

# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

**EXPEDIENTE N°** : 4702-2020  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 20 de febrero de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 24 de febrero de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y giradas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2015 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que de los actuados se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización definitivo iniciado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 3927 y 3954), la Administración emitió, entre otros<sup>1</sup>, los siguientes valores:

- ❖ Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, considerando los reparos a su base imponible descritos a continuación (folios 4138 a 4149):

CUADRO N° 1			
Concepto	Reparo		
	Lote 88 (S/)	Lote 56 (S/)	Total (S/)
<b>Reparo por operaciones propias</b>			
Mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso CIADI		116 962 234,00	116 962 234,00
<b>Reparos por operaciones atribuidas por el operador del Consorcio del Lote 88 y Lote 56</b>			
Gastos por transacción extrajudicial, contabilizados en la Cuenta – Otros gastos de gestión – Gestión Medioambiental (Cebe PE1110) Lote 88	199 814,00		199 814,00
Gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, contabilizados en la Cuenta – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones Casilla 1016 "Bono Cierre Convenio Colectivo 2014 – 2015"	439 801,00	224 023,00	663 824,00
Gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, contabilizados en la Cuenta – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones – PDT 601 Casilla 1017 "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015"	1 719 006,00	875 587,00	2 594 593,00
Gastos que no califican como condición de trabajo al no constituir una obligación contractual, contabilizados en la Cuenta – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones – 5P13 Prov. Sueldo Argentina	79 104,00	77 951,00	157 055,00

<sup>1</sup> Nótese que si bien la Administración también emitió resoluciones de determinación por los pagos a cuenta de enero a abril y junio a diciembre de 2015 (folio 3996), en tales valores no se determinaron omisiones, girándose los mismos por montos de S/ 0,00, por lo que la recurrente no los impugna.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

❖ Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, por la omisión referencial por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2015, como consecuencia del reparo a la base imponible por el mayor precio de venta devengado en dicho periodo, respecto de los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso \_\_\_\_\_ según Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56, por el importe de S/ 108 792 458,00<sup>2</sup> (folios 4124 a 4135 y 4137).

❖ Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y al pago a cuenta del referido tributo, correspondiente a mayo de 2015 (folios 4120 a 4123).

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores antes detallados (folios 4056 a 4114), habiéndose declarado infundado el mismo, en todos sus extremos (folios 4289 a 4312).

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los mencionados reparos y multas, mantenidos por la Administración, se encuentran arreglados a ley.

## **1. Régimen tributario**

Que como cuestión previa, cabe anotar que el 20 de agosto de 1993 se publicó en el diario oficial "El Peruano" la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley N° 26221<sup>3</sup>, mediante la cual se normaron las actividades de hidrocarburos en el territorio nacional, teniendo como objetivo promover el desarrollo de las actividades de hidrocarburos sobre la base de la libre competencia y libre acceso a la actividad económica con la finalidad de lograr el bienestar de la persona humana y el desarrollo nacional; y de acuerdo con lo dispuesto por su Cuarta Disposición Final, dicha ley entró en vigencia a los noventa (90) días de su publicación.

Que conforme con el artículo 10 de la citada ley, las actividades de exploración y de explotación de hidrocarburos podrían realizarse a través de contratos celebrados por \_\_\_\_\_, quien los suscribe con el "contratista", bajo las formas contractuales siguientes: a) Contrato de Licencia, por el cual el "contratista" obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar hidrocarburos en el área de contrato, en mérito al cual \_\_\_\_\_ transfiere el derecho de propiedad al contratista de los hidrocarburos extraídos, quien a cambio debe pagar una regalía al Estado; b) Contrato de Servicios, por el cual el contratista ejerce el derecho de llevar a cabo actividades de exploración y explotación o explotación de hidrocarburos en el área de contrato, recibiendo aquel una retribución en función a la "producción fiscalizada de hidrocarburos"; y, c) Otras modalidades de contratación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

Que de acuerdo con el artículo 22 de la anotada ley, modificado por Ley N° 27377, los contratos contemplarían dos fases: la de exploración y la de explotación, salvo que el contrato sea uno de explotación en cuyo caso tendría una sola fase u otras modalidades de contratación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

Que el artículo en mención añade que los plazos máximos de los contratos serían: a) Para la fase de exploración hasta 7 (siete) años, contados a partir de la fecha efectiva establecida en cada contrato, pudiendo dividirse esta fase en varios periodos conforme se acuerde en el mismo. Esta fase podrá continuar hasta el vencimiento del plazo señalado, no obstante haberse iniciado la producción de los hidrocarburos descubiertos. En casos excepcionales, se podrá autorizar una extensión del plazo de la fase de exploración hasta en 3 (tres) años, siempre que el contratista haya cumplido estrictamente el programa mínimo garantizado previsto en el contrato y además se comprometa a la ejecución de un programa de trabajo adicional que justifique la extensión del plazo y que esté garantizado con una fianza, a satisfacción del contratante; y, b) Para la fase de explotación: 1) Tratándose de petróleo crudo hasta

<sup>2</sup> Producto de aplicarle a la suma de US\$ 34 471 628,00 el tipo de cambio S/ 3,156.

<sup>3</sup> Cabe precisar que mediante Decreto Supremo N° 042-2005-EF, se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicado en el diario oficial "El Peruano", el 14 de octubre de 2005.





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

completar treinta (30) años, contados desde la fecha efectiva del contrato. En el caso previsto en el artículo 23, el plazo del contrato podrá extenderse para incluir el período de retención que se acuerde; y, 2) Tratándose de gas natural no asociado y de gas natural no asociado y condensado hasta completar cuarenta (40) años, contados a partir de la fecha efectiva del contrato. En los casos previstos en los artículos 23 y 24 el plazo del contrato podría extenderse para incluir los períodos de retención que se acuerden.

Que de conformidad con el artículo 63 de la referida ley, el Estado garantiza a los contratistas que los regímenes cambiarios y tributarios vigentes a la fecha de celebración del contrato, permanecerán inalterables durante la vigencia del mismo, a efecto de cada contrato.

Que por su parte, el artículo 1 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF<sup>4</sup>, establece las siguientes definiciones, entre otras: a) Contrato: Comprende al Contrato de Licencia, al Contrato de Servicios y a otras modalidades de contratación que se aprueben en aplicación del artículo 10 de la ley; b) Contratista: Comprende tanto al Contratista de los contratos de servicios, como al licenciario de los contratos de licencia y a otros que celebren otras modalidades de contratos de conformidad con el artículo 10 de la ley; c) Actividades del Contrato: Las actividades de exploración y explotación, o explotación de hidrocarburos realizadas en ejecución de un contrato, tal como se encuentran definidas en el artículo 3 del Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 055-93-EM. También se incluyen las actividades complementarias a las de exploración y explotación o explotación, requeridas para llevar a cabo la ejecución del contrato, en tanto no generen ingresos para el contratista, así como los ingresos de carácter eventual, los cuales debían ser calificados por la Administración Tributaria.

Que según el artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 059-96-EF, los beneficios y garantías que la ley y el reglamento conceden a los contratistas son de aplicación a las actividades del contrato, precisándose que, si las actividades complementarias a que se refiere el inciso c) del artículo 1 de dicho reglamento generasen ingresos para el contratista proveniente de servicios prestados a terceros, estos ingresos no estarían sujetos a dichos beneficios y garantías. La garantía de estabilidad tributaria alcanza a las actividades antes señaladas, en las que se incluyen los ingresos provenientes de la venta o exportación del hidrocarburo extraído, en el caso del contrato de licencia o la retribución del servicio prestado en caso de contrato de servicios, así como, por excepción, a los ingresos por venta o exportación no habitual de bienes que dejen de estar en uso para efectos del contrato.

Que el artículo 3 del referido reglamento prescribe que cada contratista estaría obligado a llevar, para efectos contables y tributarios, cuentas separadas por cada contrato, tanto si lleva contabilidad en moneda nacional como si la lleva en moneda extranjera, con el objeto de formular estados financieros independientes por contrato, sin perjuicio de su obligación de formular estados financieros consolidados.

Que el artículo 4 del reglamento en mención prevé que mediante la garantía de estabilidad tributaria, el contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del contrato, no siéndole de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha, ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria, la cuantía de los tributos, las exoneraciones, beneficios, incentivos e inafectaciones, con excepción de lo establecido en el artículo 17<sup>5</sup>. Tratándose de exoneraciones y demás beneficios tributarios la estabilidad tributaria estará sujeta al plazo y condiciones que establezca el dispositivo legal que otorga los mencionados beneficios.

Que posteriormente, el 6 de setiembre de 2000, se publicó en el diario oficial "El Peruano" la Ley que regula los Contratos de Estabilidad con el Estado al amparo de las Leyes Sectoriales, Ley N° 27343, en cuyo numeral 1.1 del artículo 1 se establece que a partir de dicha fecha, los contratos que se suscriban con el Estado al amparo de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley N° 26221, y los contratos de garantía y

<sup>4</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 1 de marzo de 1995.

<sup>5</sup> El artículo 17 del reglamento en mención establece que la garantía de estabilidad tributaria a que se refiere el artículo 63 antes citado, con relación al Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y a cualquier otro impuesto al consumo, garantiza al contratista la naturaleza trasladable, así como el régimen aplicable a las exportaciones y la exoneración a la importación a que se refiere el artículo 56 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos.



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

medidas de promoción a la inversión minera que se suscriban al amparo de lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, salvo aquellos que se suscriban al amparo de lo establecido en los Decretos Legislativos N° 662 y 757, otorgarán una garantía de estabilidad tributaria que incluirá únicamente los impuestos vigentes, no siendo de aplicación los impuestos que se creen con posterioridad a la suscripción del contrato correspondiente, bajo el siguiente marco:

- a) Se estabilizará el Impuesto a la Renta que corresponde aplicar de acuerdo con las normas vigentes al momento de la suscripción del contrato correspondiente, siendo aplicable la tasa vigente en dicha fecha más 2 (dos) puntos porcentuales<sup>6</sup>;
- b) La estabilidad del Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y cualquier otro impuesto al consumo comprenderá únicamente su naturaleza trasladable;
- c) Incluirá los regímenes especiales referentes a la devolución de impuesto, admisión temporal y similares, así como el régimen aplicable a las exportaciones; y,
- d) Tratándose de exoneraciones, incentivos y demás beneficios tributarios referentes al impuesto y regímenes estabilizados, la estabilidad estará sujeta al plazo y condiciones que establezca el dispositivo legal vigente a la fecha de suscripción del convenio.

Que del análisis de las normas sectoriales antes glosadas se entiende que, a los denominados contratistas, que obtienen la autorización de explorar y/o explotar hidrocarburos en el área de contrato de licencia o de servicio, el Estado les garantiza, entre otros, el régimen tributario vigente a la fecha de celebración del contrato, lo que implica mantener en forma incólume, congelada y por un plazo determinado la aplicación de determinadas normas, consagrándose de esta manera el principio de seguridad jurídica en favor del contratista.

Que es pertinente resaltar que la Ley N° 27343 precisó que la citada estabilidad tributaria, otorgada por la Ley Orgánica de Hidrocarburos, incluye únicamente a los impuestos, agregando que no serán de aplicación aquellos que se creen con posterioridad a la suscripción del contrato, lo que guarda coherencia con la naturaleza de esta clase de tributos por cuanto los supuestos gravados inciden en la actividad económica desplegada por los inversionistas (contratistas), y lo que se pretende a través de la referida estabilidad es garantizar la ausencia de todo cambio en el régimen impositivo inherente a la actividad que desarrolla a efecto que de modo alguno, mediante la vía impositiva, se llegue a afectar el capital o utilidades.

Que ahora bien, en el caso de autos se tiene que conforme con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 4119), ésta se dedica a servicios de extracción de petróleo crudo y gas natural.

## 1.1. Contrato de Licencia para Explotación de Hidrocarburos – Lote 88

Que bajo el referido marco normativo, el 9 de diciembre de 2000,  
(denominada posteriormente

y la recurrente suscribieron el Contrato de Licencia para Explotación de Hidrocarburos – Lote 88<sup>7</sup>, con el Estado Peruano, en cuyas cláusula novena, se señaló expresamente que: *“El Contratista está sujeto al régimen tributario común de la República del Perú, que incluye el régimen tributario común del Impuesto a la Renta, así como a las normas específicas que al respecto se establece en la Ley N° 26221, vigentes en la fecha de suscripción. (...) El Estado, a través del Ministerio*

<sup>6</sup> Mediante el artículo 2 de la Ley N° 27909 (publicada el 8 de enero de 2003), se precisa que los dos puntos porcentuales a que se refiere el presente artículo, se aplicarán sobre la Tasa del Impuesto a la Renta a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y modificatorias.

