



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

EXPEDIENTE N° : 5579-01  
INTERESADA :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa  
PROCEDENCIA : La Libertad  
FECHA : Lima, 19 de marzo de 2004

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° 065402937/SUNAT de 27 de setiembre de 2001, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró procedente en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 062-03-0000911 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, contra la Resolución de Multa N° 062-02-0000806, girada por la infracción prevista en el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario y contra la Resolución de Intendencia N° 062402211 que declaró improcedente la solicitud de devolución del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. En cuanto al diferimiento de ingresos cuestionado por la SUNAT, debe tomarse en cuenta que en el caso de los contratos de construcción se considera devengado o adquirido el derecho a la retribución, siempre y cuando el cliente apruebe los trabajos ejecutados, y en el caso específico de la liquidación de la obra, a partir de que ésta sea recibida a satisfacción, por cuanto el cliente puede rechazar los trabajos, teniendo que subsanarlos el contratista o rehacerlos a tenor de lo que establecen los artículos 118° y 119° de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.
2. Es incorrecto considerar que los resultados de los contratos se han verificado en un solo ejercicio, cuando en el caso específico del contrato con el Consorcio CHIMU, se ha demostrado que a la fecha aún no se cuenta con la aprobación de la liquidación de obra. En este sentido, es de aplicación lo establecido por el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que los resultados de los contratos de construcción se verifican en más de un período.
3. En el supuesto negado que lo afirmado por SUNAT sea procedente, la reclamación de la devolución no sufriría modificación alguna, pues en la apelada ésta ha reconocido que los gastos también corresponden al año 1999.
4. Respecto de las diferencias entre el monto facturado y el contratado, la Administración no ha realizado todas las acciones necesarias para poder determinar sobre base cierta la existencia de ingresos omitidos, dada la diferencia entre el monto contratado y el monto facturado en los contratos de construcción ejecutados para CTAR – PIURA, Consorcio CHIMU y Consorcio ODEBRECHT. En todo caso debe tomarse en cuenta que los montos que han sido materia de cuestionamiento son únicamente referenciales, habiéndose demostrado documentariamente que los importes valorizados, más el importe de la liquidación, son los únicos a los cuales puede aspirar.
5. Con respecto al subcontrato celebrado con el Consorcio CHIMU, la Administración desconoce sin fundamento la carta de dicho cliente, señalando que las diferencias existentes no han sido debidamente acreditadas porque no se ha presentado documento que sustente adiciones y/o deducciones al contrato; no obstante, en la etapa de fiscalización cumplió con presentar un resumen de los presupuestos contratados, ejecutados, metrados, adicionales y deductivos firmados por el ingeniero residente de dicho Consorcio.

C-1      [Firma]      [Firma]      [Firma]



# Tribunal Fiscal




Nº 01652-5-2004

6. La Administración establece diferencias no declaradas basándose en mecanismos de presunción, para no devolver los montos reclamados, tomando para ello, el monto referencial del contrato de obra y el monto facturado, sin haber aplicado real y efectivamente su facultad de verificación y comprobación, para determinar sobre base cierta. El auditor se limita a establecer probables diferencias, sabiendo que en la práctica es un hecho muy común que en algunos casos no se alcancen los montos contratados y en otros se sobrepasen.
7. En cuanto al subcontrato celebrado con el Consorcio ODEBRECHT, se efectúa el reparo por diferencia entre el importe total facturado y el monto del contrato, no obstante que se remitió a la SUNAT el Acta de Recepción Final de Obra así como la carta enviada por el Consorcio ODEBRECHT, certificando que los volúmenes ejecutados corresponden al total de lo ejecutado, no siendo justificación para desconocer sus descargos el que el consorcio no haya cumplido con exhibir la información. Según la copia que acompaña, el Contrato suscrito con el Consorcio Chimu fue objeto de un arbitraje que culminó con la suscripción de un Acta de Liquidación Final de Obra de fecha 4 de diciembre de 2002 que estableció que el monto final de la obra ascendió a S/. 3 512 735,06 y en el caso del Contrato suscrito con el Consorcio ODEBRECHT-CBPO fue por S/. 1 618 641,81, siendo este último, un monto menor al contratado.
8. De acuerdo con el artículo 62º del Código Tributario, correspondía a la Administración desarrollar un conjunto de actividades tendientes a constatar si el particular ha ordenado su conducta al mandato de la ley. En tal sentido, la Administración no puede alegar que está determinando sobre base cierta, sustentándose sólo en la supuesta falta de acreditación, según lo expuesto por el numeral 1) del artículo 63º del Código Tributario.
9. En cuanto a la depreciación reparada, la SUNAT señala que está sobrevaluada, por cuanto el valor de los bienes aportados por uno de los socios, no debió incluir los gastos de financiación. Al respecto es de aplicación lo dispuesto por el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición de los bienes, el que incluye los gastos de financiación.

