



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

EXPEDIENTE Nº : 7918-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº emitida el 27 de marzo de 2013 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y contra la Resolución de Multa Nº emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se le ha reparado ingresos omitidos por intereses presuntos por la entrega de dinero a su accionista pese a la necesidad de la Administración de probar la existencia de la obligación de devolver el importe entregado, habiendo renunciado a cualquier actuación de los medios probatorios presentados, basándose en un criterio errado relacionado a identificar que en el caso de adelanto de utilidades, solo procede la acreditación a través de formalidades, cuando lo que correspondía era verificar qué carácter tenía la entrega de dinero que efectuó a Refiere que la Administración tiene la carga de la prueba de demostrar que la entrega de dinero fue a título de préstamo y no una entrega a título de pago definitivo o adelantado.

Que agrega que la citada entrega de dinero tenía la naturaleza de adelanto de dividendos, y que el hecho que el acuerdo del aludido adelanto no se encuentre por escrito no le quita la naturaleza de tal, siendo que no existe norma alguna que disponga ello para efectos tributarios. Asimismo, indica que de la documentación contable presentada también se evidencia tal naturaleza, por cuanto en abril de 2009 se registró la salida del importe de S/ 5 676 000,00, que luego se compensó con la cuenta por pagar a por concepto de dividendos del ejercicio 2009, siendo que el hecho de no haber señalado en el Acta de Junta General de Accionistas de 25 de marzo de 2010, mediante la cual se aprobó la distribución de la suma de S/ 6 912 640,73 en calidad de dividendos del referido ejercicio, que se había entregado previamente parte del monto en calidad de adelanto, no implica que dicho monto no haya sido entregado.

Que indica que en los casos resueltos por las Resoluciones Nº 569-3-2003 y 4473-10-2012, tanto este Tribunal como la Administración no limitaron la posibilidad de acreditar la naturaleza del pago de utilidades y la no obligación de devolver, por posibles errores contables y/o por el incumplimiento de formalidades societarias. Enfatiza que el error contable no es una fuente de obligaciones tributarias, como así lo ha sostenido este Tribunal en las Resoluciones Nº 09846-4-2007 y 06604-5-2002.

Que señala que, si bien en virtud del contrato celebrado con el – Concar, tenía como obligación prestar servicios de conservación vial, el inicio de dichas actividades se encontraba supeditado a diversas tareas que debió realizar previamente, como los trabajos de "Puesta a Punto", en la medida que el servicio de conservación es controlado por niveles, esto es, que el servicio debe cumplir con determinados requisitos y características mínimas. Precisa que la necesidad de incurrir en los mencionados gastos queda acreditada por lo regulado en el numeral 3 de la cláusula quinta del contrato de locación de servicios suscrito con el – Concar y en la cláusula décimo tercera del contrato suscrito entre este último y Provias Nacional, por lo que considera que los desembolsos incurridos como parte de la "Puesta a Punto", debieron reconocerse como gastos pre-operativos, en virtud de lo establecido por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.





Tribunal Fiscal

N° 07944-9-2019

Que aduce que nunca se verificó el supuesto de modificación del plazo de amortización, siendo que en la resolución apelada la Administración no hace referencia a dicho cambio de período de amortización, pues señala que el reconocimiento como costo del servicio procedía en correspondencia al reconocimiento de los ingresos del contrato de prestación de servicios de mantenimiento vial, desconociendo así la naturaleza de pre-operativos de los citados gastos.

Que agrega que en la resolución apelada, la Administración ha modificado el fundamento del reparo, dado que en esta objeta el contenido de un informe técnico, lo que no hizo en la resolución de determinación, vulnerando su derecho de defensa y originando la nulidad de la apelada. Señala que la Administración no puede descartar el contenido del informe técnico presentado y tampoco puede objetar su decisión como empresa de amortizar los gastos pre-operativos en el plazo de 30 meses, siendo que en todo caso, debió presentar un nuevo informe que desvirtúe su contenido y no solo indicar que no estaba conforme con su metodología, máxime si aquella no es especialista en ingeniería civil. Además sostiene que la Administración interpreta erróneamente el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que se requiere la justificación del plazo de 1 a 10 años contenido en dicho artículo, pese a ser un acto totalmente discrecional del contribuyente, vulnerando el principio de legalidad. Finalmente solicita la devolución del importe pagado por concepto de la multa impuesta.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera sus argumentos y precisa que la empresa acordó válidamente la entrega de los dividendos a cuenta, no existiendo ningún impedimento legal para que la junta general de accionistas adopte un acuerdo de manera oral, y que el error contable no es fuente de obligaciones, precisando que la Administración aplica indebidamente las normas de precios de transferencia. Indica que dentro del concepto de pre-operativo se incluye no solo los gastos de organización, sino también cualquier gasto que se incurra antes de la etapa de operación y que incurrió en diversos gastos que fueron necesarios para la ejecución del servicio de mantenimiento de la Red Vial, y que dichos gastos estaban destinados a la adecuación de las carreteras ("Puesta a Punto") para que el servicio de mantenimiento se lleve a cabo, habiendo amortizado correctamente los gastos pre-operativos.

