



# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

EXPEDIENTE N° : 13432-2016  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lambayeque  
FECHA : Lima, 26 de enero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por

con RUC N° contra la  
Resolución de Intendencia N° de 20 de julio de 2016, emitida por la Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente invoca la nulidad de los valores impugnados pues advierte una falta de motivación, toda vez que (i) La Administración no tomó en cuenta la declaración rectificatoria presentada dentro del plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, (ii) No consideró la documentación presentada durante la fiscalización, correspondiente a los descargos del 23 de diciembre de 2015, esto es, con anterioridad a la emisión de los valores y (iii) No se revisó todas las operaciones efectuadas con Adinelsa durante el ejercicio 2012, sino solamente una muestra de la que determinó una conclusión que fue aplicada a todas las operaciones del año. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09155-6-2014, 09160-6-2014 y 09162-6-2014.

Que manifiesta, respecto al reparo por gastos que no cumplen con la relación de causalidad con la generación de renta gravada, que la Administración aduce que se han reconocido gastos innecesarios relacionados con el contrato suscrito con

Que advierte que la Administración no ha analizado el contexto en el que se desarrollaron los hechos y las normas legales del sector de energía eléctrica, las cuales crean un impedimento legal a para que operar su infraestructura en determinadas zonas geográficas que están dentro del área de concesión de distribución de la empresa. Agrega que se le encarga a recibir a título gratuito los Sistemas Eléctricos Rurales (SER) de las Entidades Ejecutoras del Estado Peruano (las cuales son construidas en zonas rurales y aisladas en situación de pobreza y extrema pobreza) e, igualmente, por imperio de la ley esta obliga a suscribir Convenios de Administración (mantenimiento y operación) con las empresas concesionarias del Estado (como ella), las cuales también se encuentran obligadas legalmente a aceptarlos, así el contrato suscrito con tiene por objeto la administración de la infraestructura eléctrica por parte de la empresa, lo que comprende la administración, el mantenimiento de la infraestructura entregada, la reposición de las instalaciones de distribución y transmisión secundaria, y la comercialización y actividades complementarias del servicio eléctrico en las áreas correspondientes.

Que señala que en cumplimiento del contrato suscrito con desarrolla las operaciones de comercialización, facturación y cobranza a los usuarios y comunica a el total facturado, en tal sentido, la facturación que le efectúa constituyen gastos que cumplen con lo establecido en el inciso b) del párrafo 4.25 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para sustentar su posición cita el Expediente N° 600-2007 del Poder Judicial.



## *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

Que indica que respecto al concepto observado de las alícuotas por S/531 031,00, dicho concepto es destinado a la constitución de un fondo de reposición del sistema de distribución que es igual al 16% del valor agregado de distribución neto (tasa establecida en el numeral 5.5 del Contrato N° ), precisa que para determinar el cálculo, establece la diferencia entre la factura emitida por y la emitida por ella de forma mensual, y que a dicha diferencia le aplica la tasa señalada, precisa que a fin de acreditar dicho cálculo presentó resumen de liquidación de enero 2012 que obra en la foja 1111 del expediente.

Que en cuanto al reparo por gastos por aplicación de prorrata, sostiene que los fondos concursables que le son otorgados proceden por aplicación de la Ley N° 28749 – Ley de Electrificación Rural que otorga subsidios para promover los procesos de inversión privada para asegurar la sostenibilidad económica de los sistemas eléctricos rurales, y que para dicha obtención no existen gastos realizados, por lo que no resulta aplicable inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos advierte que los reparos que son materia de apelación son: gastos asumidos por Convenio de Administración por encargo de por S/2 233 280,00 y gastos no deducibles por aplicación de la prorrata de gastos comunes de acuerdo con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por S/69 814,00, e invoca la nulidad de la resolución apelada, toda vez que al momento de resolver el reparo la Administración se sustentó en el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al indicar que es un gasto no deducible, pese a que contablemente corresponde a un costo.

Que por su parte, la Administración sostiene respecto al reparo por gastos que no cumplen con la relación de causalidad con la generación de renta gravada, que la recurrente en virtud de la administración de la infraestructura eléctrica entregada por no diferencia de forma analítica y con la documentación sustentatoria correspondiente, los comprobantes integrantes de la administración (operación y mantenimiento de la infraestructura), de modo tal que se identifique los ingresos derivados de la actividad generadora de renta y posibilitar de tal forma la deducción correspondiente de sus costos y gastos.

Que señala que de acuerdo con las cláusulas contractuales asumidas por la recurrente y se estableció que si los ingresos por generación, transmisión y distribución debidamente regulados provenientes de la cobranza a los usuarios del servicio eléctrico, encargada a la recurrente fuesen mayores o menores a los costos de operación y mantenimiento, se debería transferir por una u otra parte el saldo resultante a la otra parte, lo que le permite concluir que el despliegue de actividades conducentes a la operación y mantenimiento de la infraestructura eléctrica comprende para la recurrente su margen de utilidad que en efecto incide en la connotación patrimonial del contrato.

Que indica haber acreditado que las facturas emitidas por a la recurrente corresponden a los ingresos por generación, transmisión o distribución de la infraestructura eléctrica cuya administración le encargó a la recurrente, el que fue cargado a la «Cuenta 6380501200», al respecto advierte que dicho reconocimiento es revertido y luego es reconocido en la misma cuenta la diferencia entre lo facturado por y lo facturado por la recurrente, dicha diferencia al 31 de diciembre de 2012 asciende a S/2 594 896,00, de ello el importe de S/531 031,00 corresponde a gastos de alícuota reconocidos como un abono a una cuenta por pagar por parte de la recurrente y como contrapartida el cargo en la «Cuenta 6380501200» asumidos por la recurrente, no obligada por el contrato con respecto la cual, no acreditó la causalidad con la generación de la renta gravada.

Que en cuanto al reparo por gastos por aplicación de prorrata sostiene que de la revisión al Contrato de Subsidio N° – Contrato de Sub Proyecto de Electrificación Rural «PSE Chiclayo – Ferreñafe – San Miguel» de 9 de abril de 2010, verifica que los ingresos por S/393 496,00 reconocidos por la recurrente en el ejercicio 2012 tuvieron su origen en el subsidio de S/3 587

2



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

307,00 otorgado por el Ministerio de Energía y Minas a través de la Dirección de Fondos Concursables de la Dirección General de Electrificación Rural, y en razón de ello, la recurrente incurrió en gastos para la obtención de tales ingresos no gravados, por el proyecto de electrificación rural propuesto por ella; por lo que efectuó gastos comunes para la obtención de sus ingresos gravados y no gravados, y que al no haber desvirtuado ello con documentación sustentatoria correspondiente, pues no pudo establecer la proporcionalidad al gasto directo imputable a las rentas gravadas, consideró como gasto inherente a la renta gravada S/48 910 565,00 que resulta de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtuvo de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas, por lo cual mantuvo el reparo por aplicación de prorrata por S/69 814,00.