<sup>7</sup> Disponible en: <http://www.perupetro.com.pe/relaciondecontratos/relacion.jsp?token=108> (Fecha de consulta: 20 de febrero de 2023).



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

*de Economía y Finanzas, garantiza al Contratista, el beneficio de estabilidad tributaria durante la vigencia del contrato, por lo cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de suscripción, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 26221 y el "Reglamento de la Garantía de la Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos", aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF."*

Que conforme con las normas citadas y en mérito al contrato suscrito, la recurrente gozaba de la garantía de estabilidad tributaria respecto del régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del citado Contrato de Licencia del Lote 88, conforme con la cláusula novena, estando sujeta al régimen tributario vigente a la fecha de su suscripción, esto es, al 9 de diciembre de 2000.

Que es pertinente señalar que en el citado contrato se precisó que el operador es una de las empresas que conforman el contratista y que había sido designada por las mismas para llevar a cabo las operaciones en nombre y por cuenta del contratista; asimismo, se dejó constancia que Pluspetrol Perú Corporation S. A. fue designado operador<sup>8</sup>.

## 1.2. Contrato de Licencia para Explotación de Hidrocarburos – Lote 56

Que de otro lado, el 7 de setiembre de 2004,

y la recurrente suscribieron el Contrato de Licencia para Explotación de Hidrocarburos – Lote 56<sup>9</sup>, con el Estado Peruano, en cuya cláusula novena - Tributos, se señaló que: *"Cada una de las empresas que conforman el Contratista está sujeta al régimen tributario común de la República del Perú, que incluye el régimen tributario común del Impuesto a la Renta, así como a las normas específicas que al respecto se establece en la Ley N° 26221, vigentes en la fecha de suscripción. (...) El Estado, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, garantiza al Contratista, el beneficio de estabilidad tributaria durante la vigencia del contrato, por lo cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de suscripción, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 26221 y el "Reglamento de la Garantía de la Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos", aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF."*

Que de lo previamente señalado se tiene que la recurrente gozaba de la garantía de estabilidad tributaria respecto del régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del citado Contrato de Licencia del Lote 56, conforme se verifica de la cláusula novena del referido contrato, por lo que quedó sujeta al régimen tributario vigente a la fecha de suscripción respecto del lote 56, esto es, al 7 de setiembre de 2004.

Que asimismo, para el ejercicio 2015 la participación de la recurrente en los referidos Lotes 88 y 56 se mantuvo en 25,2%<sup>10</sup>.

## 2. Resolución de Determinación N°

### – Impuesto a la Renta del ejercicio 2015

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° modificada por la resolución apelada (folios 4140 a 4142 y 4291/reverso), se aprecia que la Administración formuló los reparos detallados en el Cuadro N° 1 que precede, por una operación propia y por las operaciones atribuidas por el operador del Consorcio de los Lotes 56 y 88, por lo que se procederá a analizar cada uno de tales reparos en los siguientes considerandos.

<sup>8</sup> Cabe señalar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01208-10-2016, se precisó que era el operador del consorcio en el Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos en el Lote 88, especificándose que tal consorcio no tenía contabilidad independiente.

<sup>9</sup> Disponible en: <http://www.perupetro.com.pe/relaciondecontratos/relacion.isp?token=104> (Fecha de consulta: 20 de febrero de 2023).

<sup>10</sup> Tal como señala la Administración (folio 4309).



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

## **2.1. Reparación por mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso**

Que la recurrente señala como antecedente que es miembro del consorcio de empresas que conforman al "contratista" del Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos en el Lote 56, suscrito con el 7 de setiembre de 2004, previamente aprobado por Decreto Supremo N° 033-2004-EM, con una participación del 25,2%, conjuntamente con (2,20%),

(10,00%), (25,00%), (17,60%), (10,00%) y 10,00%); que en mérito a dicho contrato la contratista realizó trabajos de desarrollo y construcción de obras para llevar a cabo la extracción y comercialización del gas natural extraído del Lote 56; que el mencionado contrato de licencia no es un contrato de venta del gas natural, en dicho sentido, la regalía que se paga a no constituye un precio por los hidrocarburos extraídos; y que el 28 de febrero de 2006, la contratista suscribió con la empresa (en adelante, un Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56 denominado "BLOCK 56 Gas SALES AGREEMENT" (en adelante, <sup>11</sup>), en el marco del cual la primera le suministró gas natural a la segunda (venta interna), esta lo transformó, vendió y exportó mediante embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011.

Que además precisa que el 21 de mayo de 2015, se le notificó al consorcio contratista un laudo emitido por un tribunal arbitral, como consecuencia de la demanda interpuesta por las empresas que lo conforman contra ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (en adelante, reclamando la posibilidad de que la demandada diera por terminado en forma anticipada el contrato de licencia, siendo que en dicho proceso esta última reconvino el pago incorrecto de regalías bajo el mismo acuerdo, y no su resolución anticipada, por lo que queda en evidencia que la controversia surgió en el marco y entre las partes del "Contrato de Licencia", respecto del importe de las regalías pagadas por el gas natural fiscalizado durante las quincenas en las que se realizaron ciertos cargamentos de gas natural que fueron exportadas hacia la Costa del Golfo de México de los Estados Unidos de América, entre agosto de 2010 y marzo de 2011.

Que aclara que mientras la posición de durante el proceso arbitral fue que la regalía por los periodos agosto de 2010 a marzo de 2011 no se pagó en su totalidad porque para ello se consideró como Valor de Referencia (en adelante, VR) el correspondiente al lugar de descarga del gas licuefactado, en lugar de utilizarse el marcador del mercado de consumo hacia el cual se reembarcó el gas natural; la posición de las demandantes (Consortio Contratista), consistió en que si cumplieron con pagar las regalías conforme a lo acordado en el subcapítulo 8.4.4 del Contrato de Licencia, interpretado y aplicado de forma conjunta con los Acuerdos de Valorización, siendo los "mercados en los que se realiza el consumo final del Gas Natural Fiscalizado", los terminales de importación donde se realizó la primera descarga del gas natural licuefactado, embarcado en la Planta Asimismo, informa que en el referido se decidió por unanimidad declarar que la regalía pactada en el Contrato de Licencia por el Gas Natural Fiscalizado debía calcularse aplicando el marcador correspondiente al lugar donde se realizó el consumo final del gas natural, entendiéndose por tal el lugar donde el gas natural licuefactado se regasificó para su consumo, y no el del terminal donde el gas natural licuefactado embarcado en la Planta fue descargado.

Que arguye que la Administración pretende que la interpretación del sobre el mercado de consumo final que se debe tener en cuenta para determinar el VR, y por tanto las regalías a ser pagadas por la contratista en favor de bajo el Contrato de Licencia, sea aplicable de manera automática para reconocer que se devengó un derecho a su favor para obtener un ajuste en el precio de venta (mayor precio) del gas natural por las ventas internas que realizó a bajo el y que por tanto, reconociera en mayo de 2015 un supuesto ingreso; sin embargo, no existió en ese entonces, ni existe al momento de la apelación, una razonable certeza sobre el surgimiento de un derecho suyo a obtener automáticamente como consecuencia del un mayor valor por las ventas a del gas natural en estado gaseoso entre los periodos agosto de 2010 y marzo de 2011, por lo que no es

<sup>11</sup> Por sus siglas en inglés.





# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

posible que considere devengado un ingreso por dicho concepto, pues no fue ni parte demandada, ni demandante en el arbitraje por el que se emitió tal laudo.

Que asimismo, refiere que la Administración ha modificado el fundamento de este reparo y excedido la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, toda vez que, mientras durante el procedimiento de fiscalización el área acotadora sustentó su observación sobre las ventas efectuadas en el marco del en las consecuencias del emitido respecto de la relación jurídica generada por el Contrato de Licencia, por aplicación del principio del derecho anglosajón: "*collateral estoppel*"; en la apelada reconoce que dicho principio no resultaba aplicable, por no existir identidad de objeto ni de las partes, lo que reafirma su posición y debió dar como resultado que el reparo sea dejado sin efecto. Por lo anterior, solicita se declare la nulidad de la resolución apelada, pues considera su aplicación se desarrolló en cinco páginas del Resultado del Requerimiento N° , para justificar por qué lo resuelto en el | afectaba el precio del gas bajo el idemás, agrega que dada la exclusión del "*collateral estoppel*", la Administración ha tenido que reformular en la apelada el sustento del reparo, basándose en la existencia de una "vinculación" entre el Contrato de Licencia y el así como en la interpretación de lo estipulado en e , siendo aplicable lo señalado en el acápite 76 del Glosario de Fallos, aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 13-2019.

Que añade que, sin perjuicio de lo anterior, que con relación al Lote 56 le resultaba aplicable el régimen impositivo vigente a la suscripción del Contrato de Licencia (7 de setiembre de 2004), en el cual ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su reglamento, definían el criterio de devengo, que rige la imputación de ingresos y gastos a un determinado periodo para fines de determinar la renta neta imponible, por lo que debe determinarse la aplicación de tal criterio en base a lo dispuesto en la NIC 18, vigente en el ejercicio 2015; que en el caso del mayor precio del gas natural suministrado a en el ejercicio 2015, es claro que no era probable que dicho ajuste fuera a realizarse, no solo porque ya había transcurrido el plazo contractual para hacer ajustes o reclamos sobre el valor de los facturados y había prescrito el plazo para reclamar cualquier ajuste sobre el precio a , conforme a la Ley de Nueva York, aplicable al sino también porque había rechazado la pretensión de ajustar el precio de algunos miembros del consorcio contratista, e inclusive había iniciado un arbitraje internacional contra ellos para que se declare que no existía derecho alguno al ajuste de precios por parte de los mismos; y que ello es suficiente evidencia de que el no bastaba para considerar que había adquirido u obtenido un derecho al ajuste del precio del gas natural suministrado a , ni para considerar que el supuesto ajuste de precio pudiera fluir hacia la compañía, sino que más bien existía incertidumbre, pues los efectos y la interpretación efectuada en el no le resultaban vinculantes a y esta última había expresado su negativa a efectuar cualquier modificación a través de su accionar de demandar a aquellos miembros del consorcio que le emitieron facturas para que les reconozca un mayor precio, en un arbitraje internacional.

Que afirma que durante el procedimiento de fiscalización presentó el análisis contable efectuado por su asesor externo , quien concluyó luego de analizar la normativa contable y diversa documentación, que no sería aplicable el devengado en los ejercicios 2010, 2011 y 2015, al existir un arbitraje sobre el tema entre algunas empresas del Consorcio Camisea y sino que este recién debía reconocerse como ingreso cuando se dé un resultado favorable a las tres empresas y la recurrente ejerciera los derechos de cobro que mantiene reservados; que en su caso, los hechos sustanciales generadores del ingreso se produjeron entre agosto de 2010 y marzo de 2011, periodos del suministro de gas natural, habiéndose devengado oportunamente el precio acordado por las partes según el sin que haya surgido ninguna disconformidad entre las partes de ese contrato, estando sujeto el mayor ingreso que pretende imputarle la Administración a una condición que podría hacerlo inexistente en la medida que no se ha dado un acuerdo pacífico con y no podersele imponer los efectos del y que la emisión de una factura o la anotación contable de un ingreso por dicho supuesto mayor precio no constituye evidencia alguna de que el ingreso se haya devengado, puesto que estos son actos unilaterales que no suponen aceptación alguna del destinatario de la factura y supuesto deudor, como se dio en el caso de

Que manifiesta que sí existe incertidumbre sobre la probabilidad de que fluirán a su favor los beneficios económicos representados por el supuesto ajuste de precios de las ventas de gas natural efectuadas a



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

puesto que esta empresa se opuso a que los efectos del sean extendidos para determinar el precio del gas natural bajo el y porque, de su análisis, así como de la ley que lo regula (Ley de Nueva York), resulta que no hay lugar para reclamar a por el precio del gas suministrado entre agosto de 2010 y marzo de 2011; que en agosto de 2015 el comprador bajo el llevó a arbitraje a las cuatro empresas miembros del consorcio que también integra, que le emitieron facturas para cobrar el supuesto ajuste de precio por las ventas antes mencionadas, ante la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional, por lo que en todo caso, lo que se puede verificar es un contingente e incierto derecho a ajuste, al ser un tema controvertido que luego de más de cuatro años aún no está definido; que debido a su interés como miembro del Consorcio, ha solicitado a que la mantenga al tanto de los avances de la controversia, ya que se ha reservado su derecho a un futuro mayor precio si en el futuro se determinara que las empresas demandadas tienen igual derecho, pero mediante la Carta de 21 de agosto de 2019, se le ha informado que esta sigue pendiente; que otra prueba de la incertidumbre existente, es la Carta de 3 de julio de 2015, mediante la cual la compradora le comunicó a todos los integrantes del consorcio, su desacuerdo con un pretendido ajuste debido a que el no lo permite, añadiendo que cumplió a cabalidad con su obligación, en tal sentido, aun cuando ella no fue demandada en el arbitraje internacional, ello no implica que no haya tomado conocimiento de la negativa de de reconocer existencia de algún derecho de cobro de ajuste de precio por las ventas de agosto de 2010 a marzo de 2011; y, que realizó un análisis sobre la posibilidad de tener un derecho de cobro frente al comprador en el como consecuencia del notificado en mayo de 2015, pero del mismo concluyó que, conforme a lo previsto en el , las normas de prescripción aplicables y ciertas doctrinas bajo la ley de Nueva York, en realidad no tenía derecho a efectuar ajuste alguno, siendo por ello que no reconoció contablemente un supuesto ingreso en el 2015, ni consideró la existencia de ingreso devengado para fines del Impuesto a la Renta.

