 del Acta de Recepción Provisional cuya subsanación se encontraba pendiente a la fecha, y las observaciones indicadas en el Anexo B de la citada adenda que eran las observaciones que surgieron durante la fase de operación experimental.

Que mediante las Adendas N° 6 a 8 del referido contrato (fojas 243 a 251 y 1047 a 1049) se ampliaron los plazos para la subsanación de las observaciones de los Anexos A, B y C hasta el 31 de diciembre de 2004, 31 de marzo y 10 de abril de 2005 por recomendación de la Supervisión.

Que como se aprecia si bien el 10 de julio de 2002, los miembros del Comité de Recepción de Obras Electromecánicas – Secciones N° 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 y Obras Civiles, procedieron a recepcionar provisionalmente las Secciones de Obra N° 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y obras civiles, ello no implicaba el término del plazo de ejecución de la obra puesto a que según la Adenda N° 2 del mencionado contrato, el aludido Comité únicamente podía verificar si las observaciones consignadas en las Actas de Verificación de Obra de fechas 17 de diciembre de 2001 y 28 de enero de 2002 habían sido subsanadas, sin tener en consideración las observaciones detalladas en el Anexo N° 1 adjunto a la Adenda N° 2, por las cuales se firmaron las Adendas N° 3 a 8, con el fin de postergar el plazo para que éstas fueran subsanadas (fojas 243 a 280 y 1047 a 1049), siendo la última de ellas la Adenda N° 8, la cual establece como última fecha de entrega de la obra de rehabilitación el 10 de abril de 2005 (fojas 1047 a 1055).

Que recién el 9 de abril de 2005, mediante Acta de Recepción Definitiva de Obra – Contrato N° 035-99, el Comité de Recepción Definitiva de obra dio su conformidad respecto de las obras electromecánicas de las Secciones N° 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 y Obras Civiles de la Central Hidroeléctrica Machupicchu, y a su vez se dieron por subsanadas las observaciones del numeral 1.6 de dicho documento, correspondiente a la Adenda N° 7 y se declaró que el contratista cumplió con todas las obligaciones pendientes (fojas 1043 a 1046).

Que considerando lo antes expuesto, según el Contrato N° 035-99, la obra de la rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, a cargo de la empresa

debió culminar en el año 2001 (14 meses contados a partir del 22 de octubre de 1999 según lo indicado en el Addendum N° 1), sin embargo, existieron diversas observaciones, produciéndose la recepción final de la obra en el año 2005, lo cual se acredita con las adendas al aludido contrato (foja 845), siendo que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, emitida respecto de un caso de la misma recurrente, las labores adicionales realizadas producto de las observaciones constituyan egresos que debieron ser considerados como indispensables para el funcionamiento de la obra, en consecuencia, formaban parte del costo de adquisición.

Que considerando que el servicio de supervisión de la citada obra observado, se encuentra directamente relacionado con la puesta en servicio de la obra de la rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, dicho servicio de supervisión forma parte del costo de adquisición, de conformidad con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta; en ese sentido, los desembolsos que originaron la prestación del citado servicio de supervisión debieron ser considerados como parte del activo fijo, lo que no hizo la recurrente, por lo que procede mantener el reparo materia de análisis en el extremo referido a las Facturas N° 002-000053, 000055, 000056 y 000058, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁵ El citado plazo fue modificado a seis meses y medio, según Adenda N° 4 del mencionado contrato (fojas 261 y 262), y a doce meses y medio, según Adenda N° 5 del referido contrato (fojas 254 y 255). Los citados plazos fueron ampliados por recomendación de la Supervisión.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que no obstante ello, de la revisión de la Factura N° 002-000052 (foja 209) y documentación vinculada (fojas 207 a 208), se aprecia que fue emitida por el servicio de supervisión en la ejecución obras de rehabilitación de la Central Eléctrica de Machupicchu Primera Fase del periodo 15 de diciembre de 2004 al 14 de enero de 2005, siendo que el ejercicio acotado es el ejercicio 2005, por lo que no procedía la acotación por el importe total del mencionado comprobante de pago, sino por la parte proporcional correspondiente a este último ejercicio, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide el reparo materia de autos, de acuerdo a lo señalado.