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto a la Renta, se efectuó reparos a la renta imponible declarada por ingresos omitidos por intereses presuntos por un préstamo otorgado a su accionista principal (99.99977%), intereses que fueron calculados a valor de mercado en aplicación de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32 y el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que también se reparó un exceso en el costo de servicios del ejercicio deducida por la recurrente, originado por las actividades de "Puesta a Punto" que fueron consideradas por la recurrente como gastos pre-operativos, cuando correspondía el tratamiento de un costo de servicios. Asimismo indica que se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, apreciándose del Anexo N° 2, que la Administración modificó la renta neta imponible declarada, al efectuar los siguientes reparos: (i) ingresos omitidos por intereses presuntos por préstamos otorgados a una empresa vinculada, y (ii) exceso de costo de servicios (folios 580 a 604).

Intereses presuntos por préstamos otorgados

Que la Administración determinó intereses presuntos por el importe de S/ 243 973.00. al establecer que la entrega de dinero efectuada por la recurrente a su accionista calificaba como un préstamo, consignando como base legal, entre otros, los artículos 26, 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentándose en el Requerimiento N° 0122120001396 (folios 594 a 600 y 602).

2



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

Que el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a 6 meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior. El último párrafo de este artículo indica que las disposiciones señaladas serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo, y de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta ley.

Que el inciso a) del artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; mientras que el inciso d) del artículo citado dispone que no se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas.

Que de otro lado, de acuerdo con lo establecido por el artículo 1648 del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que de las normas glosadas se desprende que la presunción de intereses contenida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor.

Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 10569-4-2009, 13688-2-2008 y 02218-5-2003, entre otras, si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación de préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver, a cuyo efecto deben considerarse los supuestos que no son considerados préstamos según el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que mediante el punto 1 del Anexo 1 al Requerimiento N° 0122120001035 (folio 452), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los medios magnéticos presentados que sustentaban los libros y registros contables se observaba, entre otros, una operación registrada en el mes de abril de 2009 en la cuenta del Balance 1712201001 – Préstamos Sin Garantía – Subsidiarias Nivel I, en el Asiento 000349-0002, por el importe de S/ 5 676 000,00, la cual es detallada en el Anexo 2 a dicho requerimiento (folio 449), por lo que le solicitó que explicara por escrito su naturaleza y que presentara el sustento documental.

Que en el punto 1 del resultado del referido requerimiento (folios 435 y 436), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó los asientos contables y actas de juntas de accionistas, y que esta indicó que la operación contabilizada en la referida cuenta de balance se trataba de un adelanto de utilidades a su accionista ; sin embargo, la Administración indicó que en el Libro de Actas de Junta General de Accionistas de 2009 no figuraba dicho acuerdo de adelanto de utilidades, y que en el Actas de Junta General de Accionistas de 25 de marzo de 2010 –sobre distribución de dividendos del ejercicio 2009– no se hace





Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

mención que ya se hubiera entregado una parte como adelanto, por lo que se trataría de un préstamo entre partes vinculadas sujeto al cálculo de intereses.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo 1 al Requerimiento Nº 0122120001396 (folios 402 a 406), la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, que la salida de dinero de caja y bancos por el importe de S/ 5 676 000,00 con cargo a operación que fue contabilizada en la cuenta 1712201001 – Préstamos Sin Garantía – Subsidiarias Nivel I, constituía un préstamo a su vinculada, siendo que en los Balances consignados en la declaraciones juradas, al cierre del ejercicio, la recurrente lo reflejaba como una cuenta por cobrar y la empresa como una cuenta por pagar, precisándole que no había presentado el acuerdo donde se haya aprobado un adelanto de utilidades a su parte vinculada por el citado ejercicio, ni los Estados Financieros a la fecha de corte donde conste las utilidades obtenidas; por lo que le solicitó que de tener opinión en contrario, la sustentara por escrito y con documentación fehaciente.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0122120001396 (folios 372 a 378), la Administración dejó constancia de la documentación presentada y de lo indicado por escrito por la recurrente; no obstante, toda vez que esta no presentó documentación que acreditara que la entrega de dinero correspondía a una adelanto de utilidades como alegaba, mantuvo la observación efectuada.

Que de conformidad con el Plan Contable General Empresarial¹, la Cuenta 17 – Cuentas por Cobrar Diversas Relacionadas, agrupa las subcuentas que representan derechos de cobro a entidades relacionadas por transacciones distintas a las de ventas en razón de su actividad principal, comprendiendo la subcuenta 171 – Préstamos, créditos no comerciales entregados a entidades relacionadas.