Que en el presente caso, con Carta N° (foja 1089) y Requerimiento N° (fojas 975 a 977), notificados el 11 de junio de 2014 (fojas 1090 y 978), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como resultado del cual efectuó, entre otros, reparos por: i) Gastos asumidos por Convenio de Administración por encargo de por S/2 233 280,00 y ii) Gastos no deducibles por aplicación de la prorrata de gastos comunes de acuerdo con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por S/69 814,00; y emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (fojas 1180 a 1186), por lo que corresponde establecer si estos se encuentran arreglados a ley.

Que cabe precisar que si bien durante la fiscalización la Administración también efectuó observaciones por: gastos de ejercicios anteriores varios (S/246 517,00), gastos registrados como «no deducibles» no sustentados (S/11 232,00) y amortización indebida de un supuesto intangible (S/148 311,00), estas fueron reconocidas por la recurrente mediante la declaración rectificatoria Formulario PDT 682 N° (fojas 1150 a 1153) de 16 de diciembre de 2015, por lo que no forman parte de la materia controvertida.

## **NULIDAD**

Que previamente al análisis de fondo, corresponde evaluar la nulidad de los valores invocada por la recurrente pues advierte una falta de motivación, toda vez que: (i) La Administración no tomó en cuenta la declaración rectificatoria presentada dentro del plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, (ii) No consideró la documentación presentada durante la fiscalización, correspondiente a los descargos presentados el 23 de diciembre de 2015, esto es, con anterioridad a la emisión de los valores, y (iii) No se revisó todas las operaciones efectuadas con Adinelsa durante el ejercicio 2012, sino solamente una muestra de la que determinó una conclusión que fue aplicada a todas las operaciones del año; así como la nulidad de la resolución apelada, dado que al momento de resolver el reparo a los gastos en la ejecución del convenio con la Administración se sustentó en el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al indicar que es un gasto no deducible, pese a que contablemente corresponde a un costo.

Que según el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que el artículo 75 del citado código dispone que, una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de dichos valores, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su

3



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. Añade que, en estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que el artículo 76 del mismo código, indica que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que según el artículo 77 del señalado Código Tributario la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros aspectos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que el numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que según el numeral 88.2 del mismo artículo, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo para su presentación, vencido dicho plazo la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva y que esta última surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su facultad para efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que por su parte, el artículo 103 del señalado código establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129 del aludido código prescribe que las resoluciones expresaran los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que de acuerdo con el numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, puede motivarse el acto administrativo mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero y que por esta situación constituyan parte integrante del acto.

Que de otro lado, el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, define el procedimiento de fiscalización como el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

   4 



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

Que el artículo 6 del anotado reglamento indica que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, se indica que este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 06403-4-2013, que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que respecto a la falta de motivación en los valores impugnados por no haberse tomado en cuenta la información consignada en la declaración rectificatoria presentada dentro del plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se aprecia que si bien la Administración observó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, entre otros, por gastos de ejercicios anteriores varios, gastos registrados como "no deducibles" no sustentados y amortización indebida de supuesto intangible, tales observaciones fueron reconocidas por la recurrente mediante la declaración jurada rectificatoria presentada el 16 de diciembre de 2015 mediante Formulario PDT 682 N° (fojas 1150 a 1153), en la que se determinó una mayor obligación tributaria<sup>1</sup>, por lo que aquella surtió efecto con su presentación, según lo dispuesto en el artículo 88 del Código Tributario<sup>2</sup>. Cabe indicar que la presentación de la aludida rectificatoria se dio dentro del plazo establecido por la Administración en el Requerimiento N° (fojas 1053/vuelta a 1057), cuyo vencimiento fue el 17 de diciembre de 2015.

Que se aprecia en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 1184) que la Administración consignó la totalidad de las observaciones efectuadas como consecuencia del procedimiento de fiscalización; y en el Anexo N° 3 (foja 1183) se tiene que, respecto de las observaciones por: gastos de ejercicios anteriores por S/246 517,00; gastos no adicionados denominados «gastos reparables» por S/11 232,00; y provisión de amortización de intangibles que en realidad son gastos por S/148 311,00 señaló como sustento que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria en la que incorporó dentro de sus adiciones las referidas observaciones.

<sup>1</sup> En su declaración original (foja 59) la recurrente determinó un Impuesto a la Renta resultante de S/11 681 174,00 (casilla 113), y en su declaración rectificatoria determinó un Impuesto a la Renta de S/11 745 902,00 (foja 1150).

<sup>2</sup> El numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Agrega que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. Añade que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación.

 5



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

Que en ese sentido, al haber recogido la recurrente tales observaciones mediante una declaración rectificatoria presentada a través del Formulario PDT 682 N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la cual surtió sus efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario, y sobre cuya base se emitió la Resolución de Determinación N° contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que no se haya considerado la totalidad de la información consignada en dicha declaración rectificatoria, por tanto, conforme a la Resolución N° 07308-2-2019 de observancia obligatoria glosada precedentemente, no es susceptible de controversia en este extremo; por lo que carece de sustento la nulidad alegada al respecto.

Que en cuanto a la nulidad invocada respecto a que la Administración no consideró la documentación presentada durante la fiscalización, correspondiente a los descargos presentados el 23 de diciembre de 2015, esto es, con anterioridad a la emisión de los valores, es necesario señalar que el referido escrito resultó extemporáneo, al haber sido presentado con posterioridad al plazo otorgado por la Administración mediante los Requerimientos N° y emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, que vencieron el 17 y 18 de diciembre de 2015 respectivamente; en ese sentido, en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario, en el que se regula expresamente que la documentación presentada luego de transcurrido el plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación<sup>3</sup>, los descargos presentados no fueron meritutados, lo que resulta arreglado a ley, por lo que la nulidad alegada al respecto por la recurrente carece de sustento.

Que por la nulidad invocada referida a que no se revisó todas las operaciones efectuadas con durante el ejercicio 2012, sino solamente una muestra con la que estableció una conclusión que fue aplicada a todas las operaciones del año; contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que en el ítem 8 del punto II del Resultado de Requerimiento N° (foja 1030) mediante un ejemplo a modo ilustrativo la Administración describió la dinámica contable aplicada por la recurrente referida al reconocimiento de los ingresos y gastos registrados producto de las operaciones con sin embargo, en dicho resultado la Administración determinó el importe materia de observación y para ello se remitió a los Anexos N° 2 y 3 adjuntos al resultado de requerimiento, en los que detalló cada uno de los movimientos (cargos y abonos) en la «Cuenta 7041250200» (fojas 1022 y 1023) y en la «Cuenta 6380501200» (fojas 1016 a 1021) durante el ejercicio 2012, de las que obtuvo la observación materia de reparo, evidenciándose de tal forma, que la acotación formulada por la administración no se basó en una muestra, sino en cada una de las operaciones registradas en las cuentas señaladas durante el ejercicio fiscalizado.