Que por lo expuesto carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que las labores de supervisión posteriores al ejercicio 2001 fueron meramente administrativas, en cumplimiento del contrato y no constituye modificación, actualización o adopción de nuevos procesos que generaran valor a la obra, por lo que las labores de supervisión posteriores a la entrega operativa de las obras debían considerarse válidamente como gasto, toda vez que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la obra recién concluyó en el año 2005, por lo que los desembolsos relacionados con la puesta en servicio de dicha obra deben ser considerados como parte del costo de adquisición.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que en la página 47 de la estadística de Operaciones del 2001, publicada por el COES-SINAC se reconoce el ingreso en operación el 6 de junio, 1 de julio y 20 de octubre de 2001 de los grupos 1, 3 y 2 respectivamente, y que se incrementó la potencia de las unidades de generación en un promedio de 0,5 mw por unidad al mejorar el perfil hidráulico de los inyectores de las turbinas a través de la fabricación y recuperación de los cuerpos portatoberas de los inyectores, y que el cumplimiento de los programas de mantenimiento le han permitido reducir el número de fallas (foja 758), cabe indicar que ello no significa que la obra de rehabilitación de la Central Eléctrica Machupicchu haya concluido en dicho ejercicio, siendo que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, las observaciones contenidas en el Acta de Recepción Provisional de la Obra de 10 de julio de 2002 recién fueron subsanadas en el año 2005, por lo que no procede amparar tal alegato.

Costo no devengado correspondiente a retiros de energía sin contrato no facturado

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° 092-003-0001975 (fojas 975 y 978), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por costo no devengado correspondiente a retiros de energía sin contrato no facturado, por el importe de S/ 791 170,67.

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

Que el anotado artículo prevé que para efecto del costo de adquisición debe entenderse a la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente y que en ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00396-3-2011, los contribuyentes del impuesto podían acreditar el costo de adquisición, producción o ingreso al patrimonio, con cualquier otra documentación fehaciente, en la medida que ésta permitiera conocer su existencia e importes y no



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

necesariamente con comprobantes de pago emitidos acorde a las normas tributarias sobre la materia. No obstante, ante la ausencia de aquella documentación fehaciente o ante la insuficiencia de ésta para probar la cuantía y veracidad del costo de ventas, podía considerarse a éste como no sustentado, criterio recogido en la Resolución Nº 06263-2-2005.

Que asimismo, el artículo 57º de la referida ley, dispone que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial, con el ejercicio gravable, sin excepción, precisando en su inciso a) que las rentas de tercera categoría, se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado; y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de Políticas Contables, precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que conforme con el párrafo 95 del Marco Conceptual para la información financiera⁶, los gastos son reconocidos en el estado de ganancias y pérdidas mediante asociación directa entre los costos incurridos y el reconocimiento de ciertas partidas específicas de ingresos. Este proceso, comúnmente referido como la asociación del costo con sus ingresos, abarca el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos producidos directa o conjuntamente por las mismas transacciones y otros sucesos. De acuerdo con el mencionado concepto de asociación, para efecto de la aplicación del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que doctrinariamente⁷, se ha señalado que el concepto de devengado reúne las siguientes características: "a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado."

Que este Tribunal en la Resolución Nº 02434-2-2004, ha interpretado que para determinar la renta bruta de un ejercicio se considera los ingresos por la venta de bienes devengados en ese ejercicio, al cual se le descuenta el costo computable del bien enajenado (costo de ventas), en tal sentido, "no podría deducirse en un ejercicio, el costo computable que corresponda a ingresos de otros ejercicios", criterio reiterado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 00792-2-2005, 00895-1-2005 y 00907-3-2005, entre otras.

Que por otro lado, según el artículo 1º de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobada por Decreto Ley Nº 25844, sus disposiciones norman lo referente a las actividades relacionadas con la generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica.

⁶ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 005-94-EF/93.01, y la precisión prevista en el artículo 4º de la Resolución Nº 027-2001-EF/93.01 y, por lo tanto, aplicable a partir de los estados financieros que se elaboraron a partir del ejercicio 1994.

⁷ REIG, Enrique Jorge, "Impuesto a las Ganancias", Pág. 314. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que los incisos a) y b) del artículo 34° de la mencionada ley, disponen que los distribuidores están obligados a suministrar electricidad a quien lo solicite dentro de su zona de concesión o a aquellos que lleguen a dicha zona con sus propias líneas, en un plazo no mayor de un (1) año y que tengan carácter de servicio público de electricidad; y a tener contratos vigentes con empresas generadoras que le garanticen su requerimiento total de potencia y energía por los siguientes veinticuatro (24) meses como mínimo.