Que de otro lado, el artículo 40 de la Ley General de Sociedades, aprobada mediante Ley Nº 26887, señala que la distribución de utilidades solo puede hacerse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un período determinado o la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio; y que las sumas que se repartan no pueden exceder del monto de las utilidades que se obtengan.

Que el artículo 230 de la ley citada indica que para la distribución de dividendos se observarán las reglas siguientes: (i) solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado; (ii) todas las acciones de la sociedad, aun cuando no se encuentren totalmente pagadas, tienen el mismo derecho al dividendo, independientemente de la oportunidad en que hayan sido emitidas o pagadas, salvo disposición contraria del estatuto o acuerdo de la junta general; (iii) es válida la distribución de dividendos a cuenta, salvo para aquellas sociedades para las que existe prohibición legal expresa; (iv) si la junta general acuerda un dividendo a cuenta sin contar con la opinión favorable del directorio, la responsabilidad solidaria por el pago recae exclusivamente sobre los accionistas que votaron a favor del acuerdo; y (v) es válida la delegación en el directorio de la facultad de acordar el reparto de dividendos a cuenta.

Que obra en autos el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 718/vuelta), del cual se advierte que es accionista mayoritario de la recurrente desde el 5 de agosto de 2001, con una participación en el capital social del 99,99%, concluyéndose que ambas entidades son vinculadas para efectos del Impuesto a la Renta, de conformidad con el numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta².

Que el numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, establecía que los deudores tributarios

¹ Aprobado por la Resolución CNC 041-2008-EF/94.

² El numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para efecto de lo dispuesto en la ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

4



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

debían llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes; en ese sentido los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable.

Que obra en autos el voucher del asiento contable de una operación efectuada el 14 de abril de 2009 (folio 204), por la salida de dinero por la suma de S/ 5 676 000,00 que fue registrado en la cuenta 1712201001 – Préstamo sin garantía, en la cual se consigna como descripción préstamo sin garantía, que el término de pago sería de 30 días y que vencía el 14 de mayo de 2009.

Que en la Nota 7 de los Estados Financieros de la recurrente, referida a Empresas Vinculadas se consigna una cuenta por cobrar a la empresa la suma de S/ 8 277 000,00 (folio 240), y en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 presentada por la empresa declara como cuentas por pagar a la recurrente la suma de S/ 8 279 253,00³ (folio 190).

Que del Acta de Junta General de Accionistas de la recurrente de 25 de marzo de 2010 (folios 191 a 194), se advierte que luego de aprobar los Estados Financieros del año 2009, se acordó la distribución de utilidades por la suma de S/ 6 912 640,73, sin embargo no se hace mención a adelantos de dividendos correspondientes al ejercicio 2009.

Que además se observa que el saldo de la cuenta 1712201001 – Préstamo sin garantía de 14 de abril de 2009, fue posteriormente cancelado mediante compensación con la cuenta del pasivo 4712101001 – Préstamos subsidiarias Nivel I con fecha 31 de marzo de 2010 (folios 199 y 200).

Que la recurrente afirma que la entrega de dinero por S/ 5 676 000,00 registrada en la Cuenta 1712201001 – Préstamo sin garantía de 14 de abril de 2009, correspondía a un monto entregado como adelanto de utilidades del ejercicio 2009 a su accionista (), y que el hecho de haber efectuado el registro de dicho monto en la citada cuenta atiende a un error contable. No obstante, se advierte que la recurrente no ha presentado la documentación que evidencie el error alegado, como pudiera ser la entrega de dinero por adelanto de utilidades al otro accionista, teniendo en cuenta el porcentaje de participación, los acuerdos de Junta General o del Directorio, que hubieran autorizado el pago adelantado en la distribución de utilidades, así como tampoco exhibió los estados financieros preparados para tal fin⁴ y⁵.

Que en consecuencia, de lo actuado se verifica que se efectuó un desembolso a favor de su accionista operación que fue registrada por la recurrente como un préstamo, que se anotó la forma de pago y la fecha de vencimiento, cuenta por cobrar que se reflejaba al cierre del ejercicio en los Estados Financieros, y no se demostró que dicho desembolso se realizó como adelanto a cuenta de utilidades, supuesto previsto en el inciso d) del artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para no ser considerado préstamo, por lo que resulta de aplicación la presunción de intereses acotada por la Administración.

Que cabe precisar, que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, la compensación realizada habría sido la forma de pago utilizada para cancelar en el año 2010 la obligación existente, esto es, para que devuelva el importe entregado por la recurrente.

Que debe tenerse presente que los desembolsos de dinero a cuenta de utilidades, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 40 de la Ley General de Sociedades, antes invocado, solo pueden hacerse en mérito

³ La Administración también constató que el 31 de diciembre de 2009 se registró en la Cuenta 1712201001 – Préstamo sin Garantía, la suma de S/ 1 693 589,82 (folio 449), importe que no es materia de observación.