Que menciona que el análisis realizado y la posición tomada por ella ha sido respaldada con la opinión legal emitida el 30 de agosto de 2019 por el (asesores externos) a (su casa matriz), en la cual exponen que existen al menos dos razones independientes por las cuales no tendría éxito si tratara de ajustar las facturas pertinentes o emitiera nuevas facturas con el propósito de cobrar el mayor precio por ajuste: (i) las mismas disposiciones del del Lote 56 impiden se efectúe un reajuste y (ii) la Ley de Nueva York impide facturar reajustes en virtud de una serie de otras doctrinas de Nueva York, incluyendo el plazo de prescripción de cuatro años, la doctrina de renuncia y la teoría del impedimento de equidad. Al respecto, añade que si bien la Administración se sustenta en lo expuesto en el acápite 7.5 del para sustentar que es posible efectuar ajustes de las facturas en estas circunstancias, ello no es correcto, toda vez que tal dispositivo está referido a "otras facturas", distintas a las emitidas por venta de gas natural, reguladas justamente en los acápites 7.1 a 7.4 del mismo acuerdo; que bajo lo dispuesto en la cláusula 7.1 del las entregas de gas natural se facturan durante el curso ordinario de los negocios; que la cláusula 7.8 del establece que solo se podía objetar una liquidación o una factura dentro de un periodo de doce meses a partir de su recepción; y que, el ajuste de precio no es admisible en aplicación de las normas de prescripción de Nueva York, debido a que el plazo para el reclamo sobre un contrato de compraventa de bienes (como el es de cuatro años, computado desde el incumplimiento del contrato, independientemente de si la parte perjudicada tenía o no conocimiento del mismo, no pudiéndose aceptar lo pretendido por la Administración, en relación a que en su caso el plazo se computa desde la notificación del , pues este no trata en absoluto sobre el cumplimiento de las obligaciones de las partes del y lo único que permite, en todo caso, es evaluar si existía un potencial reclamo contra

Que afirma que una posición para sostener la procedencia del ajuste del precio en las ventas de gas natural a es débil, más aún cuando a lo largo del plazo contractual transcurrido, el siempre se ejecutó usando la misma metodología y referencia para el cálculo del precio de venta (sin considerar el mercado de consumo final de reexportación), y que esa fue la posición que como consorcio contratista defendió ante el arbitraje que culminó con el que el hecho que no haya obtenido un resultado favorable en el arbitraje que mantuvo con .. no la habilita a cambiar de posición y desdecirse de lo que interpretó y mantuvo a lo largo de los años en su relación con bajo el así como de lo declarado y sostenido al ejercer su defensa por más de tres años ante el Tribunal de



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

y que no es cierto que se haya limitado a la inacción cuando tenía certeza de que el ajuste del precio iba a fluir a su favor, solo por no demandar, toda vez que el 22 de setiembre de 2015 su Gerencia General remitió a \_\_\_\_\_, cuyo cargo de entrega le fue entregado a la Administración durante la fiscalización, dejando constancia que, al conocer sobre la pretensión de algunos miembros del consorcio vendedor, se reservaba su derecho de cobro respecto de cualquier monto que eventualmente se determine como ajuste de precio pagable por el comprado bajo el GSA, lo que termina por acreditar que no podía considerar devengados los ingresos por los supuestos ajustes que procedieran por existir una discrepancia sobre la existencia del derecho sobre el consorcio vendedor.

Que de otra parte, la recurrente indica que cuando \_\_\_\_\_ establece el “Valor de Referencia” que se usa para determinar el precio de venta según la tabla del acápite 6.1 del mismo, es el contemplado en el acápite 8.2.4 del Contrato de Licencia del Lote 56, se refiere al entendimiento que las partes del \_\_\_\_\_ siempre tuvieron respecto de lo señalado en el Contrato de Licencia y sus Acuerdos de Valorización, que es precisamente el entendimiento que el consorcio contratista sostuvo durante el arbitraje contra \_\_\_\_\_, respecto de la determinación de las regalías, esto es, que el mercado en el que se entiende realizado el consumo final para efectos de la determinación del VR es el terminal de importación en el que se descarga el gas natural; que dicha posición es la que guarda perfecta coherencia con la ejecución del \_\_\_\_\_ entre el vendedor (consorcio) y el comprador \_\_\_\_\_ al haberse determinado, facturado y pagado el precio de venta del gas natural respectivo teniendo en cuenta el referido marcador, encontrándose con ello plenamente acreditada la voluntad declarada; que lo dispuesto en el artículo 1362<sup>12</sup> del Código Civil Peruano no resulta aplicable al \_\_\_\_\_ el cual únicamente se rige por la Ley de Nueva York, poniéndose en evidencia que la Administración no pretende simplemente interpretar lo expresado en el contrato \_\_\_\_\_ sino más bien que la interpretación efectuada en el \_\_\_\_\_ sobre el Contrato de Licencia se extienda y aplique al \_\_\_\_\_ como si fuera una norma o contuviera un mandato de alcance general a cualquier tercero como \_\_\_\_\_, lo que contraviene lo establecido en el artículo 123 del Código Procesal Civil, pues el \_\_\_\_\_ solo le resultaba aplicable a las partes intervinientes en ese arbitraje, conforme al principio de cosa juzgada que rige en el ordenamiento peruano; y que resulta extraño que la Administración, a sabiendas que hubo una controversia entre \_\_\_\_\_ y el consorcio contratista sobre la definición de “mercado de consumo final”, resuelta con el \_\_\_\_\_ con efecto solo entre las partes, considere que en la relación entre el consorcio contratista y \_\_\_\_\_, no se pueda generar una controversia similar y que automáticamente el comprador del \_\_\_\_\_ acepte que estaba obligado al pago de un mayor valor por el gas natural adquirido entre agosto de 2010 y marzo de 2011, así como que las empresas que conforman el consorcio vendedor del \_\_\_\_\_ asumieran que tenían derecho a obtener tal beneficio, como si lo resuelto por el Tribunal del \_\_\_\_\_ fuera vinculante para terceros ajenos al arbitraje, en contraposición con lo estipulado en el artículo 53 del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados (Convenio \_\_\_\_\_).

Que acota que los dos contratos en cuestión (Contrato de Licencia del Lote 56 y \_\_\_\_\_ estaban sujetos a leyes diferentes, y en consecuencia, a cánones de interpretación contractual diferentes, por lo que incluso si ambos tuvieran cláusulas iguales (que no es el caso), los efectos de tales disposiciones contractuales, a la luz de cada normativa aplicable, no necesariamente coincidirían; que los cánones de interpretación aplicados por el Tribunal Arbitral en el \_\_\_\_\_ aplicando la ley peruana, no son los mismos que se aplicarán por el Tribunal Arbitral que resolverá la controversia pendiente por el \_\_\_\_\_ con la Ley de Nueva York, así que los resultados de las interpretaciones respecto a qué debe entenderse como “mercado de destino final”, en el contexto de cada contrato podrían ser distintos, siendo precisamente por ello que no se puede aplicar únicamente la interpretación efectuada por el \_\_\_\_\_ a su relación en el marco del \_\_\_\_\_ que el \_\_\_\_\_ se pronuncia específicamente sobre cómo debía interpretarse el Contrato de Licencia bajo la ley peruana, el reconocimiento de una jerarquía superior al Contrato de Licencia sobre los Acuerdos de Valorización derivada de su aprobación mediante un Decreto Supremo (lo que no sucede con el \_\_\_\_\_; así como efectúa una interpretación buscando encontrar la común intención de las partes del Contrato de Licencia (que no son las mismas de \_\_\_\_\_, por lo que lo resuelto en un arbitraje llevado a cabo muchos años después no puede resultar automáticamente determinante en las ventas efectuadas bajo el marco del \_\_\_\_\_ que fueron los miembros del Consorcio Vendedor en el GSA, y no \_\_\_\_\_ los que

<sup>12</sup> El cual dispone que los contratos deben negociarse, celebrarse y ejecutarse según las reglas de la buena fe y común intención de las partes.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

consideraron para efecto de la determinación del VR que los mercados de consumo final eran los terminales de importación en los que se descargó el gas natural proveniente de la Planta de , tal como fue reportado por , y como constaba en los correspondientes *Discharge Reports*, calculándose el precio de venta del gas durante agosto de 2010 y marzo de 2011, en virtud de la interpretación que ambas partes del tenían sobre el VR; y que el propio en su párrafo 179 establece que lo resuelto en esa controversia no podía modificar lo acordado en el , ni viceversa, lo que resulta consistente con el hecho que en la apelada la propia Administración reconociera que el Tribunal Arbitral que emitió el o es competente para emitir pronunciamiento respecto del

Que sostiene que si la Administración pretende considerar que para ella devengó en el año 2015 la parte proporcional de los ajustes de precio del que se derivarían de la extensión de lo resuelto en el a dicho debe darle el mismo tratamiento a los demás miembros del consorcio vendedor, porque sus ingresos surgen de la misma transacción de venta bajo el y a todos ellos alcanza lo resuelto en el referido laudo, en aplicación de los principios a la igualdad en la aplicación de la ley y seguridad jurídica, para lo cual invoca la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° que de lo contrario, se estaría incurriendo en un acto de discriminación en su contra, así como vulnerando los principios de los actos propios, buena fe y protección de confianza legítima, invocado en la Sentencia recaída en el Expediente N° que los principios antes mencionados son plenamente aplicables en materia tributaria, y están estrechamente vinculados a los principios de imparcialidad, predictibilidad y conducta procedimental, recogidos en el Artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, reconocidos en la sentencia recaída en el Expediente N° y aplicados por la Administración en los Informes N° y que de la información recibida de otros miembros del consorcio vendedor, ha tomado conocimiento que la Administración ha aceptado en sus fiscalizaciones que los supuestos “ajustes” de precio bajo el por las ventas de gas realizadas entre agosto de 2010 y marzo de 2011, no constituyen ingresos devengados en el 2015, siendo por ello que no les reparó ni la reversión/extorno en el 2015 del ingreso contabilizado por la emisión de facturas por los supuestos ajustes de precio que rechazó ( , ni la provisión como cuenta de cobranza dudosa de la cuenta por cobrar registrada contablemente respecto de dicho ingreso en el mismo ejercicio 2015 (respecto de otro miembro), a pesar que dicho tratamiento también produce un efecto neutro en el sentido que la renta neta no se ve incrementada por el supuesto derecho de cobro sujeto a incertidumbre, situación que prueba de manera contundente que no existe una razonable certeza de que tales importes hayan fluído en beneficio de los miembros del consorcio vendedor.

Que insiste en que, ante la eventualidad que se confirmara que el comprador tiene la obligación de pagar un ajuste de precio al consorcio vendedor del ha dejado a salvo su derecho de ejercitar el cobro en la proporción que le corresponde, por lo que en la oportunidad que se determine con certeza su derecho, emitirá la factura correspondiente para que sustente su respectivo gasto, así como cumplirá con devengar y computar el ingreso respectivo para fines del Impuesto a la Renta; que la Administración tiene diversas formas para poder controlar que ello se dé efectivamente cuando se resuelva el arbitraje iniciado por el Comprador y se dé un resultado favorable para el consorcio vendedor, tales como: (a) cuando efectúe la fiscalización al operador del consorcio vendedor, que es parte demandada en dicho arbitraje, (b) cuando emita la factura al comprador, requerida legalmente para que este sustente su costo o gasto y crédito fiscal, efectuándole el pago, (c) cuando fiscalice al comprador, porque sus desembolsos del ajuste de precio deberán ser soportados con las respectivas facturas y (d) requiriendo expresamente, mediante cruces de información con terceros, que se informe y la mantenga actualizada sobre el estado del proceso, grado de avance y resultado definitivo; que no hay justificación para considerar que, para quienes sí emitieron facturas y luego las reversaron, no se devengó el ingreso solo porque son parte del proceso arbitral, y para los que no emitieron factura sí, quedando de ese modo comprobado que la posición de la Administración es insustentable y constituye un abuso de sus facultades; y que más bien en su caso, al no haber sido demandada no debe incurrir en gastos y honorarios de arbitraje, ni en los gastos de asesoría legal, patrocinio de abogados locales y extranjeros, peritajes, viajes de representantes y todos los recursos que implica ser parte demandada en un arbitraje, sin perjuicio que, de comprobarse que procede el ajuste del precio bajo el por las ventas del gas natural entre agosto de 2010 y marzo





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

de 2011, ella también obtendrá el derecho de cobro frente al comprador porque el derecho emana del mismo contrato.