Que el artículo 107° del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobado por Decreto Supremo Nº 009-93-EM, señala que la Valorización de las transferencias de energía entre los generadores integrantes por la operación económica del sistema y que no comprende los contratos previamente establecidos, será efectuada y registrada por el COES en forma mensual, de acuerdo al siguiente procedimiento: a) Se efectuará la medición y/o los cálculos para determinar las entregas y retiros de energía de cada integrante; b) La energía entregada y retirada por cada integrante será valorizada multiplicándola por el costo marginal de corto plazo correspondiente; y, c) Para cada integrante, se sumarán algebraicamente todas las entregas y retiros valorizados ocurridos en el sistema durante el mes. Las entregas se considerarán con signo positivo y los retiros con signo negativo. El valor resultante, sea positivo o negativo, constituirá el saldo neto mensual acreedor o deudor de cada integrante.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0922070001101 (fojas 735 y 736), la Administración indicó a la recurrente que en su escrito de 14 de setiembre de 2007 había señalado que no provisionó ingresos por retiro de energía sin contrato por los periodos 2005-06 a 2005-12 debido a que tenía incertidumbre de cómo iban a ser las valorizaciones definitivas toda vez que el COES no las había emitido, sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, si los ingresos no podían medirse confiablemente de la misma manera se aplicaba a los costos y que al no existir pronunciamiento alguno respecto al arbitraje contra el COES, le requirió que sustentara por escrito indicando cuál era la base imponible para aplicar el costo proveniente por el retiro de energía sin contrato, según se detallaba en el Anexo N° 1 (foja 734).

Que en respuesta a lo solicitado por la recurrente el 13 de noviembre de 2007 presentó un escrito (fojas 717 a 721), señalando que el COES procedió a valorizar de manera provisional las transferencias de potencia y de energía (retiros sin contrato) de los meses de julio a diciembre de 2005, incluyendo los "retiros sin contrato" de las distribuidoras, optando por considerar como pérdidas eléctricas dichos retiros de energía en función de sus ingresos de potencia, existiendo aún incertidumbre si tales valorizaciones iban a generar un egreso o un ingreso, lo cual se encontraba pendiente de resolver en un proceso de arbitraje, al no existir laudo arbitral, por tanto, no podía reconocerse ingresos hasta que se conociera el laudo arbitral, entendiéndose que los costos se reconocieron en el año en que se incurrieron.

Que en el punto 1 del Anexo A al Resultado del Requerimiento Nº 0922070001101 (fojas 725 a 728), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló respecto al reconocimiento de gastos, que éstos se reconocían en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos, y que este proceso al que se le denominaba comúnmente correlación de gastos con ingresos, implicaba el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgían directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos y que, en el presente caso, los costos materia de reparo eran de identificación directa y puesto que estaban directamente vinculados con la prestación del servicio de energía cuyo ingreso no había sido reconocido por la recurrente por carecer de contratos de suministro y una valoración definitiva por parte del COES, por lo que al no existir ingresos tampoco se reconocerían los costos correspondientes a la generación de la energía eléctrica, por lo tanto, mantuvo el reparo según el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0922070001101 (foja 722).

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0922070001245 (fojas 635 y 636), la Administración comunicó a la recurrente que de acuerdo a los reportes de información proporcionados por el Comité de Operaciones Económicas del Sistema Interconectado Nacional (COES – SINAC) de enero a mayo de