⁴ En concordancia con lo establecido por el artículo 40 de la Ley General de Sociedades, antes glosada.

⁵ Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05402-4-2010.



Tribunal Fiscal

N° 07944-9-2019

de los estados financieros preparados al cierre de un periodo determinado o a la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio, y si bien procede la distribución de dividendos a cuenta conforme lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley General de Sociedades, dicho circunstancia no ha sido acreditada por la recurrente a pesar de que la Administración le requirió la presentación de documentación sustentatoria pertinente durante la fiscalización⁶, por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente respecto a que, pese a tener la Administración la carga de la prueba de demostrar que la entrega de dinero fue a título de préstamo y no una entrega a título de pago definitivo o adelantado, esta habría renunciado a cualquier actuación de los medios probatorios presentados.

Que respecto a lo alegado en el sentido que en los casos resueltos por las Resoluciones N° 569-3-2003 y 4473-10-2012, tanto este Tribunal como la Administración no limitaron la posibilidad de acreditar la naturaleza del pago de utilidades, por posibles errores contables y/o por el incumplimiento de formalidades societarias, y que el error contable no es una fuente de obligaciones tributarias; debe indicarse que en el presente caso la Administración no solo tuvo en cuenta la forma en que contabilizó el desembolso y el nombre de dicha cuenta, sino que también verificó el balance de la otra empresa, y a partir de ello solicitó a la recurrente que presente la documentación que sustente su afirmación referida a que tal desembolso no correspondería a un préstamo, sino que sería un adelanto de utilidades a su accionista, lo que no fue cumplido por la recurrente; por ende la jurisprudencia invocada no resulta aplicable al caso concreto, toda vez que en ellos se analizó los registros contables y la documentación presentada y en el otro caso estaba contabilizado como adelanto de utilidades, debiendo tenerse en cuenta que la existencia de errores contables se evidenciaron con otros registros contables y la documentación presentada.

Que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, en el sentido que la Administración desconoce la aplicación del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, y aplica el artículo 32-A de la misma ley, de manera aislada, concediéndole efectos impositivos; cabe indicar que según se advierte de autos, la Administración, para efecto de la formulación del reparo materia de análisis, contenido en la resolución de determinación impugnada, ha aplicado el referido artículo 26 para determinar la existencia del hecho base (préstamo), y el anotado artículo 32-A con el fin de determinar el valor de mercado de dicha transacción.

Que habiéndose verificado la existencia del hecho base (préstamo) que sustenta la presunción de intereses, corresponde analizar si en la determinación del valor de mercado realizada por la Administración para la cuantificación del aludido reparo, se ha observado las normas de precios de transferencia contempladas en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁷.

Que según los Anexos N° 2 y 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122120001396 (folios 354 a 356), la Administración a fin de determinar los intereses a valor de mercado por el préstamo efectuado, utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional y extranjera del sistema financiero nacional, específicamente de los bancos BBVA Continental, Crédito, BANBIF, Scotiabank Perú, Citibank Perú, Interbank y HSBC Bank Perú, de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 403). A partir del promedio de las tasas de interés de los citados bancos, la Administración elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes. En base al referido rango de precios, la Administración comparó las tasas de interés del préstamo otorgado por la recurrente a su vinculada, estableciendo a partir de ello el reparo analizado en este extremo (folios 355 y 356).

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en

⁶ Similar criterio ha sido señalado por este Tribunal en la Resolución N° 08857-2-2007.

⁷ Cabe indicar que en el presente caso no es materia de discusión la existencia de vinculación económica entre la recurrente y Graña y Montero S.A.A., siendo que tanto la recurrente como la Administración reconocen que existe dicha vinculación.

6



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o 2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el citado inciso agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones; ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; iii) Los términos contractuales; iv) Las circunstancias económicas o de mercado; y v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado; cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que de otro lado, el inciso e) del citado artículo 32-A señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos se encuentra el método del precio comparable no controlado, que según la misma norma consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que como se aprecia de las normas citadas, para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros, o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no podrán afectar materialmente el precio, y en caso de que existan, deberán ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que dichas normas han previsto que, para determinar si las transacciones son comparables, deberá tenerse en cuenta —en función del método de valoración seleccionado— los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la transacción a analizar, como por ejemplo, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que en el caso materia de análisis se aprecia que para hallar el valor de mercado de la operación observada, la Administración utilizó el método del precio comparable no controlado, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

Que en la medida que la operación observada corresponde a un préstamo de dinero en los que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del precio comparable no controlado



Tribunal Fiscal

N° 07944-9-2019

en este caso implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

Que como se señalado precedentemente, la Administración obtuvo las tasas de interés comparables sobre la base del análisis de las tasas de interés activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional y extranjera de los bancos BBVA Continental, Crédito, BANBIF, Scotiabank Perú, Citibank Perú, Interbank y HSBC Bank Perú, de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros, de cuya revisión se aprecia que corresponden a tasas de interés promedio de carácter referencial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 05608-1-2017, que para efectos de la aplicación del método del precio comparable no controlado implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo, para lo cual no es suficiente para la comparabilidad el elemento de los plazos de los préstamos y su calificación como créditos comerciales, sino debe evaluarse para cada una de las transacciones, considerando para ello las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras.