Que resalta que es insólita la respuesta dada en el Resultado del Requerimiento N° [redacted], en el sentido que los resultados de un procedimiento de fiscalización seguido a otro contribuyente, como [redacted] u otro miembro del consorcio, son producto de actuaciones distintas a las producidas en su fiscalización y que, en todo caso, el Tribunal Fiscal ha reconocido que el error no genera derecho, por lo que, en la eventualidad que haya concluido respecto de otros que los ajustes bajo el [redacted] no corresponden a ingresos devengados en el 2015, no la obliga a mantener tal posición respecto de ella, pues es la Administración quien efectivamente conoce los hechos y debe aportar los elementos de prueba, con el fin de no tener actuaciones arbitrarias frente a los miembros del mismo consorcio vendedor, más aún cuando no se le ha solicitado que aplique un “criterio similar”, sino que la normativa se aplique uniformemente a un mismo hecho o acto que tiene consecuencias tributarias para más de un contribuyente, en este caso, para todos los miembros del consorcio vendedor encargado del suministro del gas natural bajo el [redacted] no pudiéndose alegar que se ha dado un “error”, porque desde el inicio de la fiscalización (octubre de 2017) supo que debía aplicar de forma uniforme el mismo criterio para todos los participantes del consorcio; que además, el supuesto devengo de los ingresos bajo el [redacted] por el mayor precio derivado del mercado de consumo final definido para el pago de regalías en el [redacted] resulta, según criterio de la Administración, consecuencia directa de la emisión de este laudo notificado a las partes del consorcio en mayo de 2015, sin que sea necesario que se hayan o no emitido facturas, por lo que, si su decisión respecto de [redacted], fue que no existía razonable certeza del devengo del ingreso, no podía considerarse que sí lo hay para imputar el devengo del ingreso en su caso, pues no existe ninguna “actuación particular” o circunstancia variable.

Que finalmente, deduce la nulidad de la apelada por no encontrarse debidamente motivada y omitir pronunciarse sobre: (i) los aspectos procesales expuestos en el acápite 1.2.8 de su recurso de reclamación, que son los mismos que expone en la presente apelación, relacionados a que no puede sostenerse que en el ejercicio 2015 se haya devengado el derecho a obtener un ingreso por el ajuste de precios del gas natural suministrado a [redacted] entre agosto de 2010 y marzo de 2011, por no existir una razonable certeza de obtenerlo, según lo estipulado en la cláusula 7.8 del propio GSA y (ii) la Opinión de [redacted] sobre la interpretación del [redacted] en relación con el vencimiento del término durante el cual podía pretender un ajuste del precio facturado, a pesar que no constituye prueba extemporánea por no haber sido solicitada durante la fiscalización y haberse presentado dentro del plazo probatorio.

Que mediante escrito ampliatorio del 27 de octubre de 2022 (folios 4799 a 4810), la recurrente informa nuevos hechos que considera determinantes para la resolución de su apelación, a fin de que sean tomados en cuenta. Asimismo, indica que el arbitraje internacional iniciado por [redacted] (comprador en el [redacted] contra algunos de los miembros del consorcio vendedor, en el que se discutía si existía o no un derecho del vendedor del acuerdo al ajuste del precio, fue finalmente resuelto, según lo informado mediante Carta [redacted] de 23 de agosto de 2022, estableciéndose en el Laudo N° [redacted]

[redacted] que los demandados sí tienen derecho al mencionado ajuste, respecto del suministro de gas de los meses agosto de 2010 a marzo de 2011; que es con este laudo arbitral que puede considerarse que se cumple de manera conjunta con todos los requisitos del principio del devengado según la NIC 18, existiendo certeza del derecho que tiene a obtener un ajuste del precio del gas natural suministrado entre agosto de 2010 y marzo de 2021; que mediante Carta N° [redacted]

de 19 de octubre de 2022 se le proporcionaron los documentos probatorios de la existencia y notificación del laudo arbitral, y copia de su parte resolutive, por lo que ha procedido a considerar devengado en agosto de 2022 un ajuste de precio por el valor de US\$ 34 471 628,06 (equivalente a S/ 133 577 559,00) y a emitir la factura respectiva a [redacted] habiendo gravado dicho importe con el Impuesto General a las Ventas en una suma ascendente a US\$ 6 204 893,05 (S/ 24 043 960,56), y realizado el pago a cuenta del Impuesto a la Renta por un importe de S/ 18 660 784,95; que entre el pago a cuenta efectuado en agosto de 2022, calculado con el coeficiente aplicable sobre dicho ajuste de precio, y el pago de regularización que efectuará dentro del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta ascendente a S/ 23 millones, habrá desembolsado por el efecto del ajuste reconocido en el 2022, un total de S/ 24 millones por Impuesto General a las Ventas y S/ 41,6 millones por Impuesto a la Renta; y que además, ha computado los intereses compensatorios que PLNG le debe pagar como consecuencia de lo



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

ordenado en el reciente laudo arbitral (US\$ 24 206 743,00), habiéndolos gravado adicionalmente con el Impuesto General a las Ventas, por S/ 16 millones (US\$ 4 357 213,74) y con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, por S/ 13 millones, lo que suma un total de S/ 29 millones ya cancelados a la Administración, más el pago de regularización del citado Impuesto a la Renta que también efectuará por S/ 13 millones.

Que menciona que en el supuesto negado que se mantenga el reparo por el mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, pago a cuenta del citado impuesto de mayo de 2015 y multas vinculadas, tendría que revertir el ingreso computado en el 2022, por lo que solicita se resuelva esta controversia antes de la fecha de vencimiento para presentar su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2022, para no verse doblemente afectada.

Que de otra parte, aclara que reconocer el ajuste de precio en el ejercicio 2022, como consecuencia del Laudo Arbitral emitido en el proceso de arbitraje internacional iniciado por representa un mayor costo tributario para ella, siendo que el total del ajuste de considerar que devengó en el 2015 implica un desembolso de S/ 66 867 721,00, mientras que el ajuste de precio de considerarse devengado en el ejercicio 2022 asciende a un total del S/ 109 141 770,15, al incluir adicionalmente los intereses compensatorios y el Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, señala que desde un punto de vista económico ella ya conocía que los costos tributarios podían ser más gravosos en el ejercicio en que se reconociera el ingreso, pero no por ello acepta que en el año 2015 se hubiera devengado un ingreso por ajuste de precio que aún estaba sujeto a incertidumbre, la cual recién ha sido despejada en el año 2022.

Que mediante escrito ampliatorio y escritos de alegatos (folios 4811 a 5082, 5113 a 5121 y 5134 a 5142), la recurrente adjunta en formato PDF un archivo txt del Registro de Ventas Electrónico correspondiente a agosto de 2022, en el cual se encuentra la anotación y efectos para el Impuesto General a las Ventas y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de dicho periodo, por las facturas y nota de débito emitidas a así como reitera lo alegado en su apelación y escrito ampliatorio.

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, formuló reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso para los embarques efectuados en los meses de agosto de 2010 a marzo de 2011, según Contrato de Suministro de Gas Natural Lote 56; que el 21 de mayo de 2015, se emitió el Laudo Arbitral Caso mediante el cual el Tribunal Arbitral decidió por unanimidad que existía una obligación del consorcio contratista bajo el Contrato de Licencia del Lote 56, de entregar la información a Perupetro respecto del terminal de última descarga, esto es, de aquel donde se llevaba a cabo el consumo final del gas natural proveniente del Lote 56, y pagar la regalía pactada en la cláusula octava del referido contrato basada en los mercados de consumo final (tales como Reino Unido, India, Corea del Sur, Japón, España y Brasil), para el caso de los diez cargamentos analizados, con marcadores de mayor valor, y en tal sentido, que se incumplió con las obligaciones de calcular correctamente la regalía pactada en el Contrato de Licencia; que atendiendo a la decisión contenida en dicho laudo, las empresas

(también partícipes del consorcio contratista), calcularon el mayor precio por la venta de gas natural que efectuaron a en el marco del por los mismos diez embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, considerando los mercados de consumo final determinados en el mencionado laudo, emitiendo las facturas respectivas a y que considerando lo anterior, se le requirió a la recurrente para que explicara los motivos por los cuales no consideró en la determinación de la renta neta de tercera categoría los ingresos correspondientes al mayor precio de venta considerando los mercados de consumo final determinados en e , no obstante, la recurrente afirmó que no le correspondía el reconocimiento de mayores ingresos, por lo que se reparó la omisión de ingresos por la suma de S/ 116 962 234,00.

Que refiere que del análisis de lo contenido en el GSA, se desprende que la determinación del pago mensual que debía cancelar al contratista, se encuentra directamente vinculada con lo pactado en las cláusulas 8.2.4 y 8.4.4 del Contrato de Licencia del Lote 56, así como de los Acuerdos de Valorización



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

suscritos por el contratista y por lo que la determinación de los pagos mensuales que debió cancelar por los diez embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, debía atender a lo previsto en las cláusulas antes mencionadas y al Acuerdo Definitivo suscrito el 20 de octubre de 2010; que si bien las referidas disposiciones fueron creadas para regular el cálculo de la regalía a pagar en favor de en el marco del Contrato de Licencia, aquellas también resultan aplicables para determinar el "Valor de Referencia", al que hace mención el , debido a la remisión que se hace en su Cláusula I; que toda vez al emitirse el se comunicó a las empresas integrantes del consorcio contratista, entre otras la recurrente, que el mercado de consumo final a que hace referencia tanto la cláusula 8.4.4 del Contrato de Licencia del Lote 56, como el Acuerdo de Valorización Definitivo, es el mercado donde se llevó a cabo la regasificación del gas natural, es decir, donde se produjo el consumo final, y no el lugar donde se produjo la descarga para una posterior reexportación, correspondía que se recalculara el precio de venta del gas natural respecto de los mencionados embarques realizados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, considerando en mayo de 2015 que devengó el mayor ingreso.

Que además, expresa que lo anotado por el área acotadora en relación al principio de "*collateral estoppel*", carecía de sustento, pues es un instituto propio del derecho anglosajón que requiere para su aplicación el cumplimiento de ciertos requisitos de procedibilidad, tales como que sea alegado por una de las partes en el marco de un debate procesal y que exista identidad de objeto e identidad de partes, lo que no se aprecia en el presente caso, aunque sin perjuicio de ello, tal situación no desvirtúa el reparo formulado, en la medida que se ha determinado conforme a ley.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5126 a 5128), la Administración reitera parte de lo indicado en la apelada y agrega que existía certeza de la obtención del ingreso en el 2015, pues las empresas y Tecpetrol Bloque 56 S.A. (quienes también participan en el consorcio vendedor bajo el calcularon el mayor precio de venta del gas natural que efectuaron a en el marco del contrato de suministro, respecto de los diez embarques efectuados en el periodo comprendido entre agosto de 2010 y marzo de 2011, emitiendo en tal sentido las correspondientes facturas.

Que con relación al cambio de fundamento alegado por la recurrente, en instancia de reclamación, y la consecuente nulidad de la apelada, añade que lo dispuesto en el acápite 76 del Anexo denominado "Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal", aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 13-2019, es contrario al efecto establecido en el artículo 150 del Código Tributario, así como al debido procedimiento, más aún si dicho glosario no se encuentra recogido en alguna resolución de observancia obligatoria y no puede ser considerado como vinculante ni para los contribuyentes, ni para la Administración.

Que en el presente caso, del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 4142), se aprecia que la Administración reparó el mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el para los embarques efectuados en los meses de agosto 2010 a marzo 2011, según Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56, por S/ 116 962 234,00 (US\$ 34 471 628,00), para lo cual se sustenta en lo expuesto en los Resultados de los Requerimientos N° y cita como base legal el artículo 20 y el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el numeral 3 del inciso a) del artículo 54 de su reglamento respectivo.