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

2005, realizó retiros de energía sin contrato a distribuidoras, los cuales fueron valorizados por el COES de manera provisional, por lo que le solicitó que sustentara por escrito, citando la base legal respectiva y adjuntando documentación fehaciente la deducción de costo por el retiro de energía respaldado en tales valorizaciones, por el importe de S/ 910 184,34. Asimismo, le requirió que presentara copias de las valorizaciones provisionales del COES – SINAC respecto de los períodos enero a mayo de 2005.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento el 31 de diciembre de 2007 presentó un escrito (fojas 625 a 627), señalando que la NIC N° 18 no decía que debían reconocerse paralelamente ingresos y gastos, indicó que se reconocerían los ingresos cuando se conociera el laudo, entendiéndose que los costos se reconocieron en el año en que se incurrieron. Añadió que si bien el COES - SINAC asignó los retiros sin contrato entre todas las empresas generadoras en función de sus ingresos de potencia, considerándolos como pérdidas eléctricas, de ninguna manera podría afirmarse que éstos fueron originados por la generación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, puesto que era una central de base que normalmente generaba al máximo de su producción, es decir, que con retiros sin contrato o sin éstos la referida central ha operado al máximo de su capacidad y que la referida central no era la única central generadora del SEIN que generaron para abastecer la demanda del Sistema Eléctrico incluida las pérdidas eléctricas y los retiros sin contratos que el COES consideró como pérdidas eléctricas y que fueron originadas por diferentes empresas distribuidoras, por lo que consideró que los gastos que se le pretendían reparar no tenían relación alguna con la generación de posibles ingresos o pérdidas que el futuro laudo arbitral les pudiera atribuir.

Que en el punto 1 y el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070001245 (fojas 630 a 633), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que no pretendía desconocer la existencia de los costos incurridos en la generación de energía utilizada por clientes sin contrato, sino que éstos debían reconocerse cuando se determinara de manera definitiva si éstos costos habían generado o no ingresos, pues de acuerdo con la NIC N° 1, los costos de generación de energía eléctrica se devengan siempre que tengan un ingreso asociado, por lo que al haber reconocido costos sin reconocer ingresos asociados a los mismos, incumplía con el principio del devengado, en este sentido, mantuvo el reparo al costo en el periodo enero a mayo de 2005 por la suma de S/ 465 936,50, conforme al detalle que constaba en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° 0922070001245 (foja 628).

Que en el presente caso, la Administración desconoció el costo de generación de electricidad no devengado en el ejercicio 2005 por el importe de S/ 791 170,67⁸ correspondiente a retiro de energía sin contrato no facturado, debido a que la recurrente no reconoció en dicho ejercicio los ingresos provenientes por ese concepto al sustentarse en valorizaciones efectuadas por el COES – SINAC que tuvieron carácter provisional al tener incertidumbre si las valorizaciones definitivas le iban a ocasionar un egreso o ingreso.

Que de acuerdo a lo señalado en relación con el principio contable de lo devengado, para su aplicación es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos, por tanto, los costos por retiros de energía sin contrato no facturados deducidos en el ejercicio 2005, que han sido observados por la Administración, deben tener un correlato con los ingresos generados en el mismo ejercicio a efecto que pudiera efectuarse la deducción del costo respectivo en el mencionado ejercicio, sin embargo, ello no ha sido acreditado en autos, mas aun cuando la recurrente en sus escritos de 14 de setiembre y 13 de noviembre de 2007 (fojas 838 y 721), señaló que no reconoció los ingresos por los retiros sin contrato al sustentarse en valorizaciones efectuadas por el COES que tuvieron carácter de provisional de manera que no podía saber si quedaban como definitivas o podían cambiar, existiendo incertidumbre respecto de si generaban un egreso o un ingreso,

⁸ S/ 465 936,50 y S/ 325 235,16 correspondientes al costo de generación de electricidad no devengado periodo enero a mayo y junio a diciembre de 2005, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

hasta que el Tribunal Arbitral emitiera un laudo, por tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto de que el párrafo 28 de la NIC N° 18 indica que cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen también los costos incurridos en ella, no se reconocerán ingresos ordinarios, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo, cabe señalar que la condición que impone la propia NIC para que un costo sea reconocido sin ingresos asociados al mismo, es que dichos ingresos no puedan reconocerse, situación que no se presenta en el caso de autos, toda vez que será posible reconocer el ingreso a futuro producto del resultado del Laudo Arbitral, conforme a lo alegado por la propia recurrente, por lo que su alegato no resulta atendible.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido a que no tiene el control sobre los retiros sin contrato, por cuanto el COES - SINAC es quien define quién o a qué empresa le corresponde dicho retiro para su venta, por lo que no está obligada a reconocer como ingreso suma alguna por prestación de servicios, más allá del porcentaje asignado por el COES, y tiene el derecho de asignar el total de gastos producto de tales retiros de energía, cabe indicar que la recurrente en el ejercicio 2005 no efectuó el reconocimiento de ingreso alguno vinculado a los retiros de energía sin contrato, por lo que no le era posible utilizar el costo asociado a tales retiros.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el COES - SINAC asignó los retiros sin contrato del año 2005 entre todas las empresas generadoras en función de sus ingresos en potencia, considerándolos como pérdidas de energía, por lo que de ninguna manera podría afirmarse que éstos fueron originados por la generación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, ya que ésta es una central de base que normalmente genera el máximo de su producción, es decir, con retiros sin contrato o sin éstos, la referida central operó al máximo de su capacidad incurriendo en igual o mismo gasto, cabe indicar que durante la fiscalización la Administración no cuestionó la cantidad de energía generada por la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, sino los retiros sin contrato, por lo que su alegato no resulta atendible.