Que según lo expuesto, la Administración consideró como único elemento en su análisis de comparabilidad el plazo de los préstamos, determinando sobre esta base un rango de tasas de interés que consideró como valor de mercado, no obstante, de acuerdo al criterio antes citado debió considerar para dicho análisis las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, la solvencia y la calificación crediticia del sujeto deudor, entre otras, los cuales influyen en la determinación de las tasas de interés.

Que en tal sentido, no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo no se encuentra sustentado, por lo que procede levantarlo.

Exceso de costo de servicios

Que la Administración reparó un exceso del costo de servicios por S/ 1 075 896,00 deducido por la recurrente en el ejercicio 2009⁸, al considerar que las erogaciones incurridas por la actividad de "Puesta a Punto" estaban relacionadas con el costo del servicio de conservación vial que se obligó a prestar y no a un gasto pre-operativo, consignando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentándose en el Requerimiento N° 0122120001396 (folio 602).

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, disponía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las

⁸ De los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009, se advierte que la recurrente de los ingresos obtenidos, dedujo bajo el rubro costo de servicios (folio 254), entre otros, la amortización de las erogaciones que fueron activadas como "Puesta a Punto CV Tacna" (folios 230 y 238).

8



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y dicho reglamento.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 37 de la referida ley señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, los que a opción del contribuyente podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley indica que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 antes referido, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación; y que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT, siendo que el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 11969-3-2014 que *“se entiende por “gastos preoperativos” a los desembolsos que se realizan en la etapa preoperativa de una empresa por las actividades encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como organizar su administración y producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, contratar su personal, etc.; así como los gastos de constitución (gastos notariales, gastos de registro, honorarios de abogados, etc.), y los gastos de organización del negocio. Ahora bien, una empresa en funcionamiento (empresa en marcha), puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes. En este caso, el concepto “gastos preoperativos” también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados “gastos preoperativos por expansión de actividades”.*”

Que respecto al reconocimiento de ingresos y gastos, cabe señalar que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha regla será igualmente aplicable para la imputación de los gastos.

Que conforme con la NIC Nº 1 – Presentación de los estados financieros, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, el cual considera que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación). 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 de causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que sobre ello, en las Resoluciones Nº 00467-5-2003 y 02989-4-2010, citándose a Jan R. Williams⁹ se ha señalado que *“en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación”.*

Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento Nº 0122120001035 (folio 452), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones registradas en la cuenta 9061302001 por

⁹ Williams, Jan R. GUIA DE PCGA - 1996/1997. Un Análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en los Estados Unidos. 1996. Florida: Harcourt Brace.



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

un total de S/ 2 420 766,12, como amortización de intangibles y que fueron detallados en el Anexo 3 a dicho requerimiento (folio 448), debiendo explicar su naturaleza y su vinculación con la generación de renta gravada.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito señalando que dichos registros corresponden a la amortización, bajo el método lineal, de los gastos pre-operativos que fueron realizados en atención del desarrollo del proyecto de Conservación Vial en Tacna, lo que se sustenta en el contrato del 10 de diciembre de 2007 suscrito con el [redacted] y que fueron necesarios para iniciar el proyecto de conservación vial (folio 423).

Que en el punto 2 del resultado del referido requerimiento (folios 432 a 435), la Administración dejó constancia de la documentación y el escrito presentado por la recurrente, señalando que el proyecto de conservación vial es controlado por niveles de servicio (no por ejecución ni avance de metrado), y tiene una serie de actividades que se llevarán a cabo durante el período de duración del mismo, siendo que los costos y sus ingresos asociados se devengarán en el transcurso de dicho proyecto.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento N° 0122120001396 (folios 396 a 402), la Administración comunicó a la recurrente, que de la documentación presentada se advertía que el importe total activado en el ejercicio 2008 relacionado con el proyecto de conservación vial era de S/ 6 051 915,35, el cual dividido entre las 54 cuotas a pagarse por el proyecto se obtenía la suma de S/ 112 072,51 por mes, a pesar de lo cual la recurrente determinó una suma mensual por amortización de S/ 201 730,51 al haber dividido el importe total activado solamente entre 30 cuotas, dado que lo consideró como un gasto pre-operativo, y decidió amortizarlo en 3 años, existiendo un exceso en el año 2009 de S/ 1 075 896,00, por lo que le solicitó que sustentara las razones por las cuales considera que las erogaciones incurridas constituirían gastos pre-operativos, y que debía presentar la comunicación de autorización de la SUNAT por el cambio del plazo de amortización.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 5 de julio de 2012, en el que indicó que los trabajos previos de "Puesta a Punto" son gastos pre-operativos necesarios para prestar los servicios de conservación vial, y dado que desde julio de 2008 se empezaron a prestar los servicios de conservación vial, a partir de dicho ejercicio se comenzó a amortizar los gastos pre-operativos, además en su caso en ningún momento se verificó el supuesto de modificación del plazo de amortización, pues si bien en julio de 2008 se consideró que el plazo de amortización sería de 54 meses, en octubre del mismo año se decidió amortizarlo en 30 meses luego de contar con un estudio técnico (folios 347 a 350).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0122120001396 (folios 360 a 372), la Administración luego de citar diversas cláusulas del contrato suscrito por la recurrente y las bases integradas del Concurso Público CP N° 0015-2007-MTC/20, concluyó que las erogaciones incurridas por las actividades de puesta a punto forman parte del costo del servicio de conservación vial, y no son previas al inicio de la ejecución de tal servicio, no constituyendó gastos pre-operativos, por lo que dicho costo se devengaría en el plazo de 54 meses en que también se devengarán los correspondientes ingresos asociados según el contrato de servicios suscrito; en tal sentido observó un exceso en el costo del servicio del ejercicio 2009 por el importe de S/ 1 075 896,00.