Que al respecto, mediante Requerimiento N° (folios 562 a 570), la Administración señaló como antecedente de las operaciones materia de análisis, lo siguiente:

- **Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos en el Lote 56:** Aprobado por el Estado peruano mediante Decreto Supremo N° 033-2004-EM de 25 de agosto de 2004 y formalizado el 7 de setiembre de 2004, encontrándose conformado el "Contratista del Lote 56" por:
  - con una participación del 2,20%, Pluspetrol Lote 56 S.A. con el 25,00%,
  - (recurrente) con el 25,20%, SK Corporation Sucursal Peruana con el 17,60%,



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

con el 10,00%, Repsol Exploración Perú, Suc. Del Perú con el 10,00% y C. con el 10,00%.

**- Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56, denominado**

elebrado el 28 de febrero de 2006 por el Contratista del Lote 56 y, en mérito al cual el primero le proveería de gas a la segunda, quien operaba la planta de licuefacción de gas y lo transformaría de su estado gaseoso a líquido a fin que fuera transportado para consumo en diferentes mercados fuera del país, habiéndose pactado en su Cláusula VI, entre otros, que el precio por la venta mensual del gas se establecería sobre la base de MMBTUs (unidad de energía), medidas en el Punto de Entrega (Planta de Malvinas), aplicando una fórmula, y de acuerdo a una Tabla de Valores de Referencia, entendiéndose a este último elemento, conforme con lo contemplado en su Cláusula I, como el "Valor de Referencia" previsto en la Cláusula 8.2.4 del Contrato de Licencia del Lote 56.

Que así, resaltó que para fijar el precio del gas natural que la Contratista del Lote 56 transferiría a consideraba una fórmula compuesta por la cantidad del gas y un valor de referencia, el cual debía determinarse con el procedimiento previsto en la cláusula octava del Contrato de Licencia del Lote 56, consistente en: (i) identificar el mercado donde se realizaría el consumo final del gas natural, e (ii) identificar el "marcador" correspondiente al terminal donde se importe el gas para consumo y cuya cotización en el mercado "spot" apareciera publicada regularmente en el *Platts Gas Daily* u otra fuente reconocida por la industria de hidrocarburos, y acordada por las partes; que la cláusula 8.4.4 regulaba las pautas que debían seguir las partes para determinar el "Valor de Referencia", así como la necesidad de suscribir un "Acuerdo de Valorización" en el que se establecieran términos y condiciones adicionales a los allí pactados, habiéndose cumplido esto último con acuerdos provisionales y uno definitivo suscritos en el año 2010, los que rigieron para los embarques desde el 17 de junio de 2010; y que si bien las disposiciones contempladas en el contrato de Licencia y en los Acuerdos de Valorización fueron diseñadas con el fin de regular el cálculo de la regalía específicamente, también debían aplicarse para el cálculo del "Precio Contractual" (CP) del, por la interrelación entre ambos contratos en materia de "Valor de Referencia".

Que luego precisó que las exportaciones de realizadas entre agosto de 2010 y marzo de 2011, fueron sometidas a arbitraje debido a que existía discusión entre las partes del Contrato de Licencia sobre la determinación de la regalía pagada, al haber considerado para su cálculo el valor de referencia pese a que el destino final del gas vendido no fue el Golfo de México de los Estados Unidos; que dicho arbitraje fue resuelto mediante el Laudo Arbitral Caso notificado el 21 de mayo de 2015, con el cual se confirmó que el gas objeto de las operaciones observadas fue reexportado y que, a los fines de la elección de marcadores, debió considerarse como "mercado de consumo final", al terminal de la última descarga, esto es, aquel en el que se llevó a cabo la regasificación del gas natural; y que con relación a los diez embarques de gas natural exportados entre agosto de 2010 y marzo de 2011 cuestionados, en el referido laudo se determinó que los marcadores aplicables para determinar el valor de referencia debieron ser los de Reino Unido, India, Corea del Sur, Japón, España y Brasil, por lo que al definitivo el pronunciamiento, constituyó un precedente legal y técnico sobre la materia.

Que en dicha línea, y considerando la normativa del Impuesto a la Renta, lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 18; así como el criterio expuesto en la Resolución N° 2013<sup>13</sup>, entre otras, la Administración concluyó que con la notificación del Laudo Arbitral emitido por el en mayo de 2015, se pudo determinar con certeza que el gas objeto de las operaciones observadas fue reexportado y que el mercado de consumo final fue diferente al consignado en los documentos de embarque y *discharge reports* (en base a los cuales se valorizaron las regalías), en tal sentido, todos los partícipes del Consorcio del Lote 56 (entre los que se incluye la recurrente), debieron haber calculado el mayor precio de venta y emitir las facturas a por concepto de mayor precio de

<sup>13</sup> Según lo referido por la propia Administración (folios 563 y 564), en un caso relacionado a un laudo arbitral en el que se resolvía una controversia sobre el precio pactado, este Tribunal estableció que solo a partir de un laudo podría existir certeza respecto de la cuantificación del monto y de si los beneficios fluirían hacia la empresa en un determinado momento, para considerar devengado el ingreso.





# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

gas suministrado en los diez embarques realizados durante los años 2010 y 2011, respecto de los cuales además ya se había reconocido el mayor pago de regalías de gas. Preciso que, aun cuando tal laudo resolvió una controversia surgida respecto del Contrato de Licencia, ello no impedía que se tome dicha información como referencia por la interrelación existente entre el acuerdo de valorización y el

Que por tal motivo, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la base legal correspondiente; así como con la documentación original fehaciente, el motivo por el cual no consideró en la determinación de la renta neta de tercera categoría los ingresos correspondientes al mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, según el y el cálculo detallado en su Anexo N° 1 adjunto (folios 552 a 561).

Que en el escrito de respuesta de 23 de abril de 2018 (folios 496 a 499 y 501 a 504), la recurrente manifestó que se encontraba de acuerdo con la Administración en el sentido que resultaba aplicable el principio del devengado y la NIC 18 pero no cuando aún se encontraba en discusión la controversia respecto a si procede o no un ajuste de precio bajo el Contrato de Suministro del Gas del Lote 56 siendo que lo resuelto en el Laudo se aplicaba exclusivamente a las partes del arbitraje, como es el Contratista del Lote 56 y y a efecto de la determinación de las regalías bajo el Contrato de Licencia en el que no intervino que no se podía imponer lo dispuesto en tal laudo a una empresa ajena a dicha disputa ni utilizar lo resuelto en dicho laudo para modificar lo acordado en un contrato distinto (como el , conforme con lo indicado en su propio párrafo 179; que cuando se le notificó el (mayo de 2015) y tomó conocimiento que otras cuatro de las empresas que conformaban al "Seller" en e interpretaron que lo resuelto podía aplicarse a este último acuerdo (julio de 2015), analizó el caso y concluyó que teniendo en cuenta lo previsto en el las normas de prescripción aplicables y en doctrina de la Ley de Nueva York, no correspondía ajustar las facturas por los diez embarques controvertidos, viéndose tal posición reforzada porque además de negarse a realizar pago alguno a esas cuatro empresas por el ajuste del precio, también las llevó a arbitraje ante la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional; que según tenía entendido, las cuatro empresas que ajustaron el precio al final no reconocieron sus efectos tributarios cuando determinaron el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, justamente por tratarse de un asunto dudoso que recién sería dilucidado en el arbitraje al que los llevó , en virtud de lo convenido en el GSA; y que al suscribirse el referido contrato de suministro, lo que las partes intervinientes entendieron sobre la determinación del precio era que el "Valor de Referencia" correspondía al del mercado en el que se descargara el gas proveniente de la planta posición que además fue sostenida por el Consorcio Contratista del Lote 56 al demandar a ante el por lo que dicho entendimiento era el válido y aplicable para efectos del por lo menos hasta que no fuese modificado por acuerdo de sus partes o que la interpretación en otro sentido fuera declarada en un arbitraje en el que específicamente se analizara el GSA del Lote 56.

Que agregó sobre el devengo del ingreso, que a la fecha de emisión del Laudo Arbitral Caso ya había expirado su derecho a exigir cualquier ajuste de las facturas por venta de gas natural ocurridas en los periodos en que se realizaron los embarques (agosto de 2010 a marzo de 2011), encontrándose tal tema discutido en el arbitraje que le inició a sus consorciadas; que si bien estaba de acuerdo con que se aplique el principio del devengado a fin de determinar cuándo debían reconocerse los ingresos para efectos tributarios, discrepaba con que la notificación del Laudo devengara de forma automática su derecho a cobrar un ajuste de precio, con prescindencia de cualquier análisis e interpretación de lo acordado por las partes del y las normas que le eran aplicables al mismo; que por tratarse de un tema controvertido, en el mejor de los casos solo se podría hacer referencia a un contingente e incierto derecho a un ajuste, mas no a un ingreso ya devengado, pues ello vulneraría el principio de prudencia que regía para el registro de ingresos; que en la medida que: (i) el ajuste no le implicara una "variación patrimonial", (ii) no tuviera respecto del mismo "disponibilidad jurídica", (iii) no se produjeran los hechos sustanciales generadores del ingreso y tuviera la obligación de pagarlo, y/o (iv) no naciera su derecho a cobrar ajustes o no tuviera un título o derecho para percibir los ingresos, la Administración no podía sostener que el monto calculado por ella como ajuste de precio devengó en el año 2015, para lo cual invocó lo dispuesto en las Resoluciones N° , así como en el Informe N° que solo podrá entenderse devengado el



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

ingreso cuando el laudo que emita la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional determine que procede el ajuste, porque si [redacted] jana el arbitraje, quedaría confirmado que conforme al [redacted] ya no existía derecho alguno a cobro; que resultaba imposible que en el año 2015, con la notificación del laudo del [redacted] en el que se analizó el Contrato de Licencia), pudiera medir con fiabilidad un ajuste del precio pactado en el [redacted] y fuera probable que recibiera tal ingreso, pues lo regulado en el contrato de suministro no lo admitía, y en todo caso, al ser válida la jurisprudencia citada por la propia Administración (Resolución N° 18631-8-2013), solo a partir de la emisión del laudo en el arbitraje llevado a cabo conforme al Artículo XII del [redacted] podría existir certeza respecto de la cuantificación del monto y si los beneficios fluirían hacia ella, para considerar devengado el ingreso.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 506/reverso a 518), la Administración dio cuenta de los argumentos planteados por la recurrente y de la documentación e información proporcionada; asimismo, reiteró el recuento de lo pactado en el Contrato de Licencia celebrado por [redacted] y el Contratista del Lote 56 (integrado, entre otros, por la recurrente) y en el Contrato de [redacted], suscrito por [redacted] y el mismo contratista (como *seller*); así como describió las operaciones realizadas entre agosto de 2010 y marzo de 2011 (los diez embarques materia de observación) y el resultado del proceso de arbitraje seguido por la disputa sobre la determinación de la regalía pactada en el Contrato de Licencia del Lote 56, que tuvo como resultado el [redacted] en el Caso N° [redacted]

Que asimismo, desarrolló como parte de la fundamentación jurídica del reparo lo siguiente:

“(…)

*Por su parte, la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece que en lo no previsto en dicha norma legal o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Agrega que supletoriamente, se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.*

*En ese sentido, según el artículo 53 del Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estado y Nacionales de otros Estados, el cual ha sido ratificado por el Perú, el laudo será obligatorio para las partes y no podrá ser objeto de apelación ni de cualquier otro recurso, excepto en los casos previstos en dicho Convenio. Agrega que las partes lo acatarán cumplirán en todos sus términos, salvo en la medida en que se suspenda su ejecución.*

*Asimismo, según el Artículo III de la Convención sobre el Reconocimiento y Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras, la cual forma parte del ordenamiento jurídico nacional, cada uno de los Estados Contratantes reconocerá la autoridad de la sentencia arbitral y concederá su ejecución de conformidad con las normas de procedimiento vigentes en el territorio donde la sentencia sea invocada, con arreglo a las condiciones que se establecen los artículos siguientes de dicha convención.*

*Al respecto, en el Laudo emitido en el Caso N° [redacted] del 10 de diciembre de 2010<sup>14</sup>, el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones – CIADI ha indicado que el “Collateral Estoppel” (Impedimento o Preclusión Colateral) constituye un principio general de derecho aplicable en los tribunales internacionales (numerales 7.1.2)<sup>15</sup> y, por lo mismo, la reapertura de un caso resuelto con anterioridad constituye una violación del artículo 53 del anotado Convenio (numeral 7.1.9).*

<sup>14</sup> Es la Nota de Pie de Página N° 25 del Resultado del Requerimiento N° [redacted]  
“<https://www.italaw.com/cases/937>”

<sup>15</sup> Es la Nota de Pie de Página N° 26 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] “Como es el caso del CIADI, que emitió el laudo internacional antes citado”.