Que con relación al argumento de la recurrente respecto a que el concepto de provisiones por depreciación no debió incluirse en el cálculo del costo generación de energía, debido a que la depreciación es deducible independientemente de si generó o no renta, cabe señalar que considerando que la depreciación ha intervenido en el costo de producción de energía eléctrica, el cual es considerado para determinar el costo unitario (por MWh), el que finalmente se considerará para determinar el importe del costo no devengado de generación de energía sin contrato⁹, resultaba arreglado a ley que la Administración adicionara la depreciación al momento de efectuar dicho cálculo, al haber intervenido en el costo de producción de energía eléctrica sin contrato que a su vez no generó un ingreso relacionado, en aplicación del principio de devengo y el criterio de correlación de gastos con ingresos, lo cual implica un reconocimiento simultáneo, de tal manera que si el ingreso se reconoce en ejercicios posteriores también debe de diferirse el gasto relacionado a dicho ingreso.

Ingresos omitidos por diferencia entre ingresos netos devengados registrados y los declarados

Que conforme se aprecia del Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° 092-003-0001974 (folios 981 y 982), la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, por ingresos omitidos como resultado de la diferencia entre los ingresos netos devengados registrados y los declarados, por el importe de S/ 1 125 919,00.

⁹ (S/ 51,01 (costo unitario por MWh determinado en función al costo de producción de energía del ejercicio 2005, el cual incluye la provisión por depreciación) x 15 510,00 (Costo de Generación de Energía sin Contrato)) = 791 170,67 monto del reparo).



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría, las deudas del comercio, y en general de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y ventas, permuto o disposición de bienes.

Que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° de la citada ley, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

Que asimismo, el aludido artículo señala que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que de acuerdo con la norma citada, los ingresos que constituyen rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que si bien se encuentra contenido en la Ley del Impuesto a la Renta, no ha sido definido expresamente por ella, correspondiendo a efecto de su análisis, recurrir a la doctrina contable.

Que según el artículo 85° de la referida ley, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. Sobre la base de los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta; y; b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agrega el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado de acuerdo al artículo 55° de la mencionada ley.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° 0922070000865 (foja 868), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de su documentación, observó que había omitido incluir en la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, ingresos prestados en dicho mes, según el Anexo N° 6, por lo que considerando que esos servicios se devengaron en el mes de diciembre de 2005, le solicitó que sustentara con los medios probatorios correspondientes el motivo de tales diferencias, de lo contrario determinaría ingresos omitidos en la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 14 de setiembre de 2007 presentó un escrito (fojas 833 y 834), en el que señaló que el total de la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, ascendió a S/ 8 472 650,00, al que le aplicó el coeficiente respectivo en mérito a lo establecido al artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, resultando un importe a pagar de S/ 518 526,00 al que le restó el pago realizado ascendente a S/ 449,620,00 quedando un saldo pendiente de pago de S/ 68 906,00.