Que la Administración sostiene lo siguiente:

1. Sobre el diferimiento de ingresos, de acuerdo con los resultados de los requerimientos notificados durante la etapa de fiscalización, las obras contratadas ejecutadas para la Unidad de Coordinación del Proyecto Sub Sectorial Ministerio de Agricultura y Consorcio CHIMU, fueron terminadas en el ejercicio 1999, situación que es ratificada por el mismo recurrente en su escrito de reclamación, por lo que no es de aplicación la NIC Nº 11.
2. La recurrente se encontraba en la posibilidad de fijar el importe de los ingresos que generaron cada uno de los contratos ejecutados y terminados en el ejercicio 1999, teniendo en cuenta que son las normas tributarias las que determinan el momento en que se deben reconocer los ingresos, por lo que aprobada o no la liquidación de la obra por parte de la entidad contratante, debió regirse por lo establecido por el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, calculando los ingresos de conformidad con el artículo 28º del Decreto Supremo Nº 039-98-PCM.

La obra ejecutada para la Unidad de Coordinación del Proyecto Sub Sectorial Ministerio de Agricultura fue entregada el 16 de agosto de 1999, por lo que a esa fecha se entiende concluida. Respecto del subcontrato ejecutado para el Consorcio CHIMU, debe considerarse que cuando se trata de subcontratación es el contratista quien mantiene la responsabilidad por la ejecución total de su contrato frente a la entidad contratante, por lo que el artículo 118º de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado no le es de aplicación. En todo caso, el mencionado contrato fue concluido

ca   <sup>2</sup> 



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

en el mes de diciembre de 1999, por lo que la recurrente debió estimar los ingresos que correspondían a cada una de las obras.

3. En cuanto a las diferencias entre los importes facturados y los contratados, en la fiscalización se determinó que el monto total facturado por la recurrente a CTAR – PIURA, asciende a S/. 46 377,15; sin embargo, el monto final de la obra ascendió a S/. 46 798,60, por lo que se determinó una diferencia sin facturar.
4. Con relación al reparo a la obra ejecutada a Consorcio CHIMU, se efectuó un reparo de S/. 328 262,95 por diferencias entre el monto total facturado que asciende a S/. 2 856 717,70 y el monto total del contrato que asciende a S/. 3 184 980,65. Por la obra ejecutada a Consorcio ODEBRECHET se efectuó el reparo por S/. 330 269,25, por la diferencia entre el monto facturado de S/. 1 371 730,35 y el monto del contrato que asciende a S/. 1 702 000,00.
5. Respecto de la obra ejecutada para Consorcio ODEBRECHT, existe una contradicción entre el acta de recepción final presentada por la entrega de avance ejecutado y el acta que fue presentada posteriormente por la entrega del total ejecutado. Asimismo, del análisis de costos proporcionado por la recurrente, se observa que la obra fue realizada por los meses de julio a diciembre de 1999, por lo que si el 4 de octubre se efectuó la entrega del total ejecutado, no tenían razón de ser los costos supuestamente incurridos en los meses de noviembre, diciembre e inclusive octubre de 1999. La contribuyente no presentó documento alguno que acredite la diferencia entre el monto contratado y el monto ejecutado. Además de existir ampliaciones o deducciones al contrato, éstas debieron contar con los respectivos presupuestos deductivos, documentación que también fue solicitada en reclamaciones y no presentada.
6. En cuanto a la obra ejecutada para Consorcio CHIMU S.A., la recurrente no cumplió con desvirtuar la diferencia y no presentó la documentación que sustente las adiciones y deducciones del contrato, pues sólo alcanzó un resumen de los presupuestos adicionales y deductivos firmados únicamente por el ingeniero residente de la obra, por lo que el reparo se mantiene.
7. Por otro lado, de la documentación presentada por la recurrente en reclamos, de acuerdo con lo solicitado en los requerimientos notificados, no es posible determinar la veracidad de los montos totales ejecutados en cada una de las obras.
8. La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1261-5-97 no es de aplicación al caso de autos porque no se está determinando la obligación tributaria sobre base presunta, siendo que los montos reparados fluyen de lo pactado en los contratos.
9. En cuanto a la depreciación en exceso, de acuerdo con lo señalado por el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible incluir en el costo del activo, los intereses, por lo que procede mantener el reparo.

Que de lo actuado se tiene:

Es objeto de controversia establecer si se encuentran conforme a ley los reparos practicados por la Administración por: i) ingresos por diferimiento, ii) ingresos omitidos por diferencias entre el importe de los contratos de construcción y el importe total facturado por cada uno de ellos, iii) depreciación en exceso, y vinculados a ellos si es procedente la solicitud de devolución presentada.

Al respecto, ante la solicitud de devolución formulada por la recurrente, la Administración inició una fiscalización notificándole los Requerimientos N.ºs. 00019741 (folio 725), 00036444 (folio 724), 00036699

C. J.

3



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

(folio 722) y 00036921 (folio 720), solicitando los libros, registros y documentación correspondiente al ejercicio 1999, así como el sustento de diversas operaciones efectuadas durante éste.

Realizada la verificación, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº 062402211 (folios 868 al 871) por la que se declaró improcedente la solicitud de devolución presentada, emitiéndose a su vez la resolución de determinación y de multa que son materia de impugnación, que contienen los reparos que a continuación se analizan:

1) *Diferimiento de ingresos provenientes de contratos de construcción*

De acuerdo con el Resultado del Requerimiento Nº 00036699 (vuelta folio 722) de 13 de noviembre de 2000, el presente reparo corresponde a la facturación realizada por la recurrente en el ejercicio 2000 respecto de obras ejecutadas en el ejercicio 1999.