Que de lo expuesto se advierte que la controversia consiste en determinar si los desembolsos efectuados por la recurrente en el ejercicio 2008 para las actividades de "Puesta a Punto", y que fue activado por la recurrente y posteriormente amortizado, constituyen gasto pre-operativo, como sostiene la recurrente, o si constituyen gastos diferidos que deben formar parte del costo del servicio de conservación vial, como indica la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

Que obra en autos el Contrato de Servicios Nº 243-2007-MTC/20 de 13 de noviembre de 2007 (folios 176 a 183), suscrito entre el (El Consorcio)¹⁰ y Provias Nacional del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (Provias Nacional), siendo que en la Cláusula Primera – Antecedentes, se indica que como resultado del Concurso Público CP Nº , convocado para seleccionar a una empresa que preste el Servicio de Conservación Vial, por niveles de Servicio del Tramo Puente Camiara – Tacna – La Concordia, Tacna – Tarata, Tacna – Palca e Ilo – Tacna (La Costanera), se otorgó la “Buena Pro” a El Consorcio, por el monto de su propuesta económica. Así, en la Cláusula Segunda – Objeto del contrato, se dejó constancia que El Consorcio se obligó a realizar a favor de Provias Nacional, el citado servicio de conservación vial, en concordancia con las Bases Integradas del Concurso Público, los Términos de Referencia establecidos por Provias Nacional, así como la Propuesta Técnica y Económica. En la Cláusula Tercera del aludido contrato, se indicó que el plazo de prestación del servicio es de sesenta (60) meses, según las Bases Integradas del Concurso Público, y según, la Cláusula Cuarta del mismo contrato, el monto del contrato, será cancelado en mensualidades iguales a partir del séptimo mes hasta el sesenta.

Que de las Bases Integradas del aludido Concurso Público CP Nº en cuyo Anexo 3 (folios 150 a 157) se establece los Términos de Referencia, se definen a la “Conservación Vial” como el conjunto de actividades que se realizan, de forma continua y sostenida, para mantener en buen estado las condiciones físicas de los diferentes elementos que constituyen la vía y, de esta manera, garantizar que el transporte terrestre sea cómodo, seguro y económico; y comprende la conservación vial rutinaria y la conservación vial periódica.

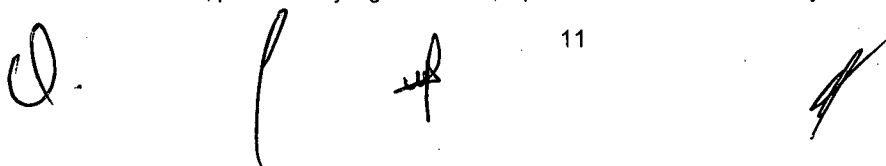
Que el punto 4 de dicho Anexo, establece que conservar una red de caminos incluye tareas rutinarias y periódicas, siendo que la primera engloba todas las tareas de alta periodicidad tendientes a mantener la funcionalidad del camino tal como fue diseñado (bacheo, limpieza de drenajes, sellados de fisuras, etc.) y la segunda engloba tareas mayores, preventivas, previsibles en el tiempo y con cierta periodicidad (lechadas, sellados, etc.); y agrega que el contrato de servicios prevé distintos tipos de actividades obligatorias tales como la puesta a punto, tareas de conservación rutinaria y periódica, y la atención de situaciones de emergencia. Se indica que la puesta a punto consiste en la ejecución de actividades de conservación necesarias para llegar al nivel de servicio requerido, habiéndose calculado en base a metrados referenciales¹¹, las cuales se realizan al inicio del contrato (primeros 6 meses), no son objeto de pago directo y se deben incluir en las cuotas de conservación rutinaria (folios 154 y 155).