Página 17 de 51



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

- Como el Laudo del [redacted] se pronunciaba expresamente sobre la determinación de la regalía en el Contrato de Licencia del Lote 56, y en el [redacted] estipulaba que el precio del gas en venta se remitía expresamente a lo primero, dicha decisión le permitió a la recurrente desde mayo de 2015 determinar de manera cierta los ingresos que debió ajustar, dado que en aplicación del principio *collateral estoppel*, aun cuando [redacted] no fuera parte del arbitraje, ese fallo también le era vinculante y no solo a las empresas que conformaron al Contratista del Lote 56 y Perupetro.
- No se encontraba en cuestionamiento el devengamiento de los ingresos primigeniamente obtenidos por la recurrente entre agosto de 2010 y marzo de 2011 por la venta de gas a [redacted] sino el devengo de los mayores ingresos obtenidos en virtud al Laudo del [redacted], y que el ajuste a las facturas por la venta de gas a [redacted] debió hacerse en virtud de un nuevo acontecimiento como es lo resuelto en el referido laudo arbitral. Añadió que en atención al artículo 53 del Convenio sobre el Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estado y Nacionales de otros Estados y al principio del *collateral estoppel*, no resultaba procedente que la controversia aún pendiente ante la Cámara Internacional de Comercio (Nueva York) volviera a examinar la forma de determinación de las regalías de cargo del Contratista del Lote 56 a favor de [redacted], y por ende, la forma de cálculo del precio de venta del gas por parte de la recurrente a [redacted].

Que por las consideraciones antes expuestas, la Administración desvirtuó los argumentos de defensa de la recurrente y determinó que existía un alto grado de certeza o probabilidad de la obtención de beneficios económicos futuros para la recurrente (integrante del *seller* en el [redacted]) como consecuencia de lo resuelto en el Laudo Arbitral del [redacted] al considerar que en atención al principio internacional del *collateral estoppel*, el pronunciamiento del Tribunal Arbitral de la Cámara Internacional de Comercio no podría desvirtuar de modo alguno lo señalado en laudo del [redacted] y lo señalado en este último era de directa aplicación a la valorización del gas natural en virtud del [redacted].

Que posteriormente, mediante el ítem 3 del Anexo 01 del Requerimiento N° [redacted] (folio 337), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto del presente reparo a efectos que presente sus descargos.

Que mediante escritos de respuesta de 25 y 29 de abril de 2019 (folios 130 a 135 y 278 a 297), la recurrente reiteró lo argumentado en su respuesta al Requerimiento N° [redacted] y agregó que adjuntaba un Informe emitido en abril de 2016 por el CPC Ángel Roberto Salazar Frisancho, en el que concluyó que, conforme con las normas y principios contables, en este caso particular no podía sostenerse que en el 2015 se hubiese devengado ingreso alguno por los supuestos ajustes; añadió que la Administración no sustentaba en qué se basaba para aplicar la doctrina del *collateral estoppel*, la cual surgía del derecho anglosajón, cuando ninguna norma o autoridad jurisdiccional peruana la recogía y aplicaba en el marco legal peruano, ni había una fuente de derecho que le permitiera aplicarla en estas circunstancias, siendo el único principio recogido en el Perú el de la cosa juzgada; que incluso de ser aplicable la doctrina del *collateral estoppel*, sobre la base de esta no podía sostenerse que lo resuelto en el Laudo [redacted] arribaba a conclusiones fácticas o jurídicas que impactaran automáticamente en la aplicación del [redacted] pues en aquel se analizó el Contrato de Licencia del Lote 56; que la interpretación y análisis del [redacted] era un asunto distinto que debía requerir ser sometido a un proceso independiente, tal como se reconocía en la propia doctrina citada por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] al señalar que un requisito fundamental para su aplicación es que “en sede judicial o arbitral se traiga a colación un asunto que había sido resuelto ya por un pronunciamiento que, del mismo modo, debe ser judicial o arbitral”, lo que no ocurría en este caso; que los dos contratos, tanto el de Licencia como el [redacted] estaban sujetos a leyes aplicables distintas (Perú y Nueva York respectivamente), y cánones de interpretación diferentes, por lo que, incluso de tener idéntico texto (que no es el caso), los efectos de sus disposiciones contractuales a la luz de la normativa aplicable no necesariamente coincidirían; que el Laudo del [redacted] tenía referencias claras a cómo debía interpretarse el contrato de licencia bajo la ley peruana, efectos que no podían aplicarse al [redacted] regido por una ley distinta; que la indebida aplicación del principio del *collateral estoppel* contenida en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] vulnera el principio al derecho a la tutela jurisdiccional





# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

efectiva y que el propio Laudo del [redacted] sugería que el [redacted] no contenía mecanismos para la determinación del destino final conforme a la interpretación que hizo dicho laudo.

Que también manifestó que adjuntaba la Carta [redacted] de 22 de setiembre de 2015, a través de la cual le dejó constancia al comprador [redacted] que al haberse enterado de la pretensión de algunas de sus consorciadas de ajustar el precio del [redacted], se reservaba el derecho de cobro respecto de cualquier monto que eventualmente se determinara como ajuste pagable al vendedor bajo el [redacted] en la parte que le correspondiera, lo que acreditaba que no podía considerar devengados los ingresos por el supuesto ajuste, toda vez que no se determinaba aún que estos fueran a proceder por la discrepancia sobre su existencia, tal como se establece en la NIC 18; que [redacted] le notificó a todos los miembros del Consorcio del Lote 56 (vendedor en el [redacted] con su Carta N° [redacted] de 3 de julio de 2015, que se encontraba en desacuerdo con las afirmaciones de los integrantes que solicitaban efectuar un ajuste en virtud del Laudo del [redacted] / que nada en el [redacted] permitía un ajuste de valores y precios, habiendo cumplido a cabalidad con sus obligaciones contractuales, por lo que aun sin ser demandada, tenía pleno conocimiento de la posición de la negativa de [redacted] de reconocer la existencia de algún derecho de cobro por ajuste de precio sobre los embarques en cuestión, de modo que la incertidumbre existente no provenía solo de una evaluación interna realizada.

Que de otra parte, señaló que la Administración debía aplicar el mismo tratamiento otorgado a los demás miembros de consorcio vendedor sobre el devengo o no de los ingresos por ajuste de precio, pues existe identidad de hechos por tratarse de las mismas transacciones. Precisó que según fue informada y ha entendido, la Administración aceptó respecto de algunos miembros del consorcio vendedor que los supuestos ajustes de precio bajo el GSA por las ventas de los diez embarques realizados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, no constituían ingresos devengados en el ejercicio 2015, por no existir certeza de que tuvieran derecho de cobro sobre PLNG, en dicho sentido, requería que se aplicara de manera uniforme esa interpretación sobre el devengo de los ingresos por ajuste de precio a todos los miembros del consorcio vendedor en el GSA, indistintamente de si unos miembros emitieron, y otros no, facturas o de quiénes formen parte del proceso arbitral iniciado en agosto de 2015, considerando que su derecho a cobro estaba a la espera de lo que eventualmente se determine en el mismo y que lo contrario implicaría vulnerar los principios de seguridad jurídica, actos propios, confianza legítima, imparcialidad, buena fe y predictibilidad. Cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° [redacted] así como los Informes N° [redacted] y [redacted]

Que a través del Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 317/reverso a 327), la Administración reafirmó la posición expuesta en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] y los fundamentos que sostenían su reparo por mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso [redacted] para los embarques efectuados en los meses de agosto 2010 a marzo 2011, según Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56, e hizo énfasis en que la doctrina del *collateral estoppel* sí era aplicable en virtud de lo regulado en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que permite recurrir a normas distintas a las tributarias que no se les opongan ni las desnaturalicen y a los principios jurídicos del derecho; así como en el artículo 53 del Convenio CIADI y Artículo III de la Convención sobre el Reconocimiento y Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras, las cuales forman parte del derecho interno; que según la doctrina consultada, aun cuando una sentencia o laudo solo atañan a las partes involucradas, la resolución que en cuestión se considera resuelta para toda la sociedad, por lo que no podía argumentarse que su vinculación no pudiera extenderse excepcionalmente a sujetos diferentes a quienes participaron en un proceso anterior; y que incluso cuando las cortes anglosajonas mantuvieran una posición considerablemente restrictiva respecto a ampliar el marco de actuación del "*collateral estoppel*", ello no enervaba su carácter de principio jurídico reconocido por el CIADI, por ejemplo, en el Caso N° ARB/10/6 de 10 de diciembre de 2010, así como su compatibilidad con el derecho interno en virtud de las normas legales y los principios jurídicos anotados.

Que sobre los resultados de las fiscalizaciones efectuadas a otros miembros del Consorcio del Lote 56 (*seller* del [redacted]), manifestó que el hecho que le reconociera a los mismos que los ajustes del precio bajo el [redacted] no correspondían a ingresos devengados en el ejercicio 2015 no la obligaba a mantener una posición igual respecto de la recurrente, pues en todo caso el error no generaba derecho; asimismo,



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

resaltó que existía un alto grado o probabilidad de la obtención de beneficios económicos futuros hacia la recurrente, de conformidad con lo estipulado en la NIC 18 estando a que el pronunciamiento del Laudo del y sus efectos eran directos en el contrato de suministro suscrito con en razón al principio del *collateral estoppel*.

Que de lo expuesto anteriormente, se advierte que si bien inicialmente, sobre la remisión de lo dispuesto respecto de la determinación del precio pactado en el la Administración hace referencia a lo contemplado en el Contrato de Licencia, y que en tal sentido, lo resuelto en el Laudo Arbitral Caso incidía en la determinación del precio pactado del gas en el en el devenir del procedimiento de fiscalización concluye fundamentando el reparo sobre el devengo de los ingresos por mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final para los diez embarques de gas natural efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, en el hecho que ya desde mayo de 2015 y con la notificación del mencionado laudo, la recurrente: (i) pudo determinar con certeza que el gas objeto de las operaciones observadas fue re-exportado, el mercado de consumo final, el marcador aplicable en el cálculo del valor de referencia, y en consecuencia, del precio del gas vendido, y (ii) tuvo un alto grado de certeza o probabilidad de la obtención de los beneficios económicos futuros a su favor, con independencia de que se encontrara en trámite el proceso arbitral iniciado por justamente por el pretendido ajuste del mayor precio pactado en el propio pues en aplicación del *collateral estoppel* lo determinado por el ya no podía ser modificado.

Que es así que el fundamento del reparo por el devengo de los ingresos en el año 2015, se sustenta en la consideración que la notificación del laudo internacional emitido por el Tribunal del con relación al pago de regalías por el consorcio contratista a en el marco del Contrato de Licencia del Lote 56, era determinante para que se cumplan las condiciones necesarias para el devengo, y sean reconocidos los mayores ingresos obtenidos por la venta de gas natural entre agosto de 2010 y marzo de 2011, toda vez que en aplicación del principio del "*Collateral Estoppel*", lo definido en dicho laudo tenía incidencia directa en la relación contractual entre la recurrente y en el marco del pudiendo ser opuesto para exigir el pago del mayor precio dada la relación estrecha o cercana entre ambos acuerdos (por la determinación del valor de referencia), lo que no podría ser desvirtuado en la controversia pendiente ante el Tribunal Arbitral de la Cámara Internacional de Comercio (entre y los otros cuatro miembros integrantes del consorcio Vendedor en el que emitieron facturas por el ajuste del precio), originándose para la recurrente un alto grado de certeza o probabilidad de la obtención de los beneficios.

Que es importante anotar que al fundamentar el reparo, la Administración justamente toma lo resuelto en el laudo emitido por el para determinar que el devengo se produjo con posterioridad a los periodos en que se llevaron a cabo las exportaciones, esto es, en el ejercicio 2015, porque reconoce que debido a la controversia surgida sobre la determinación del precio pactado, solo con la resolución de la misma se podía determinar con certeza la cuantificación del monto y de si los beneficios fluirían hacia la empresa, para considerar devengado el ingreso, pero soslaya el arbitraje iniciado por específicamente respecto de lo acordado en el, al sustentarse en la doctrina del *collateral estoppel* y el artículo 53 del Convenio del la cual considera aplicable al derecho interno remitiéndose a lo regulado en el Artículo III de la Convención sobre el Reconocimiento y Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras.

Que no obstante, de la revisión de la resolución apelada (folios 4300 a 4308/reverso), se aprecia que la Administración mantiene el reparo efectuado por mayor precio de venta sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso para los embarques efectuados en los meses de agosto 2010 a marzo 2011, según Contrato de Suministro de Gas Natural del Lote 56, por S/ 116 962 234,00, sustentándose en que las cláusulas sobre la determinación del pago mensual por la venta del gas a se encontraban directamente vinculadas con lo pactado en las Cláusulas 8.2.4 y 8.4.4 del Contrato de Licencia del Lote 56 así como en el Acuerdo de Valorización, suscritos por el Contratista con, dejando de lado el sustento asumido por el área acotadora con relación al principio del *collateral estoppel*.