Los reparos están referidos a los contratos de construcción ejecutados para la Unidad de Coordinación del Proyecto Sub – Sectorial de Irrigación del Ministerio de Agricultura (UCPSI) y al Consorcio CHIMU, según el siguiente cuadro (ver folios 391, 392, 393, 418, 439 y 440):

UNIDAD DE COORDINACION DEL PROYECTO SUBSECTORIAL - UCPSI (SIMBAL)				
Fecha de Emisión	Nº Factura	Base Imponible	IGV	Total S/.
12.04.2000	001-000601	1 478,46	266,11	1 744,57

CONSORCIO CHIMU (CHAVIMOCHIC)				
Fecha de Emisión	Nº Factura	Base Imponible	IGV	Total S/.
08.05.2000	001-000616	383 642,86	69 055,71	452 698,57
08.05.2000	001-000617	107 224,57	19 300,42	126 524,99
08.05.2000	001-000618	87 638,83	15 774,99	103 413,82
Total		578 506,26	104 131,13	682 637,39

Sobre este punto, mediante Escrito Nº 023252 (folios 531 al 541), la recurrente manifiesta que la liquidación del contrato con UCPSI se basa en la liquidación de la obra que el supervisor practicaría dentro de los quince (15) días después de producida la recepción final de obras, debiendo efectuar la medición final de los trabajos ejecutados, y ajustar, de ser el caso, sus cantidades.

En ese sentido, la recurrente considera que correspondía al supervisor de obras y a la contratante determinar las cantidades y los saldos finales a ser reconocidos, no teniendo ella la responsabilidad de establecer los montos finales, por lo que no le correspondía provisionar importe alguno al 31 de diciembre de 1999.

Respecto de las facturas emitidas en el mes de mayo de 2000 por el contrato celebrado con Consorcio CHIMU, la recurrente señala que luego de efectuada la última valorización correspondiente al mes de diciembre de 1999, se realizaron liquidaciones parciales de la obra, que fueron variando conforme se puede observar en las facturas emitidas, siendo que la variación estaba sujeta a la aprobación de Consorcio CHIMU, la cual a su vez estaba sujeta a la aprobación del supervisor de obras y finalmente de la entidad contratante (pues la recurrente había sido subcontratada por Consorcio CHIMU).

ca 4



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

En tal sentido, considera que no era posible provisionar al 31 de diciembre de 1999, un monto cuyo importe desconocía, y que no sólo no dependía de ella, sino que estaba sujeto a la aprobación de otras entidades, siendo que hasta la fecha de la presentación de la impugnación, aún no se había aprobado la liquidación final de la obra.

De lo expuesto surge que el asunto en controversia consiste en establecer el ejercicio al cual debían ser imputados los ingresos de la recurrente por los dos contratos citados.

Al respecto, el inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774, señala que en el caso de rentas de tercera categoría, éstas se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los métodos previstos en dicho artículo: a) asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra, b) asignar a cada ejercicio gravable la renta que resulte de deducir del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos o, c) diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas según contrato no sean a plazos mayores a cinco años.

Ahora bien, las normas tributarias no han previsto la definición de "devengado", a pesar que resulta fundamental para establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado; no obstante al tratarse de una definición contable, resulta razonable recurrir a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, así la NIC I precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Doctrinariamente<sup>1</sup>, se ha señalado que el concepto de devengado reúne las siguientes características: "a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado."

Las definiciones antes mencionadas guardan vinculación con lo establecido por la NIC 11- Contratos de Construcción<sup>2</sup>, reestructurada en el ejercicio 1993 (vigente en el ejercicio acotado), que señala en su párrafo 22 que "cuando el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, los ingresos y costos asociados con el contrato de construcción deben ser reconocidos como ingresos y gastos respectivamente de acuerdo con el avance de la ejecución del contrato a la

<sup>1</sup> REIG, Enrique Jorge, "Impuesto a las Ganancias", Pág. 314. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.

<sup>2</sup> Cabe precisar que si bien el principal objetivo de la Norma Internacional de Contabilidad Nº 11, es el de establecer un método de asignación de los ingresos y costos a los periodos en los cuales el trabajo de construcción se lleva a cabo, situación distinta al caso planteado, incluye conceptos importantes aplicables al caso.

ca RA S JF



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

*fecha del balance. Una pérdida esperada sobre el contrato de construcción debe reconocerse inmediatamente como gasto (...)."*

Asimismo, la NIC Nº 11 en su párrafo 11, establece que los ingresos originados por el contrato deben comprender el monto inicial del ingreso convenido en el contrato, considerando la eventual variación de los ingresos originales, debido a las incertidumbres que dependen del resultado final de sucesos futuros, y que además deberá incluir las variaciones en el trabajo contratado, los reclamos y los pagos de incentivos, siempre que sea probable que estos últimos resulten en ingresos y que puedan ser valuados confiablemente.

Por su parte, los costos del contrato, según la mencionada NIC, comprenden los costos relacionados directamente con el contrato específico, los costos atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser asignados al contrato; y otros costos que son atribuibles específicamente al cliente, según los términos del contrato. En su párrafo 23 precisa que el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se han satisfecho todas las siguientes condiciones:

"(...)