Que asimismo obra en autos el Contrato de Locación de Servicios de Conservación Vial de 10 de diciembre de 2007 (folios 186 a 188), suscrito entre El Consorcio y la recurrente, siendo que en la Cláusula Primera – Antecedentes, se menciona que El Consorcio suscribió el Contrato de Servicios Nº 243-2007-MTC/20 con Provias Nacional; y en la Cláusula Segunda, referida al objeto del contrato, se detalla que El Consorcio contrata a la recurrente a fin que ésta brinde los servicios de conservación vial para el tramo de La Costanera, habiendo definido el concepto de “Conservación Vial” como el conjunto de actividades que se realizan de forma continua y sostenida para mantener en buen estado las condiciones físicas de los elementos que constituyen la vía y de esta manera garantizar que el transporte terrestre sea cómodo, seguro y económico.

Que en la Cláusula Tercera de dicho contrato, se indica que el plazo del mismo es de 60 meses contados desde la fecha de su suscripción. Asimismo, la Cláusula Cuarta dispone que la retribución por los servicios serían pagados en mensualidades iguales a partir del séptimo mes hasta el mes 60. Además, la Cláusula Quinta deja constancia expresa que la descripción de los servicios, el detalle de su ejecución, los niveles que éstos deben mantener, entre otros, se encuentran establecidos en los Términos de Referencia de las Bases Integradas del Concurso Público CP Nº los cuales la recurrente declara conocer y se obliga a cumplir.

¹⁰ Conformado por la recurrente y tal como consta en el preámbulo del referido contrato (folio 183).

¹¹ Los cuales incluyen tratamiento de fisuras, parchados, sello, limpieza de alcantarillas, limpieza de cunetas, reposición de señales informativas, preventivas y reglamentarias, reposición de hitos kilométricos y marcas en el pavimento.





Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

Que de acuerdo con el Informe Técnico sobre Amortización de Mantenimiento Periódico y Puesta a Punto de 31 de octubre de 2008 (folios 146 a 149), la Puesta a Punto consiste en la ejecución de actividades de conservación necesarias para llegar al nivel de servicio requerido, teniendo el propósito de poner a la calzada en los niveles de servicio que son exigibles en el contrato, siendo los principales trabajos ejecutados los siguientes: reparaciones mayores en calzado y bermas (dentro de las reparaciones mayores se encuentran los tratamientos de fisuras y bacheos), puesta a punto de obras de drenaje, reparación y reposición de señales verticales y sellos asfálticos.

Que de lo antes expuesto se tiene que El Consorcio ganó un concurso público promovido por Provías Nacional para prestar el servicio de conservación vial para el tramo de Puente Camiara – Tacna – La Concordia, Tacna – Tarata, Tacna – Palca e Ilo – Tacna, para lo cual El Consorcio subcontrató a la recurrente con la finalidad que prestara dicho servicio en el plazo de 60 meses, de conformidad con los Términos de Referencia de las Bases Integradas de dicho concurso público.

Que a su vez se advierte que el servicio de conservación vial consiste en un conjunto de actividades que se realizan de forma continua y sostenida para mantener en buen estado las condiciones físicas de los diferentes elementos que constituyen la vía, entre las cuales se encuentra la actividad obligatoria denominada "Puesta a Punto", consistente en la ejecución de actividades de conservación necesarias para llegar al nivel de servicio requerido, la que a su vez comprende labores tales como tratamiento de fisuras, parchados, sello, limpieza de alcantarillas, limpieza de cunetas, reposición de señales informativas, preventivas y reglamentarias, reposición de hitos kilométricos y marcas en el pavimento, que debían ejecutarse en los primeros 6 meses del contrato. Asimismo se desprende que el pago por dicha actividad debía incluirse en las cuotas por labores de conservación rutinaria, las cuales serían pagadas mensualmente a partir del séptimo mes hasta el mes 60, es decir, en 54 cuotas, 12 de las cuales correspondían al ejercicio 2009.

Que en tal sentido, se advierte que las actividades por "Puesta a Punto" se ejecutaron en virtud del contrato suscrito, y formaban parte del servicio de conservación vial, por lo que las erogaciones incurridas por dichas actividades constituían costos directamente relacionados con el Contrato de Locación de servicios suscrito entre El Consorcio y la recurrente, por lo que tales costos debieron reconocerse de manera conjunta con los ingresos por el servicio involucrado, según el principio de correlación entre ingresos y costos, es decir, a lo largo de los 54 meses mencionados.

Que a mayor abundamiento, en la Nota 9 de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009 de la recurrente se indica que el rubro "Puesta a punto CV Tacna" comprende los costos incurridos en los trabajos ejecutados para lograr el nivel de servicio exigido según el contrato celebrado, los cuáles se reconocen en los resultados en correspondencia con los ingresos relacionados y por el periodo de vigencia de contrato (folio 237).