Que en consecuencia de la Resolución de Determinación N° y sus anexos (fojas 1182 a 1186), se aprecia que describe las observaciones y/o reparos formulados por la Administración, consigna, entre otros, la base legal respectiva, los motivos determinantes del reparo y los fundamentos que lo amparan, para lo cual se alude, entre otros, al Resultado de Requerimiento N° en el que se dio cuenta del escrito y documentación presentada y/o exhibida por la recurrente y la evaluación y conclusiones realizadas por la Administración respecto de aquellos, que sustentan la formulación de los reparos. Asimismo, respecto a las Resoluciones N° 155-6-2014, 09160-6-2014 y 09162-6-2014 mencionadas por la recurrente, debe indicarse que no existen en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal (Sitifis), por lo que no resulta amparable su alegato.

Que por tanto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, el mencionado valor se encuentra debidamente motivado, toda vez que contiene las razones y fundamentos que sustentan el mencionado reparo, así como la evaluación de los descargos y documentación presentada y/o exhibida por la recurrente, haciéndose referencia para ello a los aludidos requerimientos y sus resultados, lo que corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada y validada por el numeral 6.2 del

<sup>3</sup> Similar criterio se establece en las Resoluciones N° 09393-1-2018, 01326-5-2016 y 09250-2-2017, entre otras.

6



# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General antes glosado. A su vez, se advierte que la Resolución de Multa N° (fojas 1180 y 1181), emitida sobre la base de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° contiene los fundamentos y disposiciones que amparan su emisión, de conformidad con el artículo 77 del Código Tributario.

Que por otra parte, la recurrente deduce la nulidad de la resolución apelada, dado que al momento de resolver el reparo a los gastos en la ejecución del convenio con Adinelsa, la Administración se sustentó en el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al indicar que es un gasto no deducible, pese a que contablemente corresponde a un costo.

Que sobre el particular, de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento sobre todos los alegatos expuestos por la recurrente en su recurso de reclamación, señalando los fundamentos de hecho y de derecho que sustentaron su decisión, conforme con el artículo 129 del Código Tributario, encontrándose debidamente motivada, pues si bien en el análisis efectuado cita el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello corresponde a que bajo su juicio las operaciones observadas referidas a cargos en la «Cuenta 6380501200» corresponden a gastos por los que debía acreditarse el cumplimiento del principio de causalidad, el que durante la fiscalización, reclamación y en el escrito de apelación la recurrente aduce haber cumplido, a lo que cabe precisar que el hecho que el pronunciamiento de la Administración sea discordante con la pretensión de la recurrente, no implica una falta de motivación, teniendo la recurrente derecho a impugnar lo resuelto por la Administración, tal como hizo en este caso, al interponer su recurso de apelación, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que sin perjuicio de lo señalado, se advierte que en la resolución apelada no se incurrió en vicio de nulidad alguno, no obstante, ello no implica que la apreciación del contenido probatorio sea el adecuado, lo que corresponde verificarse en esta instancia al emitir pronunciamiento sobre el fondo del reparo.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que conforme lo expuesto, los reparos materia de controversia son: i) Gastos asumidos por Convenio de Administración por encargo de Adinelsa por S/2 233 280,00 y ii) Gastos no deducibles por aplicación de la prorrata de gastos comunes de acuerdo con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por S/69 814,00, los que se evalúan

**i) Gastos asumidos por Convenio de Administración por encargo de por S/2 233 280,00**

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1184), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, según detalle:

	REPARO	IMPORTE S/
1	Gastos registrados en la cuenta 6380501200 por Contrato N° con que no acredita causalidad con la generación de renta gravada	1 653 226,00
2	Gastos de alicuota registrados en la cuenta 6380501200 asumidos por la recurrente, no obligado por el Contrato N° con que no acreditan causalidad con la generación de renta gravada	531 031,00
3	Gastos registrados en la cuenta 6380501200 por Contrato N° con que no acredita causalidad con la generación de renta gravada y además corresponden a ejercicio anterior	410 639,00
4	Ajustes efectuados con notas de crédito y de débito emitidos por la recurrente por periodo anterior registrado en 2012	-361 616,00
	<b>Total</b>	<b>2 233 280,00</b>

Que mediante el ítem 8 del punto II del Requerimiento N° (foja 1008/vuelta), notificado el 10 de junio de 2015 (foja 1012), la Administración en relación con la «Cuenta 7041250200 - Serv. Complement. Varios» observó que los abonos efectuados en dicha cuenta corresponden a las ventas a la asimismo, detectó cargos a dicha





# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

cuenta por S/15 469 352,00 detallados en el Anexo N° 3 adjunto (fojas 992 y 993), que no formaron parte de la base imponible de los pagos a cuenta del ejercicio; por lo que solicitó a la recurrente sustentar los referidos cargos, los que tienen como efecto disminuir los ingresos del mes y los ingresos anuales, para ello debía presentar las respectivas facturas, notas de crédito, contratos suscritos con su cliente u otro documento que considerara conveniente.

Que en el ítem 8 del punto II del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1030/vuelta a 1031/vuelta), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, tales como: facturas de venta emitidas por la recurrente a facturas de compra emitidas por el Contrato N° suscrito por la recurrente y estado de cuenta de las liquidaciones entre Adinelsa y la recurrente, el registro contable de las facturas, y señaló lo siguiente:

- La recurrente firmó un contrato comprometiéndose a la administración de la infraestructura eléctrica de es decir, a la operación y mantenimiento de la infraestructura eléctrica, así como la reposición de las instalaciones de distribución y transmisión secundaria. se comprometió a cubrir los costos de operación y mantenimiento de la recurrente, tanto de generación, transmisión secundaria, así como de distribución. Adicionalmente, se obligó a cubrir las alícuotas destinadas a la reposición de las instalaciones de generación, transmisión y distribución que se entreguen en administración, a través de la generación de un fondo cuya aplicación requiere de la aprobación de Por su parte, la recurrente se obligó a transferirle a i) el saldo resultante entre los ingresos por generación aislada y transmisión secundaria y los costos de operación y mantenimiento, y, ii) el saldo resultante entre los ingresos por venta de energía (IVER) y los ingresos por venta de energía teóricos (IVET), los que cubrirían los costos de operación y mantenimiento (Distribución).
- De la revisión a los asientos registrados en su Libro Mayor, las facturas emitidas por la recurrente a por compra de energía y explotación son abonados a la «Cuenta 7041250200», sin embargo, luego procede a revertirla generando un saldo de cero en la indicada cuenta, acotación que fue descrita en el Anexo N° 3 del Requerimiento N°
- Las facturas emitidas por por ingresos por generación, transmisión y distribución, fueron inicialmente cargadas a la «Cuenta 6380501200» y luego revertidas, posteriormente se registra la diferencia exacta entre el valor de venta de las facturas emitidas por la recurrente y el valor de venta de las facturas emitidas por quedando en dicha cuenta solo estos últimos importes, los cuales al 31 de diciembre de 2012 ascendieron a S/2 594 896,00 y que constituyen el margen bruto de
- Concluyó respecto del Contrato N° que: 1. todas las ventas de la recurrente originadas en dicho contrato son revertidas y por tanto no ofrecen margen bruto, según se muestra en el Anexo N° 2 del resultado del requerimiento (fojas 1022 y 1023); 2. luego de la reversión del gasto y el nuevo registro del gasto, en la «Cuenta 6380501200» queda S/2 594 896,00 según se detalla en el Anexo N° 3 del resultado de requerimiento (fojas 1016 a 1021); 3. la recurrente asume el margen bruto de y el fondo de reposición de las instalaciones -esta última corresponde a las alícuotas-, a través de la «Cuenta 6380501200», lo que es contrario a lo estipulado en el contrato, que señala textualmente que será quien asumirá las alícuotas y no la recurrente, lo que significaría que la recurrente estaría asumiendo un costo no contractual por S/531 031,00 según muestra el Anexo N° 5 del resultado del requerimiento (foja 1014); 4. parte de los gastos registrados en la «Cuenta 6380501200» pertenecen al 2011, sustentados en notas de débito emitidas por por ajustes a los gastos del ejercicio anterior ascendente a S/410 639,00, según detalla en la columna de observaciones notas de débito y crédito de Adinelsa en el Anexo N° 4 del resultado del requerimiento (foja 1014); y 5. el Contrato N° fue redactado de tal forma que la recurrente no genera renta; no obstante, incurre en un gasto innecesario de S/2 594 896,00, gasto que no acredita su causalidad con la generación de renta gravada, por lo cual reparó tal importe y lo adicionó a la base imponible del Impuesto a la Renta 2012.





# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

Que mediante Requerimiento N° (fojas 1054 y 1055), notificado el 11 de diciembre de 2015 (foja 1058) y emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus observaciones, dentro de las cuales se incluye el reparo bajo análisis, para que formulara sus descargos de estimarlo pertinente. Cabe precisar que se señaló como fecha de vencimiento del referido requerimiento el 17 de diciembre de 2015.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito de 17 de diciembre de 2015 (fojas 944 a 949), en el que señala lo siguiente:

- De considerarse el contexto en el que se desarrollaron los hechos y la normativa aplicable al sector de energía eléctrica lo que acredita la causalidad del gasto acotado; precisa que el contrato suscrito con prescribe que aquella se obliga a hacerle pagos por los costos vinculados con la administración de la infraestructura eléctrica, ingresos que generan un incremento en el patrimonio lo que se refleja en sus estados financieros; que, por otro lado, advierte que una de las responsabilidades que asume es de efectuar las operaciones de comercialización, facturación y cobranza a los usuarios y comunica a del total facturado, para que emita una factura mensual coincidente con la factura total a los usuarios de tal forma revertir la cobranza; en tal sentido, la facturación que le emite por los costos vinculados con la administración eléctrica constituye a un gasto de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y cumple con el principio de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y está relacionado directamente con la generación de ingresos.
- El importe de S/531 031,00 corresponde a la alícuota destinada a la constitución de un fondo de reposición del sistema de distribución que es igual al 16% del valor agregado de distribución neto, obtenido de la diferencia entre la facturación emitida por Adinelsa y la que ella misma emite de forma mensual, a la que le aplica la señalada alícuota, el resto de la indicada diferencia es transferido a por tanto, la señalada alícuota genera un pasivo pues proviene de las cuentas por pagar a por la facturación mensual que coincide con la facturación a los usuarios para revertir la cobranza, para sustentar lo señalado indica que adjunta el resumen de la liquidación de de octubre 2012 en la que se describe la forma de cálculo de la alícuota.
- En cuanto a las notas de crédito y de débito acotadas por S/410 639,00 debe considerarse también las notas de crédito y débito correspondientes a operaciones del ejercicio 2011 por S/361 616,00 (saldo en el haber de la «Cuenta 6380501200») de lo que obtiene un diferencial de S/49 023,00 que se registró en el ejercicio 2012 cuando corresponde al ejercicio 2011; en tal sentido, indica reconocer dicho importe (S/49 023,00) como reparo en la determinación de la renta neta del ejercicio 2012.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1072 a 1074), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente; y señaló lo siguiente:

- En cuanto a las observaciones formuladas a la causalidad de los gastos generados por el contrato suscrito con si bien la recurrente está obligada por el Reglamento de la Ley General de Electrificación a suscribir un contrato con Adinelsa y, a su vez, dicho contrato la obliga a la administración, que corresponde a la operación y mantenimiento de la infraestructura contenida en el anexo del referido contrato, así como la reposición de las instalaciones, esto no significa que los costos y gastos a asumir por parte de la recurrente en virtud de dicho contrato, sean necesarios y causales con la generación de renta gravada, más aún cuando la misma recurrente reconoce que efectúa la reversión de las ventas, declarando cero ingresos gravados por dicho contrato. La definición de gastos alegada por la recurrente es de tipo contable, la cual está sujeta al cumplimiento de requisitos para determinar que es un gasto necesario para producir y mantener la fuente, requisitos respecto de los cuales la recurrente no se ha pronunciado ni ha presentado documentación que pruebe que los ha cumplido, por

*[Firmas manuscritas]* 9



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

lo que no sustentó con documentación alguna la causalidad de los gastos registrados en la «Cuenta 6380501200» detallados en el Anexo N° 2 del resultado del requerimiento, por lo que mantuvo el reparo.

- Sobre las alícuotas que se encuentran en el gasto por S/531 031,00, dicho importe es abonado como una cuenta por pagar por parte de la recurrente, la contrapartida (cargo) se encuentra registrada en la «Cuenta 6380501200», sobre lo cual la recurrente no se ha pronunciado ni ha presentado documentación. El cálculo de la alícuota de octubre de 2012 presentado por la recurrente evidencia que la alícuota de S/27 455,00 respecto al señalado mes es registrada en la «Cuenta 6380501200», asumiendo la recurrente dicho gasto, lo cual es contrario al contrato, toda vez que la cláusula 4.1 del mismo señala que Adinelsa cubrirá las alícuotas destinadas a la reposición de las instalaciones. Por lo que al no haber desvirtuado el reconocimiento indevido de los gastos contractuales por alícuota de reposición de las instalaciones, mantuvo dicho reparo.
- Respecto a los ajustes con notas de débito y crédito emitidas por del ejercicio 2011, acepta la deducción de S/361 616,00, por lo que el efecto neto en el periodo 2012 de los ajustes efectuados por la recurrente y por operaciones que corresponden al periodo 2011 es de S/49 023,00 (S/410 639,00 – S/361 616,00), efecto que la recurrente reconoció a través de la declaración jurada rectificatoria presentada el 16 de diciembre de 2015 con PDT 682 N°