- a) *los ingresos totales provenientes del contrato pueden valuarse confiablemente;*
- b) *es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluirán a la empresa;*
- c) *tanto los costos para terminar el contrato como el avance de la ejecución del mismo a la fecha del balance pueden ser medidos confiablemente;*
- d) *los costos atribuibles al contrato pueden ser identificados claramente y medidos confiablemente de manera que los costos incurridos realmente puedan ser comparados con las estimaciones previas."*

De acuerdo con lo expuesto, se puede concluir que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente. En este sentido, el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Teniendo en cuenta el marco normativo y conceptual expuesto, corresponde analizar los respectivos contratos, a fin de establecer, más allá de la determinación de la liquidación de su monto final, el momento en el cual la recurrente había ejecutado la obra que le generaría el ingreso y la manera confiable de calcular la cuantía, tanto de los ingresos esperados como de los costos vinculados, a efecto de establecer cuando se devengaron.

Al respecto, con relación al contrato celebrado con UCPSI el 11 de noviembre de 1998, identificado como Contrato de Ejecución de Obra Nº 029-98-AG/UCPSI (folios 255 al 266), éste tuvo como objeto la realización de trabajos de reconstrucción de determinadas obras consideradas en el expediente técnico anexo<sup>3</sup>, siendo el plazo para su ejecución de setenta y cinco (75) días calendario, contados a partir de la fecha de inicio de la obra sin deducción por días festivos<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Estas obras consistían en la reconstrucción de las bocatomas Cholocal, Cajamarca, Hunagabal, Carrizal I, Carrizal II, El Pueblo, todas ubicadas en el Valle de Moche del departamento de La Libertad.

<sup>4</sup> En la cuarta cláusula se indica con relación al inicio de la obra, que "el contratante comunicará al contratista dentro de los tres (3) días calendario posteriores a la suscripción del contrato de ejecución de obra, el día en que será entregado el terreno, en acto que tendrá lugar dentro de los siete (7) días calendarios siguientes a dicha comunicación".

*cu*      *Lo*      *D*      *Je*



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

Además, el monto del contrato para la ejecución de las obras, ascendía a S/. 728 731,93 (incluido el IGV), bajo la modalidad de precios unitarios<sup>5</sup> los que serían reajustados de acuerdo con las fórmulas polinómicas del expediente técnico, y abonados mediante valorizaciones de obra mensuales que tendrían carácter de pagos a cuenta.

De otro lado, según lo dispuesto por la cláusula décimo primera, las valorizaciones de obra serían elaboradas con los precios unitarios del presupuesto base, agregando separadamente el monto proporcional de gastos generales y utilidad que figurasen en dicho presupuesto, pudiendo hacerse cualquier reajuste en la valorización siguiente o en la liquidación final si el reparo fuera en la última valorización. Los metrados serían determinados por el supervisor conjuntamente con el contratista y el contratante revisaría las valorizaciones presentadas y, con sus correcciones, si las hubiere, les daría trámite para su pago.

En cuanto a las obras adicionales se estableció en la cláusula tercera que serían admitidas si resultasen indispensables para dar cumplimiento a la meta prevista en el principal, siempre que se hubiese observado el procedimiento detallado que implicaba que el supervisor las autorizase previamente.

Respecto de la recepción y la liquidación de la obra, las cláusulas décimo séptima y décimo octava, señalaban que el contratante designaría una comisión de recepción de obra dentro de los quince (15) días calendario antes de la fecha prevista para la culminación de la obra, y que la liquidación del contrato se basaría en la liquidación de obra que el supervisor practicaría dentro de los quince (15) días calendario después de producida la recepción final de obras, para lo cual aquél efectuaría la medición final de los trabajos ejecutados; en la liquidación de obra se ajustaría, de ser el caso, las cantidades de obra que figurasen en cada mes, y con esas revalorizaciones se computarían los reintegros por mayores costos.

Tal como se aprecia de las Actas de Recepción de Obra que en copia aparecen en el expediente (folios 379 a 390), la recurrente dejó constancia de la culminación de la obra con fecha 16 de agosto de 1999. Asimismo, los funcionarios encargados de la verificación de los trabajos materia del contrato (residente de obra y supervisor), constataron su realización.

Con relación a la liquidación final de la obra, de acuerdo con lo señalado por la Resolución Directoral Nº 063-2000-AG-UCPSI, ésta se presentó mediante Carta Nº 002-2000-VYV de 17 de enero de 2000, ascendiendo a S/. 860 518,84 ( es decir, por un monto mayor al pactado originalmente), y fue aprobada por la misma resolución, que se expidió con fecha 20 de marzo de 2000, siendo emitida la factura por la liquidación a cobrar el 12 de abril de 2000 (que es materia del reparo).

Por otro lado, en cuanto al contrato celebrado con el Consorcio CHIMU (folios 209 al 225), se aprecia que se trató de un subcontrato de fecha 12 de julio de 1999, cuyo objeto era la rehabilitación, mejoramiento y mantenimiento de los caminos de acceso para las Obras de Rehabilitación del Proyecto Especial CHAVIMOCHIC; estaría regido por el sistema de precios unitarios, que incluía todos los costos relacionados a la obra, gastos generales de administración, utilidad, imprevistos y en general todos los

<sup>5</sup> En virtud del segundo párrafo del artículo 28° del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado aprobada por Decreto Supremo Nº 039-98-PCM, en el sistema de precios unitarios el postor formula su propuesta ofertando precios en función a un conjunto de partidas o cantidades referenciales contenidas en las bases, y que se valorizan con relación a su ejecución real; así como por un determinado plazo de ejecución. De igual manera, la NIC Nº 11 precisa que un contrato a precio fijo implica un contrato de construcción en el cual el contratista conviene en un precio establecido en el contrato, el cual en algunos casos está sujeto a cláusulas de costo escalonado. Para el presente caso, las definiciones descritas son las que tendrán un efecto en el reconocimiento de los ingresos y costos relacionados a cada obra.