Que a efecto de explicar la razón por la que considera sin sustento la aplicación del principio del *collateral estoppel*, indica lo siguiente:



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

***“El principio del collateral estoppel no resulta aplicable al presente caso, por cuanto se trata de un instituto propio del derecho anglosajón, siendo que para su aplicación se deben cumplir una serie de requisitos de procedibilidad, tales como: el ser alegado por una de las partes en el marco de un debate procesal (lo que no sucede en el presente caso, en el que ninguna de las partes del arbitraje en curso ha alegado su aplicación); que exista identidad de objeto de identidad de partes (lo que no ocurre en el presente caso). Así lo precisa la propia doctrina citada como sustento por parte del área acotadora, la misma que además señala que si bien los últimos requisitos antes citados pueden ser flexibilizados, la aplicación del referido principio siempre tiende a ser restrictiva. En ese sentido, no se puede aseverar que en el caso que nos ocupa la aplicación del citado principio determina por sí solo la procedencia del reparo.” (El énfasis es nuestro)***

Que de lo expuesto, se aprecia que en instancia de reclamación la Administración modifica el fundamento del reparo efectuado, toda vez que, mientras en los Resultados de los Requerimientos N° y

toma como referencia la fecha en que se le notificó a la recurrente el Laudo del como periodo en que habría devengado el ingreso por ajuste por mayor precio de venta del gas entre los periodos marzo de 2010 y agosto de 2011, realizada por el en razón a la aplicación del principio del “collateral estoppel”, cuyo sustento jurídico encuentra en el artículo 53 del Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estado y Nacionales de otros Estados y en el Artículo III de la Convención sobre el Reconocimiento y Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras, que integra la fundamentación legal del reparo<sup>18</sup>, afirmando que: (i) sus efectos eran plenamente vinculantes a la relación contractual entre la recurrente (como parte del consorcio vendedor en e y (como compradora en el GSA) y por eso la recurrente obtuvo en esa fecha certeza del mayor precio que debía ajustar, y (ii) lo resuelto en ese laudo no podía ser desconocido o contradicho en ningún otro proceso arbitral<sup>19</sup>, existiendo así una alta probabilidad de obtener los beneficios económicos a su favor; en la resolución apelada, la Administración mantiene el aludido reparo indicando que carecía de sustento la aplicación del mencionado principio, al no cumplirse los requisitos de procedibilidad en el presente caso para ello, bastando lo que fluye del Contrato de Licencia y Acuerdo de Valorización Definitivo, así como lo dispuesto en el Laudo del , sobre la determinación del precio del gas natural, para considerar que la recurrente debió en mayo de 2015 recalcular el precio de venta de los diez embarques observados, por considerar devengados los ingresos, acotando a fin de desvirtuar lo alegado por la recurrente desde la fiscalización, con relación a la incertidumbre sobre la percepción de los beneficios a su favor, que en su caso el ingreso no era de carácter contingente dado que ella no formaba parte de la controversia iniciada por ..., como consecuencia de su inacción para ejercer su derecho de cobro frente a la compradora<sup>20</sup>.

Que resulta necesario resaltar en el presente caso, que de autos se verifica que para fundamentar el reparo materia de análisis, la Administración estima que en aplicación del principio del “collateral estoppel” se consideran producidas las condiciones que hicieron devengar el ingreso, pues es basado en ello que pese a reconocer que la existencia de un conflicto llevado a arbitraje implica que hasta su conclusión no existe certeza de la cuantificación del monto y de si los beneficios fluirían hacia la empresa respecto de otros integrantes del consorcio vendedor, le resta validez y se remite únicamente a la notificación del Laudo emitido por el , para concluir que con el mismo ya la recurrente conocía el monto del ajuste, según su porcentaje de participación, y podía considerar que los beneficios de todas maneras fluirían a ella, encontrándose en posibilidad de ajustar las facturas por venta de gas emitidas a <sup>1</sup>.

<sup>18</sup> La Administración afirma al respecto que forma parte del derecho interno.

<sup>19</sup> Como el iniciado por PLNG ante la Cámara Internacional de Comercio.

<sup>20</sup> Mientras que durante la fiscalización aseveró expresamente que: “(...) dada tal vinculación directa entre el GSA y el contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos, en virtud del principio del colateral estoppel antes señalado, es altamente improbable que el arbitraje en curso respecto del GSA pudiera ser opuesto al Laudo CIADI ARB/12/28, por cuanto, ello implicaría una afectación a los principios de cosa juzgada, seguridad jurídica, economía y coherencia procesal, conforme se ha indicado precedentemente (...) por lo que con su emisión se devengaron los mayores ingresos por el ajuste del precio del gas, por lo que carecen de fundamento los planteamientos esgrimidos en cuanto a que si el comprador pierde el arbitraje en curso ante la Corte Internacional de Arbitraje, se devengarán los ingresos en cuestión en dicho ejercicio, porque habrá desaparecido la incertidumbre del derecho, en cuyo caso, se emitirá la respectiva factura. (...)”.

<sup>21</sup> Nótese que en el Resumen Estadístico de Fiscalización y el Informe de la fiscalización que la Administración efectuó por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 a otro de los integrantes de la contratista, esto es, Pluspetrol Lote 56 S.A. (folios 5145/reverso y 5151/reverso), señala que debido al proceso arbitral iniciado por PLNG ante la Cámara de Comercio



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de conformidad con el mencionado artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación; sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo bajo análisis en la instancia de reclamación, ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo, procede dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ en este punto y declarar fundada la reclamación en dicho extremo<sup>22</sup>.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente sobre el presente reparo.

## **2.2. Gastos por transacción extrajudicial contabilizados en la Cuenta Contable – Otros gastos de gestión – Gestión Medioambiental (Cebe PE1110) Lote 88**

Que la recurrente señala que de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, el Consorcio Camisea se encuentra obligada a compensar los posibles daños directos e indirectos que puedan causarse por sus operaciones, siendo requisito indispensable para el desarrollo de sus actividades presentar y obtener por parte del Estado la aprobación de Estudios de Impacto Ambiental, los cuales contienen los Planes de Relaciones Comunitarias, mediante los que se asume una serie de obligaciones relacionadas con la protección del medio ambiente y la compensación a las poblaciones de las zonas de influencia, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de sanciones administrativas.

---

Internacional en el cual se discute la procedencia del reconocimiento de un ajuste por el mayor valor del gas suministrado entre los años agosto de 2010 y marzo de 2011 en virtud del \_\_\_\_\_ se reservó la facultad de fiscalizar la incidencia de lo resuelto por el laudo arbitral que emitiera dicha entidad, en la fecha en que ello sucediera o cuando existiera una posible solución comercial de la disputa con

<sup>22</sup> Mediante Acta de Sala Plena N° 2019-13 de 5 de marzo de 2019, se modificó el "Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal", aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 76 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, la resolución apelada es nula y debe dejarse sin efecto el valor, en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que manifiesta que la familia reclamó al operador del Consorcio Camisea el pago de compensaciones por impacto al medio ambiente físico, biológico y social en su Fundo “El Dorado”, terreno aledaño a la Planta de Gas de Malvinas, específicamente por los impactos causados por la construcción de la Planta de gas Malvinas, primera ampliación de dicha planta, tránsito fluvial Lotes 88 y 56, y tránsito aéreo Lote 56, siendo que ante ello y luego de una serie de negociaciones, ambas partes llegaron a un acuerdo extrajudicial por el cual el operador reconoció los impactos de la actividad en la zona, comprometiéndose al pago de una compensación de US\$ 233 691,00 más los intereses correspondientes desde el año 2008 al año 2014.

Que afirma que dicho gasto derivado de la transacción extrajudicial cumple plenamente con el principio de causalidad, puesto que resultó necesario para la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora debido a que el Consorcio Camisea podría ser demandado por la familia Bendezú a fin de que cumpla con la compensación requerida, poniendo en riesgo la fuente productora de renta, así como generando perjuicio a su reputación; adicionalmente, requería adquirir el terreno “El Dorado”, negociación que se llevó a cabo en el año 2014, y como parte de ésta, la referida familia requirió adicionalmente negociar el pago de la compensación anterior.

Que precisa que no resulta correcto asimilar el pago realizado en el marco de una transacción extrajudicial, donde ambas partes realizan concesiones recíprocas, con una liberalidad. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 756-2-200, 165912-3-2010 y 02675-5-2007.

Que indica que la Administración incurre en error cuando niega la deducción del pago efectuado por haberse adquirido el inmueble El Dorado en el año 2014 – previo a la transacción extrajudicial - y haberse pactado en el numeral 4.5 de la cláusula cuarta del contrato de compraventa de dicho inmueble que se deja sin efecto cualquier reclamo o controversia referida al inmueble, por cuanto esta cláusula no incluye las controversias por el daño causado a la familia Bendezú por la construcción de la Planta Las Malvinas, que no constituye un daño a la propiedad en sí misma, sino a la familia que desarrollaba sus actividades allí.

Que resalta que, además, acreditó la controversia existente entre ambas partes, siendo que los daños y su valoración son de difícil determinación; no obstante, existen evidencias razonables del perjuicio que, de concretarse, hubiera podido causar, por lo que el gasto está debidamente sustentado y es deducible. Agrega que con relación a la determinación del importe objeto de indemnización, adjunta a su apelación el “Estudio de Valoración Económica (VES) de los impactos al Medio Ambiente Físico, Biológico y Social del Fundo “El Dorado” por la Construcción, Ampliación de la Planta de Gas Las Malvinas y por la Etapa operativa de los Proyectos de los Lotes 56 y 88”, elaborado por la empresa Estratégica & Opinión S.A. en diciembre de 2019, el cual detalla las causas de los daños, factores y métodos utilizados; y el Anexo 1 del VES, que recoge el Acta de Acuerdo suscrita el 12 de diciembre de 2014, entre el Operador del Consorcio Camisea y la Asamblea General del Asentamiento Rural Túpac Amaru sobre los alcances de la compensación por impactos indirectos en la etapa operativa de los Lotes 88 y 56 a favor de dicho Asentamiento Rural, el mismo que sirve de base para el VES del referido fundo.

Que refiere que durante la fiscalización presentó como documento probatorio el “Resumen Ejecutivo: Estudio de Valoración económica de los impactos al medio ambiente físico y social de los Lotes 88 y 56 para la comunidad Túpac Amaru”, cuyo valor probatorio es descartado mediante la resolución apelada por considerar que no hace referencia alguna al aludido fundo; sin embargo, como se aprecia del mapa de la zona de influencia del proyecto Camisea que adjunta, dicho fundo se encuentra ubicado geográficamente entre la Planta Las Malvinas y el Asentamiento Rural Túpac Amaru, por lo que el aludido estudio le es aplicable.

Que expresa en cuanto a la exigencia de la resolución apelada de acreditar en qué consistieron los daños, que este era un asunto que estaba en discusión entre las partes, como ha quedado evidenciado de las comunicaciones cursadas entre ellas, presentadas durante la fiscalización.

Que con escrito ingresado el 12 de junio de 2020 (folio 4612), la recurrente adjunta nuevamente el Estudio de Valoración Económica de los Impactos al Medio Ambiente Físico, Biológico y Social del Fundo “El Dorado” por la Construcción, Ampliación de la Planta de Gas Las Malvinas y por la Etapa Operativa de los Proyectos de los Lotes 56 y 88 de diciembre de 2009 y su Anexo 1 (folios 4587 a 4611).





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que mediante escrito de alegatos (folios 5112, 5113, 5133 y 5134), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que de la revisión de los medios probatorios que obran en autos advierte que el pago por US\$ 233 691,00 tuvo su origen en la transacción extrajudicial suscrita por el operador, en representación del consorcio, y los representantes de la familia Bendeزú, a efecto de compensar "diversos daños" que habría sufrido el inmueble denominado Fundo "El Dorado", de propiedad de la citada familia, por su actividad petrolera, de modo que dicho desembolso: (i) no fue destinado al desarrollo de programas o proyectos de inversión que beneficien a los miembros de una comunidad afectada por las actividades de la contribuyente, y que a su vez procuren mejorar su calidad de vida, (ii) tampoco forma parte de la ejecución de la política de relaciones comunitarias desarrolladas para coadyuvar con el bienestar económico y social de los pobladores de una comunidad en particular y (iii) no tuvo como finalidad atenuar o evitar conflictos sociales que impacten directamente en su desarrollo social, procuren el bien común y el bienestar general, ni el desenvolvimiento de la empresa, por lo que no cumple con lo señalado en las normas y jurisprudencia para ser reconocido como un "gasto de responsabilidad social".