Que cabe indicar que mediante la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 presentada con PDT 682 N° (fojas 1150, 944 y 1161) el 16 de diciembre de 2015 la recurrente reconoció como adición el importe de S/49 023,00 (S/410 639,00 – S/361 616,00) que corresponde el efecto neto en el periodo 2012 de los ajustes efectuados por la recurrente y Adinelsa por operaciones que corresponden al periodo 2011, en tal sentido, se procede a evaluar los reparos por gastos registrados en la «Cuenta 6380501200» que no acreditan causalidad con la generación de renta gravada por S/1 653 226,00 y gastos asumidos indebidamente por alícuota destinada a fondo de reposición registrado en la «Cuenta 6380501200» por S/531 031,00 detallados en el Cuadro N° 1.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF dispone que 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el «principio de causalidad», que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, implica que el gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, a fin que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley de Concesiones Eléctricas, Decreto Ley N° 25844, modificado por la Primera Disposición Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1002, señalaba que se requiere concesión definitiva para el desarrollo de cada una de las siguientes actividades: a) La generación de energía eléctrica que utilice recursos hidráulicos, con potencia instalada mayor de 500 KW; b) La transmisión de energía eléctrica, cuando las instalaciones afecten bienes del Estado y/o requieran la imposición de



# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

servidumbre por parte de éste; c) La distribución de energía eléctrica con carácter de Servicio Público de Electricidad, cuando la demanda supere los 500 KW y, d) La generación de energía eléctrica con recursos Energéticos Renovables conforme a la Ley de la materia, con potencia instalada mayor de 500 KW.

Que el artículo 30 de la mencionada ley, modificado por Ley N° 29178, disponía que la actividad de distribución de Servicio Público de Electricidad en una zona determinada solo puede ser desarrollada por un solo titular con carácter exclusivo. La concesión de distribución no puede ser reducida sin autorización del Ministerio de Energía y Minas.

Que según el artículo 18 de la Ley General de Electrificación Rural, aprobada por Ley N° 28749, antes de la modificación efectuada por Decreto Legislativo N° 1207, el Ministerio de Energía y Minas transferirá a título gratuito los Sistemas Eléctricos Rurales (SER) que haya ejecutado o ejecute, preferentemente a las empresas concesionarias de distribución eléctrica de propiedad estatal y en su caso a la

Que el artículo 54 del Reglamento de Ley General de Electrificación Rural, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2007-EM, prevé que la transferencia a los destinatarios señalados en el artículo 18 de la Ley, sin perjuicio de su inclusión en el proceso de promoción de la inversión privada, se realizará de la siguiente manera: 1. Los SER serán transferidos a favor de las empresas concesionarias del Estado, en tanto el Ministerio así lo considere pertinente, y 2. Aquellos SER que no sean entregados a las Empresas Concesionarias del Estado, serán transferidos a la cual celebrará convenios de operación y mantenimiento con las empresas concesionarias del Estado, quienes están obligadas a suscribirlos.

Que conforme con el párrafo 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros<sup>4</sup>, los gastos son las disminuciones en los beneficios económicos obtenidos durante el periodo contable en la forma de salidas o agotamiento de activos o generación de pasivos, y que, a su vez, producen disminución en el patrimonio de naturaleza diferente a las distribuciones hechas a los socios.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (fojas 1202 y 1203), la recurrente tiene como actividad principal la generación y distribución de energía eléctrica.

Que el Contrato N° denominado «Contrato de Administración entre la Empresa Regional de Servicio Público de

<sup>5</sup> y la

»<sup>6</sup> (fojas 863 a 879), suscrito el 19 de noviembre de 1998, indica en su cláusula 1.1 que la recurrente *“es una empresa concesionaria de Distribución Eléctrica que desarrolla sus actividades en el área de responsabilidad asignada según lo indicado en el Anexo 1, que para efectos de este contrato se define como su Área de Influencia”*, en tanto que la cláusula 1.2, precisa que *“es una empresa estatal de derecho privado, que tiene como finalidad administrar las obras ejecutadas por la Dirección Ejecutiva de Proyectos del Ministerio de Energía y Minas, en el marco del Programa de Electrificación Nacional, o por otras entidades del Estado, que en cumplimiento de sus funciones han ejecutado, ejecutan, o ejecutarán proyectos de electrificación en zonas remotas y asiladas dentro del Área de influencia”* de la recurrente (foja 879).

Que la cláusula 3.0 señala que el objeto del contrato es el acuerdo de administración por parte de la recurrente de la infraestructura eléctrica compuesta por los bienes señalados en el Anexo N° 2 y de aquellas obras eléctricas que se ejecuten por parte del Estado en el área de su influencia, establece que

<sup>4</sup> Oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, según lo precisado por la Resolución N° 027-2001-EF/93.01, a partir de los estados financieros que se elaboraron a partir del ejercicio 1994.

<sup>5</sup> La recurrente.

<sup>6</sup> Dicha razón social se modificó a <https://www.adinelsa.com.pe/adinelsaweb/index.php/conocenos/historia> (foja 1201).

conforme se



## *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

la administración comprende la operación, mantenimiento de la infraestructura entregada así como la reposición de las instalaciones de distribución y transmisión secundaria, incluyendo además la comercialización y actividades complementarias del servicio eléctrico en las áreas correspondientes. Dicha administración se efectuará según las condiciones señaladas en el presente contrato y en los contratos de concesión correspondientes a las zonas de concesión involucradas en dichos proyectos, que el Ministerio de Energía y Minas otorga a la Empresa para la prestación del servicio eléctrico (foja 878).

Que el señalado contrato en la cláusula 4.1 dispone que son responsabilidades de como Propietaria: a) Entregar en administración a favor de la recurrente, la infraestructura eléctrica (señalada en el Anexo 2 con las autorizaciones y/o concesiones y servidumbres respectivas, las cuales serán gestionadas directamente por la propietaria ( ) y a su costo, en favor de la recurrente, para lo cual no requerirá documento o poder adicional a lo dispuesto en el presente contrato, b) Cubrir los costos de operación y mantenimiento de la recurrente por los proyectos entregados con el presente contrato, tanto de generación, transmisión secundaria así como de distribución, de acuerdo a lo establecido en el contrato. Asimismo, cubrirá las alícuotas destinadas a la reposición de las instalaciones de generación, transmisión y de distribución que se entreguen en administración, y c) Supervisar el cumplimiento de las obligaciones de la recurrente en relación con los compromisos asumidos en el contrato (foja 878).