CA                7



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

necesarios para la correcta ejecución de la obra hasta la terminación, que recaen sobre el subcontratista y que figuran en el Anexo A<sup>6</sup> (folio 214).

Asimismo, en la cláusula sexta del contrato se indica la forma de pago de las valorizaciones, señalando que se efectuarán de acuerdo a los metrados realmente ejecutados por la recurrente, y que los reajustes y liquidación final del subcontrato serán hechos con el k (interés) correspondiente al mes de efectuada la valorización, conforme con las fórmulas polinómicas del anexo C, siendo el coeficiente de reajuste el k base del mes de diciembre de 1998.

Otra de las especificaciones de dicho contrato está referida al compromiso de la recurrente para ejecutar y entregar los trabajos antes descritos, dentro de ciento diecinueve (119) días calendario de acuerdo con el Cronograma de Ejecución de Obra del Anexo C (folio 213).

En la cláusula décima primera del contrato, se encuentran, entre otras, las especificaciones correspondientes a la recepción de obra y el pago final (numerales 18 y 19). En cuanto al primer punto, se señala que *"el subcontratista comunicará por escrito al CONSORCIO la terminación de todos los trabajos"*, y que mientras no se realice la recepción por parte del contratista, *"las obras quedarán bajo responsabilidad del SUBCONTRATISTA"*. Por último, se precisa que *"la recepción de las obras por el CONSORCIO, se hará a través del Certificado de Recepción emitido por el CONSORCIO, luego que hayan sido concluidos a su satisfacción e inmediatamente después que se haya suscrito el Acta de Recepción sin observaciones entre el CONSORCIO y el PROPIETARIO, bajo los términos del CONTRATO PRINCIPAL para las obras subcontratadas."* Respecto al segundo punto, se establece que *"tan pronto como sea posible, después de terminados los trabajos subcontratados a satisfacción del Consorcio, se procederá a ejecutar la valorización final del contrato."*

Mediante Carta N° CQO/001/00 de fecha 3 de enero de 2000 (folio 614) dirigida al Consorcio CHIMU, la recurrente comunicó la conclusión total de los trabajos incluyendo las correcciones planteadas por el Supervisor, tal como se estipuló en el contrato, por lo que solicitó la correspondiente recepción de obra.

De esta manera, se puede observar que la obra había sido terminada dentro del ejercicio 1999, tal como se confirmó a través de la Carta N° CQO/194/00 de fecha 27 de junio de 2000 (folio 613), en donde la recurrente exige la liquidación de un monto pendiente de pago de S/. 191 952,57, indicando que los trabajos fueron concluidos en el mes de diciembre de 1999.

Asimismo, el Consorcio CHIMU mediante Constancia del 17 de noviembre de 2000 (folio 487), confirmó los trabajos ejecutados por la recurrente, en su calidad de subcontratista, estableciendo las valorizaciones en cuadros adjuntos, que en resumen fueron los siguientes: Ejecución de Obra por S/. 3 040 604,75; reajustes por S/. 183 440,86; otros servicios por S/. 146 881,27, resultando un monto total de S/. 3 370 926,88. De igual forma, el consorcio informó que las obras habían sido recibidas por la entidad contratante mediante Acta de Recepción Final de fecha 26 de junio de 2000.

La constancia anterior también señala que el contrato se encontraba en proceso de liquidación, la que determinaría los montos finales de valorización a ser reconocidos.

Según las especificaciones contenidas en los contratos analizados líneas arriba, en el caso del contrato con UCPSI, la recepción final de la obra ocurrió en el ejercicio 1999, mientras que la liquidación se efectuó en el ejercicio 2000 y en el contrato realizado con Consorcio CHIMU, la obra fue concluida en el ejercicio 1999, pero su recepción se efectuó recién el 26 de junio de 2000, y la liquidación final el 4 de diciembre de 2002.

<sup>6</sup> Según anexo el monto total de la obra asciende a la suma de S/. 3 184 980,65, que incluye los gastos generales y la utilidad; además precisa que dicho monto fue establecido en función a metrados referenciales.

8





# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

En efecto, mediante Resolución Directoral Nº 161-2000-INADE/8301 de 12 de setiembre de 2000 se aprobó la liquidación final de la obra ejecutada por el Consorcio CHIMU, la que fue observada por éste mediante solicitud del 11 de octubre de 2000, dándose inicio a un proceso arbitral que concluyó el 15 de octubre de 2002, razón por la cual la liquidación final de la recurrente fue aprobada recién en diciembre del mismo año.

En conclusión, ambas obras se ejecutaron en el ejercicio 1999, pero la liquidación final se efectuó en ejercicios posteriores. En ese sentido, como ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un (1) año, no es de aplicación lo establecido en el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado.