Que si bien la recurrente considera que tales actividades califican como gastos pre-operativos, ello no se advierte de autos, pues no se aprecia que respondan a erogaciones que se realizan en la etapa pre-operativa de una empresa, es decir de manera previa al inicio de sus operaciones comerciales o industriales¹². Asimismo, tampoco se encuentra acreditado que se trate de gastos preoperativos por expansión de actividades, pues no se advierte que sean gastos orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos.

Que por tanto, se concluye que los desembolsos efectuados por las actividades de "Puesta a Punto" constituyen costos que forman parte del servicio de conservación vial y no gastos pre-operativos, de lo que se advierte que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

¹² La recurrente inició actividades en 1997 tal como se advierte de su Comprobante de Información Registrada (folio 718).

12



Tribunal Fiscal

Nº 07944-9-2019

Que cabe indicar que no se aprecia que del numeral 3 de la cláusula quinta¹³ del contrato de locación de servicios suscrito entre el _____ y la recurrente, ni de la cláusula décimo tercera¹⁴ del contrato suscrito entre El Consorcio y Provias Nacional, se desprenda que las erogaciones por las actividades de "Puesta a Punto", correspondan a gastos pre-operativos. Asimismo, el informe técnico antes detallado, presentado por la recurrente, tampoco demuestra que las referidas actividades constituyan gastos pre-operativos.

Que el criterio contenido en la Resolución N° 00591-4-2008, invocado por la recurrente, está referido a los desembolsos realizados para efecto de la elaboración de las propuestas técnicas para la preclasificación como postor y para la propuesta como postor para una licitación, erogaciones que se realizaron antes de firmar un contrato, por lo que tienen distinta naturaleza a las analizadas en autos, por lo que tal criterio no es aplicable.

Que en cuanto a la nulidad invocada al considerar que la Administración habría modificado el fundamento del reparo, puesto que en la etapa de fiscalización la Administración no cuestionó el informe técnico elaborado por el ingeniero civil, sin embargo en la apelada recién lo analiza y cuestiona; debe precisarse que desde la instancia de la fiscalización la Administración cuestionó la aplicación del tratamiento de los gastos pre-operativos a las erogaciones por las actividades de "Puesta a Punto", al considerarlas como parte del costo del servicio de conservación vial, cuestionamiento que ha sido mantenido en etapa de reclamación, por lo que no se advierte que la Administración haya modificado el motivo determinante del reparo, como alega la recurrente. Asimismo es del caso señalar que no corresponde evaluar el supuesto de modificación del plazo de amortización al no encontrarnos ante la configuración de un supuesto de gastos pre-operativos.

Que en lo referido a que la Administración no puede descartar el contenido del informe técnico, que esta debió oponer un informe técnico elaborado por un especialista, debe precisarse que el motivo determinante del reparo no se basa en el cuestionamiento al informe técnico antes detallado, sino en el cuestionamiento a la naturaleza de las erogaciones por las actividades de "Puesta a Punto", las cuales forman parte del costo del servicio de conservación vial, por lo que tal argumento carece de pertinencia.

Que finalmente no corresponde amparar el alegato de la recurrente relacionado a que la Administración interpreta erróneamente el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que se requiere la justificación del plazo de 1 a 10 años contenido en dicho artículo, pese a ser un acto discrecional del contribuyente, pues como se reitera en el presente caso, no se advierte que los desembolsos efectuados para las actividades de "Puesta a Punto" califiquen como gastos pre-operativos, por lo que no le resulta aplicable la norma invocada.

Que en atención a lo expuesto respecto a los reparos analizados, corresponde que la Administración proceda a reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del Ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Determinación N° _____ por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° _____ (folios 605 y 606) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

¹³ Dicho punto establece que la recurrente debe asumir responsabilidad por las obligaciones asumidas en el marco del contrato de conformidad con los Términos de Referencia (folio 187).

¹⁴ Dicha cláusula señala que la conformidad y el servicio se regula por lo dispuesto en el artículo 233 del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, verificándose la calidad, cantidad y cumplimiento de las condiciones establecidas en dicho contrato, en las Bases Integradas, los Términos de Referencia y en los documentos que lo conforman debiendo realizar las pruebas que fueren necesarias (folio 179).



Tribunal Fiscal

N° 07944-9-2019

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la sanción de multa en mención tiene su sustento en los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenidos en la Resolución de Determinación N° y estando a la reliquidación dispuesta respecto de la anotada resolución de determinación, corresponde emitir similar pronunciamiento sobre la resolución de multa impugnada, disponiendo también su consiguiente reliquidación, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que por otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la recurrente, invocada en el recurso de apelación, cabe indicar que ello no resulta atendible, al no ser materia del presente procedimiento contencioso el determinar si hay pagos indebidos y/o en exceso.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° , que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 27 de marzo de 2013, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
QD/HLL/AR/mpe.