Que las responsabilidades de la recurrente se enumeran en la cláusula 4.2 del referido contrato, entre otras: a) Ofrecer el servicio público de electricidad de acuerdo a las condiciones establecidas en la Ley de Concesiones Eléctricas, en el contrato de concesión celebrado con el Ministerio Energía y Minas, y en el mismo contrato, para las áreas atendidas por los proyectos materia de contrato; b) Efectuar la comercialización, facturación y cobranza a los usuarios, por el servicio eléctrico, aplicando las tarifas establecidas por la Comisión de Tarifas Eléctricas para el sector típico correspondiente; c) Efectuar la administración del servicio comprendiendo la operación y mantenimiento de los bienes entregados para su administración, así como la comercialización de energía eléctrica de los usuarios atendidos por los proyectos materia de este contrato; d) Asumir las eventuales sanciones o multas por incumplir las normas vigentes; e) Asumir los costos de compra de potencia y energía eléctrica para abastecer los requerimientos de los clientes alimentados con los proyectos materia de este contrato; f) Administrar los fondos constituidos por las alícuotas destinadas a la reposición de las instalaciones de generación, transmisión y de distribución materia de ese contrato, que serán de propiedad de y k) En caso de resolución del presente contrato, deberá devolver a la propietaria ( ) la infraestructura entregada en administración en condiciones normales de operación, según lo señalado en el Anexo N° 2 y devolverá los saldos no utilizados del fondo constituido por las alícuotas destinadas a la reposición de los bienes recibidos, incluyendo los intereses.

Que en la cláusula 5.2 del anotado contrato, se establece que es un derecho de la recurrente aplicar «a los usuarios del servicio público de electricidad, el Pliego Tarifario (PT) resultante de las regulaciones tarifarias de generación, transmisión, y distribución aprobadas por la Comisión de Tarifas Eléctricas, para el sector típico correspondiente».

Que en la cláusula 5.3.1 del contrato en mención se señala que «en el caso de sistemas de generación aislados» la recurrente «deducirá de los Ingresos por Generación regulados por la Comisión de Tarifas Eléctricas, los costos de operación y mantenimiento determinados según los criterios establecidos en los procedimientos aprobados por la Comisión de Tarifas Eléctricas», asimismo en la Cláusula 5.3.2 se consigna que «si los Ingresos por Generación son iguales o mayores a los costos de la operación y mantenimiento, deberá transferir el saldo resultante a la Propietaria»

Que en la cláusula 5.4.3, se establece que «de los Ingresos facturados por la transmisión, establecidos por la Comisión de Tarifas Eléctricas» la recurrente «retendrá los costos de operación y mantenimiento de las instalaciones de transmisión calculados por la Propietaria» ( ) «según los criterios establecidos



# Tribunal Fiscal

Nº 00846-1-2021

en los procedimientos aprobados por la Comisión de Tarifas Eléctricas». Además, se establece que «Cuando los Ingresos Facturados por la Transmisión no cubran los costos de operación y mantenimiento indicados» la recurrente «recibirá la diferencia existente a ser transferida» por . «Si los Ingresos Facturados por la Transmisión son mayores a los costos de operación y mantenimiento indicados, deberá transferir el saldo resultante de la Propietaria» ( ).

Que asimismo, en la cláusula 5.5.1 se establece que cuando las redes de distribución sean íntegramente de Adinelsa:

- a) La recurrente determinará los ingresos por venta de energía (IVER aplicando el pliego tarifario (PT) antes indicado.
- b) La recurrente calculará los ingresos por venta de energía teóricos (IVET), considerando el mismo mercado utilizado (número de usuarios y consumo de energía y potencia) para el literal a) aplicando el pliego tarifario obtenido de acuerdo a lo siguiente:

Valor Agregado de Distribución:

- 16% del valor aprobado para inversión (VADIN), que corresponde a la alícuota destinada a la futura reposición del sistema de distribución, (%VADIN-16%)
- 100% del valor aprobado para la explotación técnica (VADET) que son los costos de operación y mantenimiento, y
- 100% al cargo fijo de comercialización.

Los valores de referencia VADIN, VADET y los cargos fijos, serán los aprobados por la Comisión de Tarifas Eléctricas en su regulación correspondiente.

- c) La recurrente transferirá a la diferencia entre Ingresos por Venta de Energía (IVER) y los Ingresos por Venta de Energía Teóricos (IVET). Se establece que el monto retenido por la recurrente cubrirá los costos de comercialización, operación y mantenimiento de las instalaciones de distribución, así como las alícuotas correspondiente a la reposición de las instalaciones. Asimismo, cubrirá la compra de energía y potencia.

Que como se advierte de lo expuesto, en el citado contrato es la recurrente la que tiene la concesión de distribución eléctrica y que desarrolla sus actividades en el área en que tiene la infraestructura eléctrica, razón por la cual la recurrente es contratada para que, entre otros, preste «el servicio público de electricidad de acuerdo a las condiciones establecidas en la Ley de Concesiones Eléctricas, en el contrato de concesión celebrado con el Ministerio Energía y Minas, y en el presente contrato, para las áreas atendidas por los proyectos materia de contrato»; y efectúe «la comercialización, facturación y cobranza a los usuarios, por el servicio eléctrico, aplicando las tarifas establecidas por la Comisión de Tarifas Eléctricas para el sector típico correspondiente», debiendo «asumir los costos de compra de potencia y energía eléctrica para abastecer los requerimientos de los clientes alimentados con los proyectos materia de este contrato», tal como se establece en la citada cláusula 4.2, del referido contrato.

Que obran en autos los asientos contables en los que se verifica la dinámica aplicada por la recurrente respecto al registro de sus operaciones, en el caso de los ingresos reconoce tres ingresos por mes<sup>7</sup> a través del abono en la «Cuenta 7041250200» y el cargo en la «Cuenta 431230100»; por otra parte, para reconocer las facturas emitidas por Adinelsa<sup>8</sup> a la recurrente carga la «Cuenta 6380501200» y abona la «Cuenta 431230100», posteriormente mediante asiento contable de referencia «Liquidac.Adinelsa» la recurrente por cada mes carga la «Cuenta 7041250200» y abona «Cuenta 6380501200» por los mismos

<sup>7</sup> Originado por los tres comprobantes de pago (facturas) emitidos a favor de Adinelsa por «Liquidación previa de los costos de distribución», «Liquidación previa de los costos de generación» y «Liquidación previa de los costos de transmisión».

<sup>8</sup> Comprobantes de pago (facturas) emitidos por «Importe correspondiente a los ingresos por distribución, generación y transmisión de los proyectos (...)».

   13 



# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

importes que fueron registrados inicialmente de tal forma que revierte el efecto del ingreso y gasto registrado, y en el mismo asiento la recurrente reconoce el saldo o diferencia entre el valor de la factura emitida por Adinelsa a la recurrente y la factura emitida por la recurrente a Adinelsa, con diversos cargos en la «Cuenta 6380501200» (fojas 519 a 807), siendo estos últimos materia de cuestionamiento.

Que se tiene también documentos denominados «Liquidación Previa» de enero a junio de 2012<sup>9</sup> (fojas 830 a 841) que corresponden a reportes mensuales en las que se detalla los importes facturados por ambas partes (Adinelsa y la recurrente).