Ahora bien, de acuerdo al detalle consignado en los comprobantes reparados, el emitido a UCPSI (folio 418) fue por concepto de "Liquidación final del contrato de ejecución de obra Nº 029-98 AG/UCPSI" (emitida en función a la liquidación final que ya había sido aprobada), y los emitidos a Consorcio CHIMU (folios 391 a 393) fueron por concepto de "Adelanto correspondiente a la liquidación de los trabajos por las obras de rehabilitación del proyecto especial Chavimochic" (se debe considerar que a la fecha de la emisión de los comprobantes, 8 de mayo de 2000, aun no había sido aprobada la liquidación final).

Al respecto, se debe tener en cuenta que la liquidación final de la obra contiene el valor del último tramo ejecutado – calculado en función del presupuesto acordado – así como los ajustes realizados.

Pues bien, teniendo en cuenta los hechos expuestos y el concepto de devengado esbozado, corresponde analizar si dichas liquidaciones finales se devengaron en el ejercicio 1999, en especial si la recurrente podía tener en el ejercicio indicado una certeza razonable respecto de su existencia y monto.

Según lo expuesto, al finalizar las obras -en el ejercicio 1999- la recurrente razonablemente podía establecer los montos correspondientes a la obra ejecutada luego de la última valorización que se efectuase en función a los términos del contrato principal, toda vez que los podía calcular a partir de los términos del presupuesto base, no ocurriendo lo mismo en el caso de los reajustes en la liquidación final que dependerían de un informe de una tercera persona como el supervisor o el contratante.

Por tanto, respecto de los ajustes señalados, no se dio el supuesto de que respecto a dichas variaciones en el trabajo, no existía certeza de que resultarían en ingresos y no podían ser valuados confiablemente por la recurrente, por lo que no tenían que ser considerados devengados en el ejercicio 1999. En efecto, no podía existir certeza sobre los reajustes que se presentarían, en la medida que su aprobación y monto dependerían de la aprobación del supervisor y del reconocimiento del contratante, que en el presente caso se dio en la liquidación final.

Con relación al contrato suscrito con UCPSI, por ejemplo, la cláusula 18.2 del contrato señalaba que las diferencias entre los metrados realmente ejecutados y los planos serían tomadas en cuenta en la liquidación final, a efecto de realizar los reajustes pertinentes y en la cláusula 11.3 que cualquier reajuste sería posible hacerlo en la valorización siguiente o en la liquidación final si el reparo fuese en la última valorización.

Del análisis de la liquidación final de UCPSI que obra a folio 527 del expediente, se observan diferencias en: i) valorizaciones ejecutadas, ii) gastos generales fijos (derivados del rubro anterior) iii) reajustes, siendo que el total neto de dichos conceptos asciende a la suma facturada materia del reparo, que de acuerdo a lo expuesto, no se habrían devengado en el ejercicio 1999. En estos rubros no existía la posibilidad de determinar con certeza y razonabilidad el ingreso y su monto, tal es así que en el caso del punto i) la recurrente únicamente tramitó una valorización por un monto menor en base a lo aprobado

9



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

inicialmente por el supervisor, el punto ii) está vinculado con el primero y en el punto iii) por cuanto se trató de un reajuste establecido por el contratante que el contratista no consideró en sus valorizaciones.

De igual manera, en el contrato celebrado con el Consorcio Chimu, se observa que la cláusula décimo primera, en el numeral 7.2 señalaba que las mediciones de obra que se efectuaran mensualmente no tendrían carácter definitivo, y el numeral 7.7 señalaba que el Consorcio tendría derecho a realizar exámenes posteriores más detallados sobre cualesquiera de las valorizaciones, así como de toda la documentación que las sustentase, siendo que cualquier ajuste o corrección sería considerado en las próximas valorizaciones o en la valorización final, derecho que se mantendría vigente hasta la recepción definitiva de las obras y aprobación de la liquidación final.

Del análisis de la liquidación final de la obra ejecutada, se observa que la valorización por el tramo de la obra que faltaba ejecutar se realizó con posterioridad a diciembre de 1999, sin embargo, de acuerdo con el criterio expuesto, este concepto se habría devengado en el ejercicio 1999 pues la recurrente contaba con la información necesaria para calcular el ingreso. La liquidación por dicho concepto ascendería a S/. 305 946,21, más sus respectivos reajustes.

De otro lado, aparece una valorización de cierre que asciende a S/. 189 639,35 más sus respectivos reajustes, no siendo posible establecer si la misma correspondía a ajustes que serían efectuados con posterioridad por el supervisor y/o contratante y que por tanto no había sido posible que el sub-contratista los determinase razonablemente. Para tal efecto, la Administración deberá establecer el concepto exacto de la "valorización de cierre", a efecto de establecer si el ingreso corresponde al ejercicio acotado, lo que no es posible determinar de la documentación que obra en el expediente.

Asimismo, se debe tener en cuenta que la liquidación final también incluye la valorización por otros servicios (S/. 103 157,94 más reajustes) y el alquiler de equipo (S/. 3 667,55). Al respecto, la Administración deberá establecer si los mismos habían contado con la aprobación previa del Consorcio, es decir, si constituían "trabajos adicionales", y por lo tanto cumplían con lo previsto en el numeral ocho de la cláusula décimo primera del contrato, siendo que en ese supuesto, la recurrente sí se encontró en posibilidad de tener certeza de que resultarían en ingresos y podían ser valuados confiablemente.