M

S

P

q



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0922070000865 (fojas 852 y 853), la Administración indicó que la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 que determinó la recurrente (S/ 8 472 650,00), coincidía con la que ella había determinado, no obstante, los ingresos netos declarados por la misma en dicho período, mediante PDT 621 N° 13063121, ascendían a S/ 7 346 731,00, por lo que existía una diferencia de S/ 1 125 919,23, según se detallaba en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (foja 842), por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el Requerimiento N° 0922070001222 (fojas 685 y 686), emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al referido reparo por ingresos omitidos en la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 20 de diciembre de 2007 presentó un escrito (fojas 666 a 672), en el que señaló que el total de las facturas que originaron la diferencia fueron giradas en enero de 2006 y formaban parte del Registro de Ventas de dicho período, debido a que no era posible conocer su importe al 31 de diciembre de 2005 con la finalidad de ser incluidas en la determinación del pago a cuenta del referido mes, y que debía aplicarse la NIC N° 10, de manera que los ingresos debían ser reconocidos en los estados financieros y se tributaría por ellos en la liquidación anual del Impuesto a la Renta, adjuntó copia de las Facturas 001 N° 006837 a 001 N° 006844 y 001 N° 006846 a 001 N° 006851 (fojas 646 a 659).

Que en el punto 3 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0922070001222¹⁰ (fojas 681 y 682), la Administración indicó que los ingresos que originaron la diferencia detectada correspondían a ingresos por servicios prestados en diciembre de 2005 que fueron facturados en enero de 2006, sin embargo, antes de la presentación de la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, la recurrente conocía los valores a facturar a sus clientes, por lo que pudo incluirlos para efecto de cumplir con la declaración del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005. Asimismo, precisó que al ser un servicio prestado en diciembre de 2005 no existía incertidumbre referente al cobro y el ingreso podía medirse con fiabilidad, por lo que para efectos tributarios correspondía reconocer dicho ingreso, por lo tanto, mantuvo el reparo.

Que de autos (foja 528) se aprecia que el 12 de enero de 2006 la recurrente presentó la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 mediante Formulario PDT 621 N° 13063121 en la que consignó como ingresos netos el importe de S/ 7 346,731,00, sin embargo, la Administración consideró que la recurrente en dicho período obtuvo ingresos netos por un importe de S/ 8 472 650,00, por lo que determinó una diferencia de S/ 1 125 919,23.

Que de la revisión de las Facturas 001 N° 006837, 001 N° 006838 y 001 N° 006846 a 001 N° 006849 y anexos en los que se detalla el cálculo realizado según contrato suscrito (fojas 447 a 468, 646, 647 y 654 a 657), se aprecia que fueron emitidas el 10 y 12 de enero de 2006 por el suministro de energía eléctrica (potencia, energía activa y reactiva) del mes de diciembre de 2005 a

Que asimismo las Facturas 001 N° 006839 a 001 N° 006844 (fojas 648 a 653), fueron emitidas el 10 de enero de 2006 por transferencias de energía activa correspondiente al mes de diciembre de 2005 según valorización del COES - SINAC de 10 de enero de 2006 a

¹⁰ Mediante escrito de 31 de diciembre de 2007 (fojas 615 y 616), la recurrente señaló que presentó la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 el 12 de enero de 2006, y que lo señalado por el auditor implicaría que se encuentre obligada a rectificar la citada declaración, lo que originaría que incurra en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario. El citado escrito fue presentado después del plazo a que se refiere el artículo 75º del Código Tributario, por lo que no procedía ser meritado en el procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

Que si bien las mencionadas facturas fueron emitidas el 10 y 12 de enero de 2006, por suministro de energía eléctrica y 10 de enero de 2006 por transferencias de energía activa del mes de diciembre de 2005, debe indicarse que en el primer caso los importes de los citados comprobantes de pago fueron calculados sobre la base del suministro de potencia y energía, según los consumos realizados por los clientes de la recurrente en el referido mes, de acuerdo a los contratos suscritos con cada uno de ellos, por lo que la recurrente estaba en condiciones de conocer de manera fiable al 31 de diciembre de 2005 el consumo de energía y potencia así como el importe del costo de los mismos, en tanto que respecto a las facturas observadas por transferencias de energía activa de diciembre de 2005, la recurrente conoció el importe de dichas transferencias el 10 de enero de 2006, tal es así que en las facturas observadas por dicho concepto, emitidas el 10 de enero de 2006, se hace referencia a la valorización del COES - SINAC de 10 de enero de 2006.