Que de dichos documentos se aprecia que los importes facturados por la recurrente a corresponden a los conceptos por compra de energía y explotación VADET, por otra parte, el importe facturado por a la recurrente corresponde a los conceptos por facturación de la recurrente (por la compra de energía y explotación VADET), alícuota de reposición y transferencia a estos dos últimos conceptos corresponden a la acotación efectuada por la Administración.

Que ahora bien, conforme lo descrito, el cargo registrado en la «Cuenta 6380501200» por S/1 653 226,00 proviene de la facturación emitida por a la recurrente por «transferencia a », importe al que la Administración señala corresponde al «margen bruto de » que corresponde a un gasto asumido por la recurrente por el que no se acreditó el principio de causalidad; sin embargo, de la revisión al Contrato N° en el literal c) de la cláusula 5.5.1, se indica que el monto de la transferencia de la recurrente a será la diferencia entre los resultados obtenidos en los literales a) y b)<sup>10</sup>, lo que se evidencia fue acreditado por la recurrente con la presentación de las liquidaciones descritas.

Que además, se aprecia que la Administración no evaluó los conceptos e importes que corresponden a los ingresos provenientes de los cobros efectuados por la recurrente a los usuarios conforme se establece en el literal b) de la cláusula 4.2 del aludido contrato, que señala que es responsabilidad de la recurrente la comercialización, facturación y cobranza a los usuarios por el servicio eléctrico, de tal forma que pudiera realizar una evaluación integral de los aludidos gastos cargados en la «Cuenta 6380501200» vinculados con la generación de ingresos; en tal sentido, el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al concepto de la «alícuota de reposición» por S/531 031,00 cargado como gasto en la «Cuenta 6380501200» que de acuerdo con el detalle de las liquidaciones y al Anexo N° 5 del Resultado de Requerimiento N° corresponde al 16% de la diferencia de lo facturado entre y la recurrente, cabe señalar que el literal f) de la cláusula 4.2 indica que es responsabilidad de la recurrente administrar los fondos constituidos por las alícuotas destinadas a la reposición de las instalaciones de generación, transmisión y de distribución, que serán de propiedad de agrega la referida cláusula que para aplicar estos fondos se requerirá de la aprobación de Adinelsa, asimismo, el literal k) indica que en caso de resolución del contrato la recurrente devolverá a los saldos no utilizados del fondo constituido por las alícuotas destinadas a la reposición de los bienes recibidos incluyendo los intereses.

Que no obra en el expediente documentación que sustente la contabilización o registro de dichos fondos previamente como una cuenta del balance, o la evidencia contable y documentaria de que correspondía registrar como gasto tal monto, puesto que de acuerdo al contrato, dicho fondo está destinado a la reposición de las instalaciones de generación, transmisión y de distribución materia del mismo y la

<sup>9</sup> Obrar también « » referida a enero a junio y agosto a diciembre de 2012 referidas a la emisión de las notas de crédito y débito emitidas entre la recurrente y (fojas 808 a 829).

<sup>10</sup> Los citados literales señalan que: a) la recurrente determinará los ingresos por venta de energía (IVER) aplicando el pliego tarifario (PT) y b) la recurrente calculará los ingresos por venta de energía teórica (IVET), considerando el mismo mercado utilizado (número de usuarios y consumo de energía y potencia) para el literal a), aplicando el pliego tarifario teórico (...)





# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

recurrente está obligada a administrarlos, hasta su aplicación previa aprobación de o con la resolución del contrato, lo que no ha sido acreditado; en tal sentido, la recurrente no ha sustentado que el cargo efectuado en la cuenta de gastos «Cuenta 6380501200» por S/531 031,00 haya cumplido con el principio de causalidad por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que acerca de lo expuesto por la recurrente relativo a que debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Poder Judicial en el Expediente N° 600-2007 —mediante la que se resolvió la demanda contenciosa administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07263-1-2004—, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 34 de la Ley N° 27584, modificado por Decreto Legislativo N° 1068, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, el citado pronunciamiento no resulta aplicable al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que se tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 14909-3-2011 y 19461-3-2011, entre otras.

## ii) Gastos reparados por aplicación de prorrata por S/69 814,00

Que mediante el ítem 9 del punto II del Requerimiento N° (fojas 1007 y 1007/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con documentación preexistente y fehaciente la deducción efectuada en la casilla 105 de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada con Formulario 682 N° por «Ingresos Diferidos por Subsidios – Obras del Foncur – MEM». Agregó que de constituir un ingreso no gravado, debía sustentar los gastos que son imputables directamente a las rentas gravadas, no gravadas y exoneradas, a fin de determinar el gasto directo imputable a rentas gravadas, según el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, o aplicaría el procedimiento alternativo descrito en la norma.

Que en el ítem 9 del punto II del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1029 y 1029/vuelta), la Administración indicó que la recurrente presentó la Ley General de Electrificación Rural N° 28749 y el Contrato de subsidio N° Contrato de Sub Proyecto de Electrificación Rural «PSE Chiclayo – Ferreñafe – San Miguel» (fojas 486 a 518) y señaló que:

- El ingreso declarado por S/393 496,00 tuvo su origen en el subsidio de S/3 587 307,00 otorgado por el Ministerio de Energía y Minas a través de la Dirección de Fondos Concursables de la Dirección General de Electrificación Rural, al ser reconocido como ingreso contable del periodo, en la misma medida que se genera la depreciación de los activos construidos con dichos subsidios, en cumplimiento de la NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.
- El artículo 22 de la Ley N° 28749 señala expresamente que los subsidios otorgados por el Estado a empresas privadas o estatales que participen en los procesos de promoción de la inversión privada para asegurar la sostenibilidad económica de los Sistemas Eléctricos Rurales están inafectos del Impuesto a la Renta, por tanto, el ingreso deducido por la recurrente por S/393 946,00 es conforme.
- Al no haber sustentado los gastos que son imputables directamente a las rentas gravadas, no gravadas y exoneradas para determinar el gasto directo imputable a que hace referencia el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicó el segundo párrafo del mismo inciso, del que obtuvo como reparo S/69 814,00, con el siguiente procedimiento:

Determinación de las rentas gravadas, inafectas y exoneradas:

Periodo	70 Ventas	75 Ingresos Diversos	77 Ingresos Financieros	Total Clase 7	Diferencia por Tipo de Cambio	Total de rentas gravadas, inafectas y exoneradas
2012	259 608 573,00	15 652 191,00	1 160 629,00	276 421 392,00	-34 561,00	276 386 831,00

15



# Tribunal Fiscal

N° 00846-1-2021

Determinación de las rentas gravadas:

276 386 831,00 - 393 946,00 = 275 992 885,00

Determinación del porcentaje:

$$\frac{\text{Renta bruta gravada}}{\text{Rentas gravadas, inafectas y exoneradas}} = \frac{275\,992\,885,00}{276\,386\,831,00} = 99,86\%$$

Determinación de los gastos comunes:

Periodo	95 Gastos de Ventas	94 Gastos de Administración	97 Gastos Financieros	Total clase 9	Diferencia por tipo de cambio	Total gastos comunes
2012	30 394 944,00	17 021 761,00	1 579 563,00	48 996 268,00	- 15 889,00	48 980 379,00

Aplicación del porcentaje sobre los gastos comunes:

48,980,379.00 x 99,86% = 48 910 565,00

Determinación del reparo por aplicación de prorrata:

48 980 379,00 - 48 910 565,00 = 69 814,00

Que con el Requerimiento N° (fojas 1053 y 1054), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus observaciones, dentro de las cuales se incluye el reparo bajo análisis, para que formulara sus descargos de estimarlo pertinente. Cabe precisar que se señaló como fecha de vencimiento del referido requerimiento el 17 de diciembre de 2015.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito de descargos de 17 de diciembre de 2015 (fojas 943 y 944), mediante el cual señaló que los fondos concursables recibidos proceden de una imposición legal, por lo que no existen gastos efectuados para su obtención.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1059 a 1076), la Administración dejó constancia del escrito de descargos presentado y advirtió que no se adjuntó documentación alguna que sustente el argumento referido a no tener gastos vinculados para la obtención de ingresos no gravados; no obstante, agregó que de la revisión al Contrato de Subsidio N°

Contrato de Sub Proyecto de Electrificación Rural "PSE Chiclayo – Ferreñafe – San Miguel", esta presenta un expediente técnico de electrificación rural ante el Ministerio de Energía y Minas, a fin de competir por los fondos concursables y obtener dicho subsidio por parte del Estado, lo cual implicó que incurra en gastos comunes para la obtención de ingresos gravados y no gravados, por lo que al no haber desvirtuado el importe de los gastos comunes, determinó la prorrata según el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y mantuvo el reparo de S/69 814,00.

Que por tanto, es materia de controversia determinar si procede aplicar la prorrata establecida en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a los ingresos obtenidos como subsidios en aplicación del Contrato de Subsidio N° Contrato de Sub Proyecto de Electrificación Rural "PSE Chiclayo – Ferreñafe – San Miguel".

Que al respecto, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 194-99-EF y modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y

16





## *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, en tanto que en su segundo párrafo se dispone que, en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que el tercer párrafo del mencionado inciso, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, prevé que, para efecto de lo señalado anteriormente, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

Que el artículo 22 de la Ley N° 28749 Ley General de Electrificación Rural, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 104 señala que el Estado podrá otorgar a las empresas privadas o estatales que participen en los procesos de promoción de la inversión privada, los subsidios necesarios para asegurar la sostenibilidad económica de los Sistemas Eléctricos Rurales (SER). Dichos subsidios estarán inafectos al Impuesto a la Renta y al Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Que conforme se aprecia en el reporte del Libro Mayor, la recurrente reconoció un ingreso en la «Cuenta 7591101000 – Fondos Concursables – Foncur -dep/mom» por S/393 946,00 (foja 438), que tiene como origen el Contrato de Subsidio N° Contrato de Sub Proyecto de  
Electrificación Rural «PSE Chiclayo – Ferreñafe – San Miguel» (fojas 486 a 496).

Que de acuerdo con lo expuesto, el ingreso que no está comprendido en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta es considerado como renta inafecta, por lo que corresponde la aplicación de la prorratea establecida en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, cuando existan gastos que se destinen a operaciones gravadas y no gravadas, y no se pueda establecer una correlación directa, el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece como primer método la deducción en forma proporcional y se tomará como referente al gasto directo imputable a las rentas gravadas, mientras que si no es posible establecer la referida proporcionalidad se aplicará el segundo método, en el que se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que cabe anotar que los procedimientos previstos por la precitada norma son de carácter supletorio en caso: i) no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso gravado o no con un gasto, y ii) exista gastos comunes que generen conjuntamente ingresos gravados y no gravados.

Que en relación con el método aplicado se aprecia que la Administración determinó el gasto según lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no fue posible establecer la proporcionalidad de los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente, con las rentas gravadas, exoneradas o inafectas.

Que al respecto, se verifica que la determinación de los ingresos y gastos considerados para la obtención de los gastos comunes, se basó en la información proporcionada por la recurrente, la que se aprecia en la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 presentada por la recurrente mediante el PDT 682 N° (fojas 59 a 61) y los papeles de trabajo (fojas 963 y 964).

Que cabe indicar que la citada determinación excluyó la diferencia de cambio de acuerdo lo descrito en el Anexo N° 6 adjunto al Resultado de Requerimiento N° estableciendo en base a dicha

   17 



# *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

información la relación entre las rentas gravadas y la totalidad de las rentas gravadas, no gravadas e inafectas, la que fue aplicada a los gastos comunes determinados; sin embargo, de lo actuado no se advierte que la Administración haya explicado ni sustentado cómo es que casi la totalidad de los gastos de administración y ventas tuvieron incidencia en la generación de las rentas inafectas (subsidios), pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas, criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06083-3-2003, 1070-3-2013 y 15081-1-2013.

Que aunado a ello se advierte que para la determinación de los gastos comunes la Administración consideró los gastos financieros, al respecto debe indicarse que en las Resoluciones N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011 se ha señalado que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación el límite establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, por lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial citado, se aprecia que la Administración ha considerado de manera indebida a los gastos financieros a efectos de la prorrata de gastos analizada.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en el extremo de la determinación de los gastos comunes, debiendo la Administración realizar un nuevo cálculo conforme con lo anteriormente señalado.

## **RESOLUCIÓN DE MULTA N°**

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF señala que 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 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 la Resolución de Multa N° (fojas 1180 y 1181) fue girada por la citada infracción y se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la sanción de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

## **SUSPENSIÓN DE INTERESES**

Que en su escrito de alegatos la recurrente solicita la suspensión de los intereses moratorios de la deuda tributaria materia de autos, por haber operado el vencimiento del plazo para resolver la presente apelación, de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario.

Que la suspensión de los intereses moratorios en la etapa de apelación fue introducida por la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, que modificó el artículo 33 del Código Tributario, estableciendo que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que en tal sentido, corresponde que la Administración tenga en consideración lo dispuesto en el artículo antes descrito, respecto a la suspensión de intereses moratorios.



## *Tribunal Fiscal*

N° 00846-1-2021

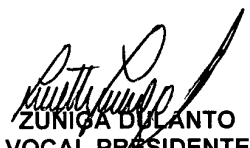
Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 1301).

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

### **RESUELVE:**


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 20 de julio de 2016, en el extremo referido al reparo por gastos registrados en la «Cuenta 6380501200» que no acreditan causalidad con la generación de renta gravada, al reparo por gastos reparados por aplicación de prorrata y en lo referido a la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo indicado; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
ZÚÑIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTE

  
MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

  
CHIPOCO SALDÍAS  
VOCAL

  
**Huertas Valladares**  
Secretaria Relatora (e)  
ZD/HV/rmh