Por el contrario, de tratarse de servicios adicionales y alquiler de equipos que fueron reconocidos por el Consorcio en la liquidación final efectuada en el ejercicio 2002, no obstante no haber sido aprobados antes de su ejecución, el ingreso por los mismos recién se habría devengado en este último ejercicio.

En ese sentido, la Administración debe considerar el monto del ingreso devengado según el criterio expuesto, deduciendo el importe correspondiente a los costos relacionados con el mismo, siendo para ello necesaria la revisión de los costos reconocidos por aquélla, según se puede apreciar en el cuadro denominado "Gastos registrados en el año 2000 y referidos al ejercicio 1999" que consta en el expediente (folio 511), que comprende facturas de compras y costos de planillas diferidas.

Por otro lado, es de indicarse que los artículos 118° y 119° de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, invocados por la recurrente en su recurso de impugnación, sólo contienen los requisitos y condiciones necesarios para la suscripción de los contratos por parte de las entidades a las que se les hubiera otorgado la Buena Pro, así como los plazos de duración del contrato y de las prórrogas solicitadas. En dichos artículos no se hace mención al procedimiento a seguir para efectos del reconocimiento de los resultados provenientes de los trabajos realizados; siendo en este caso, las normas tributarias y contables las que lo establecen.

En tal sentido, corresponde declarar nula e insubsistente la apelada, a fin que la Administración efectúe un nuevo examen, de acuerdo con el criterio antes expuesto.

02   10 



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

2) *Ingresos omitidos por diferencias entre el importe de los contratos de construcción y el importe total facturado*

Con relación a este concepto, la Administración reparó la diferencia entre el monto facturado por cada obra ejecutada y el monto total contratado, tal como se ha podido observar de los papeles de trabajo de fiscalización y de reclamaciones y de los escritos presentados por la recurrente, según el siguiente cuadro:

Contrato	Monto Facturado	Monto del Contrato	Diferencia S/.	Folios
CTAR – PIURA (Colector Av. Progreso) *	39 302,67	39 659,83	357,16	254 y 440
Consorcio ODEBRECHT – CBPO	1 371 730,35	1 702 000,00	330 269,65	236 y 731
Consorcio CHIMU	2 856 717,69	3 184 980,65	328 262,96	214 y 730

\* La Administración inicialmente tomó el monto establecido en el contrato de S/. 41 647,39, determinando un reparo de S/. 2 344,72; no obstante en la instancia de reclamación rectificó el monto del reparo considerando, en lugar del monto total de contrato, el importe proveniente de la Resolución Gerencial N° 300-2000/CTAR PIURA-GRA-GR, que fijó el monto final del contrato en S/. 39 659,83 (folio 522).

Al respecto debe indicarse que los montos considerados por la Administración son los que figuran en los contratos, por lo que en principio, al haberse ejecutado las obras en el ejercicio 1999 la recurrente debió haber declarado éstos como ingresos del mismo ejercicio, salvo que acreditase con documentos fehacientes que en aplicación del principio del devengado esbozado en el punto anterior, el monto fuese menor.

Mediante Requerimiento N° 00036699, la Administración solicitó el sustento de las diferencias entre el monto indicado en cada uno de los contratos celebrados y ejecutados durante el ejercicio 1999 y el monto facturado, asimismo, solicitó adjuntar copia de las facturas y fotocopias de las valorizaciones en que se sustentaban.

En el resultado de dicho requerimiento (vuelta folio 722) se señaló que la recurrente no había cumplido con sustentar las diferencias antes mencionadas, presentando sólo cuadros en que determina éstas, y las facturas de ventas emitidas por cada una de las obras, sin adjuntar las valorizaciones que las sustentaran.

En efecto, según Carta N° CQO/282/00 (folio 452 y 453) de fecha 27 de octubre de 2000, la recurrente adjuntó los Anexos N°s 1 al 7, donde compara y detalla los importes facturados y los montos contratados; seguidamente, precisó que en cuanto a las valorizaciones que sustentan la emisión de dichas facturas, éstas ya habían sido entregadas en su oportunidad en respuesta al Requerimiento N° 00019741. Sin embargo, respecto a esta última afirmación, no consta en el resultado de dicho requerimiento que las valorizaciones hayan sido entregadas por la recurrente (vuelta folio 725).

De esta manera, toda vez que la recurrente no cumplió con hacer los descargos respectivos, no obstante que fue requerida expresamente para ello, corresponde mantener el reparo en cuanto a los contratos celebrados con CTAR – PIURA (Colector Av. Progreso) y Consorcio ODEBRECHT – CBPO.

Cabe indicar que si bien la recurrente señala que la Administración está efectuando la determinación sobre base presunta, ello no resulta correcto pues el reparo se efectúa sobre la información obtenida de los contratos efectuados, correspondiendo a la recurrente demostrar que dicha información no era correcta.

C a 11



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

En cuanto al contrato con el Consorcio CHIMU es necesario tener en cuenta lo señalado en el numeral anterior, toda vez que su determinación presenta una estrecha vinculación con la forma en que se obtuvo el reparo por diferimiento de ingresos.

En este sentido, corresponde que la Administración efectúe una nueva determinación de la obligación tributaria, en función al criterio antes expuesto.