Que en este sentido, se encuentra acreditado en autos que la recurrente pudo conocer con anterioridad a la presentación de su declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005¹¹, el importe de los ingresos por suministro de energía y transferencias de energía activa correspondientes a dicho periodo por concepto de tales facturas, por lo que el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra arreglado a ley, en consecuencia procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la Factura 001 N° 006851 (foja 659) fue emitida el 19 de enero de 2006 por transferencia de energía entre integrantes del COES correspondiente a diciembre de 2005 referencia COES - SINAC/DTR-006-2006, sin embargo, si bien la mencionada Carta COES SINAC/DTR - 006-2006 (fojas 398 a 409), es de fecha 9 de enero de 2006, no se aprecia de autos la fecha en que ésta habría sido recibida por la recurrente, por lo que no se encuentra acreditado en autos que a la fecha en que la recurrente presentó la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 tuviera conocimiento del importe del mencionado ingreso, no pudiendo medirse con fiabilidad dicho ingreso, por lo que el reparo materia de análisis en este extremo no se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede levantarla y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto de que la Administración le reparó las facturas que formaban parte del Registro de Ventas de enero de 2006 por ventas de energía de diciembre de 2005, en vista a que en la presentación de la declaración jurada de este último periodo no conocía los montos por el cuales debieron emitirse tales facturas, considerando que la información fue comunicada a su área comercial al finalizar el 12 de enero de 2006, cabe anotar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la recurrente tuvo conocimiento del importe del suministro de electricidad del mes de diciembre contenido en las Facturas 001 N° 006837, 001 N° 006838, 001 N° 006846 a 001 N° 006849 en la medida éste fue calculado de acuerdo al consumo realizado por sus clientes según contrato suscrito, así como del importe contenido en las Facturas 001 - N° 006839 a 001- N° 006844 emitidas el 10 de enero de 2006 por transferencia de energía activa de diciembre de 2005, según valorización del COES - SINAC de 10 de enero de 2006, con anterioridad a la fecha de presentó su declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del diciembre de 2005, debiendo indicarse que la Factura N° 001 N° 006850, emitida por intereses de la cuota 12 (suministro de energía deuda periodo enero-abril 2004) no ha sido objeto de reparo por parte de la Administración, según se aprecia en autos (fojas 842 y 860), por lo que no resulta amparable dicho alegato.

Resoluciones de Multa N° 092-002-0002656 a 092-002-0002658

Que de acuerdo al numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción 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

¹¹ Presentada el 12 de enero de 2006 (foja 528).



Tribunal Fiscal

Nº 06280-5-2018

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 teniendo en cuenta que la Resolución de Multa Nº 092-002-0002656 y (foja 991), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se sustenta en el repara contenido en la Resolución de Determinación Nº 092-003-0001973, el cual ha sido mantenido en esta instancia, procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta que las Resoluciones de Multa Nº 092-002-0002657 y 092-002-0002658 (fojas 989 y 990), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 092-003-0001974 y 092-003-0001975, y considerando que se ha revocado el repara a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 en el extremo referido a la Factura Nº 001 N° 006851 y a su vez se ha revocado el repara al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por costo de supervisión de obra contabilizado como gasto en cuanto a la Factura Nº 002-000052 y los demás se han confirmado, corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, considerar que la comisión de la infracción sancionada se ha producido, no obstante, deberá efectuarse la reliquidación correspondiente, teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración al desconocer su derecho de hacer uso del crédito fiscal y gasto no observó el procedimiento legal establecido, por lo que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario deben dejarse sin efecto los valores impugnados, cabe anotar que de acuerdo a lo expuesto los reparos realizados a la recurrente han sido efectuados conforme a ley, indicándose que esta instancia ha verificado que se ha observado el procedimiento legalmente establecido, no habiendo acreditado la recurrente en qué caso no se ha observado el mismo, por lo que carece de sustento lo alegado por ella.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la presencia de ambas partes, según Constancia del Informe Oral Nº 0881-2018-EF/TF (foja 1230).

Con los vocales Márquez Pacheco y Ríos Diestro, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000861/SUNAT de 26 de febrero de 2010, en el extremo referido al repara por ingresos omitidos por diferencia entre ingresos netos devengados registrados y los declarados de diciembre de 2005 en cuanto a la Factura 001 N° 006851, el repara al costo de supervisión de obra contabilizado como gasto del ejercicio 2005 en cuanto a la Factura Nº 002-000052 y las multas vinculadas, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL

RIOS DIESTRO
VOCAL

Quintana Aquino
Secretaria Relatora
AC/QA/ZC/jcs.