### 3) Depreciación en exceso

Según los papeles de trabajo de fiscalización la determinación del presente reparo se realizó de la siguiente manera:

Determinación de la depreciación	Importe S/.
Depreciación según contribuyente – incluye leasing (folio 660)	854 334,00
(-) Depreciación autoreparada por el contribuyente (folio 658)	542 993,00
(-) Depreciación según SUNAT (folios 681 y 682)	251 129,00
Reparo	60 212,00

En el sustento del reparo (folio 680 al 684), se señala que la depreciación declarada por el contribuyente estaba sobrevaluada, porque los bienes aportados por los socios en el mes de marzo de 1996 tenían un valor de ingreso al activo que se encontraba por encima del legalmente permitido, según el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efecto del impuesto será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Agrega la norma que para los efectos de la ley se considera valor de mercado, para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, y para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes, será el que corresponda a dichas transacciones, y cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes, será el valor de tasación.

De la lectura de la norma se desprende que para determinar el valor de mercado, en principio deberá establecerse el tipo de bien de que se trate, identificando la calificación del mismo ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pueda fijar la regla sobre la que se determinará el valor de mercado. Asimismo, deberá emplear la metodología apropiadamente, considerando la información que correspondía a la fecha en que se produce la transferencia del bien.

Del análisis del expediente se desprende que los bienes aportados en marzo de 1996 son un volquete y una motoniveladora.

En el papel de trabajo denominado "Determinación del valor de ingreso de activos aportados" (folio 680), se advierte que respecto al volquete marca VOLVO, la Administración tomó como fecha de adquisición por parte del socio la que figura en la Factura Nº 059-00156 (folio 351), es decir el 15 de diciembre de 1994 por el precio de venta de US\$ 144 779,00, luego consideró la depreciación de todo el ejercicio 1995 y la de enero a marzo de 1996. De esta manera, la Administración aplicó el tipo de cambio de S/. 2,347 al monto depreciado en dólares de US\$ 108 584,00, determinando, según ella, el valor de mercado del bien aportado, que ascendía a S/. 254 847,00, este importe fue ajustado por inflación hasta el ejercicio 1999 obteniendo el importe de S/. 324 710,00, sobre el cual se calculó la depreciación del ejercicio 1999 por el



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

monto de S/. 61 556,31 que fue comparada con la depreciación registrada por la recurrente de S/. 118 074,90 (folio 660), a efecto de obtener la depreciación en exceso de S/. 56 518,59.

Respecto de este bien, la recurrente partió del valor de S/. 208 282,00, tal como consta en la mencionada factura de adquisición y en las Notas de Débito N°s. 150-00507 y 150-00508 (folios 349 y 350), que correspondían a los gastos de financiación y por gastos de conducción, seguro de la unidad y otros y sumaban el precio de venta de US \$ 63 503,00 (S/. 62 853,00 y S/. 650,00).

Se observa entonces, que a diferencia de la recurrente, la Administración no consideró el importe de los intereses argumentando que no era posible incluir dentro del costo del activo los gastos de financiación, de acuerdo con lo establecido por el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, en cuanto al activo motoniveladora FIATALLIS, la Administración partió del monto que figuraba en el contrato de compraventa celebrado el 17 de julio de 1995 (folios 346 y 347), en donde se fijó un valor de venta de US\$ 45 000,00, al cual le aplicó el mismo procedimiento anterior para establecer el valor de mercado.

Del análisis del procedimiento empleado se concluye que la Administración no ha observado el establecido en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues debió determinar en primer lugar si el activo aportado (cuya naturaleza es de activo fijo) constituía un bien respecto del cual el aportante realizaba transacciones frecuentes, en cuyo caso el valor sería el de dichas transacciones en el momento del aporte, dentro del cual no se incluiría los cargos por intereses en el supuesto que los vendiese a plazo, o si se trataba de bienes respecto de los cuales no se realizaban transacciones frecuentes, supuesto en el cual sería el valor de tasación también en el momento del aporte.

Cabe precisar que teniendo en cuenta que el aporte fue efectuado por una persona natural, resulta poco probable que sobre los bienes materia de aporte se hubieran efectuado transacciones frecuentes, por lo que la Administración deberá tener en cuenta este hecho para efectos de utilizar el valor de tasación.

En ese sentido, corresponde declarar nula e insubsistente la apelada, debiendo la Administración proceder conforme con el criterio expuesto.

#### 4) Resolución de multa

Respecto de la Resolución de Multa N° 062-02-0000806, que fue girada por la infracción prevista en el numeral 2) artículo 178° del Código Tributario como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, deberá modificarse de acuerdo con el criterio establecido en la presente resolución.

#### 5) Devolución

Sobre la solicitud de devolución formulada, siendo que ésta se vincula a los reparos efectuados, deberá también estarse a la liquidación que finalmente se establezca en torno a aquellos.

Finalmente, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 150° del citado Código Tributario, el pedido de informe oral efectuado por el recurrente mediante escrito presentado con fecha 16 de junio de 2003 a este Tribunal, resulta extemporáneo.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Muñoz García, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

ca

13



# Tribunal Fiscal

Nº 01652-5-2004

**RESUELVE:**

Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** Resolución de Intendencia N° 065402937/SUNAT de 27 de setiembre de 2001, debiendo la Administración proceder conforme con lo indicado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional La Libertad de la SUNAT, para sus efectos.

**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**

**OLANO SILVA**  
**VOCAL**

**MUÑOZ GARCÍA**  
**VOCAL**

**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
CHQ/EC/ICH/njt