Que agrega que de la documentación proporcionada por la recurrente no se aprecia que haya descrito ni acreditado los daños o perjuicios ocasionados y su valoración económica para determinar la compensación que le correspondía abonar hasta la transferencia de dicho inmueble ocurrida en agosto de 2014, por los impactos indirectos que hayan afectado a dichas propiedades, siendo además que la mencionada transacción tampoco detalla en qué consistieron aquellos "daños diversos", ni señalan el método utilizado para su valoración económica, por lo que el importe establecido no tiene sustento alguno.

Que mediante escrito de alegatos (folio 5126), la Administración se remite a lo señalado en la apelada.

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 4141), se aprecia que la Administración reparó los gastos por transacción extrajudicial contabilizados en la Cuenta Contable - Otros gastos de gestión - Gestión Medioambiental (Cebe PE1110) Lote 88, por S/ 199 814,00 (US\$ 58 890,00), para lo cual se sustentó en los Resultados de los Requerimientos N° y y citó como base legal el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folio 493), la Administración dejó constancia del reparo por actos de liberalidad (desembolso a favor de la familia Bendeزú), correspondiente al 25,2% por la participación de la recurrente en el consorcio con (Lote 88), reparo que, a su vez, se sustenta en el resultado de los requerimientos correspondientes a la fiscalización del operador.

Que en el punto 1 del escrito de 25 de octubre de 2018 (folios 368 a 371), la recurrente indicó que el gasto corresponde al monto pagado a un grupo de personas de la familia Bendeزú en el marco de la suscripción de una transacción extrajudicial, debido a que dicha familia reclamó al operador del Consorcio Camisea el pago de compensaciones por impacto al medio ambiente físico, biológico y social en su Fundo "El Dorado", terreno aledaño a la Planta de Gas de Malvinas, específicamente por los impactos causados por la construcción de la Planta de Gas Malvinas, primera ampliación de dicha planta, tránsito fluvial Lotes 88 y 56, y tránsito aéreo Lote 56, siendo que ante ello y luego de una serie de negociaciones, ambas partes llegaron a un acuerdo extrajudicial por el cual el operador reconoció los impactos de la actividad en la zona, comprometiéndose al pago de una compensación de US\$ 233 691,00. En ese sentido, el referido gasto cumple con el principio de causalidad al haber sido necesario para la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora de la renta, toda vez que la familia Bendeزú podría demandar al consorcio a fin de que cumpla con la compensación requerida, poniendo en riesgo la fuente productora de renta y generando perjuicio a su reputación empresarial; y además, el consorcio necesitaba adquirir el terreno "El Dorado", negociación que se llevó a cabo en el año 2014, siendo que como parte de ésta, la familia Bendeزú requirió adicionalmente que se negocie el pago de la compensación que venían solicitando desde el año 2008. Agregó que la mencionada transacción refleja la existencia de la



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

controversia entre las partes y, por ende, no resulta correcto asimilar el pago realizado con una liberalidad.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 479 a 485), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, y señaló que de la lectura del Estudio de Valoración Económica de los Impactos al Medio Ambiente Físico, Biológico y Social del Fundo “El Dorado” por la Construcción y Ampliación de la Planta de Gas Las Malvinas”, se tiene que en dicho informe se precisa que los impactos que genere la construcción y ampliación de la Planta no van a ser suficientes (ni siquiera indirectamente) para alterar los factores ambientales preponderantes en las comunidades vecinas, siendo que ante los remotos impactos sólo corresponde el otorgamiento de compensaciones por extensión.

Que por otro lado, refirió que según la recurrente, se habría llegado a dos acuerdos con la familia Bendezú, esto es, la compra del terreno y la transacción extrajudicial; no obstante, de la aludida documentación no se evidencia que se traten de acuerdos que se hayan realizado en paralelo, puesto que la contrapropuesta de dicha familia fue presentada el 20 de febrero de 2014 y con posterioridad a esa fecha las partes suscribieron el acuerdo de compraventa del inmueble declarando que en el importe de la contraprestación existe la más perfecta y justa equivalencia, y que de existir alguna diferencia que en ese momento las partes no perciban, cada una se hace de ella mutua y recíproca donación.

Que además, precisó que en la citada transacción extrajudicial la familia Bendezú declaró “haber o podido haber sufrido” diversos daños en el inmueble producto de la actividad petrolera de Pluspetrol Perú Corporation S.A., siendo que en el contrato de compraventa se dejó constancia que el precio pagado deja sin efecto cualquier tipo de reclamo, controversia o acción presente o futura que los vendedores pudieran tener contra el operador del consorcio referido al inmueble. Adicionalmente, afirmó que no hay causalidad en la entrega del desembolso a favor de la familia Bendezú, pues el acuerdo fue en fecha posterior a la compra del inmueble.

Que agregó que lo que se cuestiona es que la recurrente no acreditó cuáles fueron los daños causados a la familia Bendezú al no haber proporcionado documentación que sustente el motivo por el cual se realizó el pago por la transacción extrajudicial.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que la recurrente no acreditó con la documentación correspondiente la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta por la transacción extrajudicial, deviniendo dicho desembolso en un acto de liberalidad por parte de la recurrente a favor de la familia Bendezú, por lo que procedió a reparar dicho gasto.

Que posteriormente, mediante el ítem 6 del Anexo 01 del Requerimiento N° (folio 336), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto del presente reparo a efectos que presente sus descargos.

Que en el escrito de 25 de abril de 2019 (folios 273 a 278), la recurrente indicó que mantenía su posición, y agregó que de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, el Consorcio Camisea se encuentra obligado a compensar los posibles daños directos e indirectos que puedan causarse por sus operaciones, siendo requisito indispensable para el desarrollo de sus actividades presentar y obtener por parte del Estado la aprobación de Estudios de Impacto Ambiental, los cuales contiene los Planes de Relaciones Comunitarias, mediante los que se asume una serie de obligaciones relaciones relacionadas con la protección del medio ambiente y la compensación a las poblaciones de las zonas de influencia, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de sanciones administrativas.

Que en el ítem 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 312 a 315), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente, y señaló que con relación a la información adicional proporcionada por la recurrente, los Oficios N°

y de 2 de marzo y 3 de noviembre de 2015, respectivamente, así como el documento denominado “Centro ganadero agropecuario de 21 de setiembre de 2009, corresponden a comunicaciones de la familia hacia



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

, siendo que en este último documento se describe una relación de cartas que habrían sido cursadas al operador, comunicando sobre diversos daños; sin embargo, éstos no fueron sustentados.

Que además, no se acreditó mediante la documentación correspondiente (fotografías, informes, reporte de ventas, reportes médicos, entre otros), cómo es que la mencionada familia habría podido reducir la capacidad productiva y qué perjuicios le generaron a sus entonces titulares.

Que en cuanto al documento denominado "Estudio de valoración económica de los impactos al medio ambiente físico y social de los Lotes 88 y 56 para la comunidad Túpac Amaru", afirmó que no contaba con fecha cierta de elaboración, y además, hacía referencia a los impactos directos e indirectos con relación a dicha comunidad.

Que en consecuencia, la Administración mantuvo el reparo.

Que conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 945, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que la citada norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a 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.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por la Ley N° 27804, disponía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que la Resolución N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de desprendimiento, generosidad o virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe<sup>23</sup>.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° \_\_\_\_\_ que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se realizan en cumplimiento del compromiso asumido por el concesionario respecto del Estado que representa a la Nación, lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó como sustento de la causalidad de los gastos observados, la Transacción Extrajudicial, suscrita entre el operador en representación del consorcio y los representantes de la familia Bendejú, el 1 de octubre de 2015 (folios 218 a 221), en cuyos antecedentes se señaló que dicha familia declara "haber o podido haber" sufrido diversos daños en su inmueble producto de la actividad petrolera del consorcio durante las etapas indicadas en el Anexo 1 adjunto<sup>24</sup>, los mismos que habrían podido reducir su capacidad productiva y generar diversos perjuicios a sus entonces titulares; y en

<sup>23</sup> Al respecto, véase: RAVENTÓS, Alberto (1998) *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, tomo I. Madrid: Civitas. Página 291.

<sup>24</sup> Conforme se indica en la resolución apelada (folio 4298/reverso), en el Anexo 1 presentado por el operador, denominado "Etapas de Posibles Impactos sobre los fundos 'El Dorado, Arizona, Miraflores y Ben Hur' (el inmueble) por las actividades en los Lotes 88 y 56 y la Planta Las Malvinas", se detallan las siguientes actividades: (1) Diseño, exploración y construcción de la planta Malvinas, (2) Ampliaciones Planta Malvinas, (3) Tránsito Fluvial desde el año 2004 hasta agosto 2014 (compraventa de inmueble por Pluspetrol), (4) Etapa Operativa desde el año 2004 hasta agosto 2014 (compraventa de inmueble por Pluspetrol) y (5) Tránsito aéreo hasta agosto 2014.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

ese sentido, en la cláusula segunda, reconociendo la existencia de asuntos dudosos, acordaron suscribir tal transacción haciéndose concesiones recíprocas con el propósito de evitar cualquier pleito que podría promoverse entre ellas con relación a los referidos daños en particular, y al inmueble en general, para lo cual el operador le entregaría el monto de US\$ 233 691,00.

Que asimismo, la recurrente proporcionó el documento denominado “Estudio de Valoración Económica de los Impactos al Medio Ambiente Físico, Biológico y Social del Fundo ‘El Dorado’ por la Construcción y Ampliación de la Planta de Gas Las Malvinas”, elaborado en setiembre de 2008 (folios 230 a 255), en cuyos antecedentes se indicó que como parte del Proyecto Pagoreni del Lote 56, en donde el operador requería ampliar la capacidad de la Planta Las Malvinas, de acuerdo con el Estudio de Impacto Ambiental y Social de este proyecto, podría generar algunos impactos en las poblaciones vecinas, habiéndose señalado que de manera indirecta podrían verse afectadas durante la fase constructiva y operación de la ampliación, las poblaciones cercanas a la planta, tales como el fundo “El Dorado”; sin embargo, concluyó que las acciones probablemente impactantes que generara la ampliación de la planta no serían suficientes, ni siquiera indirectamente, para alterar los factores ambientales preponderantes en las comunidades vecinas, por lo que sólo correspondería el otorgamiento de compensaciones por extensión. Asimismo, en el Anexo 02: Valoración económica de las áreas impactadas en el Sub-Proyecto Planta de Gas del Lote 88, se refirió que en el funcionamiento de la planta no se presentarían impactos que afectarían indirectamente a comunidades, que ameritaran el otorgamiento de compensaciones por impactos.

Que del contenido del citado estudio no es posible concluir que las erogaciones materia de cuestionamiento formaran parte de un conjunto de políticas que coadyuven a la prevención y/o mitigación de diversos daños ocasionados por el desarrollo de las actividades de la recurrente en el marco del Contrato de Licencia del Lote 88 en el ejercicio 2014 (hasta agosto de 2014, fecha en que el Fundo “El Dorado” dejó de pertenecer a la familia ), los cuales resultarían de obligatorio cumplimiento para la recurrente, no sustentando tampoco los referidos daños.

Que asimismo, de la revisión del documento denominado “Resumen Ejecutivo: Estudio de Valoración Económica de los Impactos al Medio Ambiente Físico y Social de los Lotes 88 y 56 para la Comunidad de Túpac Amaru” (folios 177 a 198), se observa que en este se califican los factores impactados por el Proyecto Camisea para el caso de la aludida comunidad de Túpac Amaru, no haciendo ninguna mención respecto del Fundo “El Dorado”, tal como refiere la Administración en la apelada (folio 4297).

Que del mismo modo, las diversas comunicaciones remitidas por la familia Bendezú al operador entre los años 2008 a 2015 (folios 199 a 216 y 223 a 229), mediante las cuales la referida familia indicó no estar de acuerdo con los EVEs de abril de 2007 y setiembre de 2008; así como tampoco con el acta de acuerdo de compensación de 9 de julio de 2015, no acreditan los daños que se hubiesen producido.

Que por lo expuesto, y estando a las normas y criterios jurisprudenciales citados, se aprecia que los gastos materia de observación no corresponden a gastos de responsabilidad social, incurridos por la recurrente con el objetivo de posibilitar la ejecución de sus actividades en el lote materia del contrato de licencia, con el menor impacto social posible, sino que por el contrario, califican como liberalidades, entendidas éstas como actos de desprendimiento o generosidad sin espera de recompensa alguna, por lo que el presente reparo se ajusta a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al documento denominado “Estudio de Valoración Económica de los Impactos al Medio Ambiente Físico, Biológico y Social del Fundo ‘El Dorado’ por la Construcción, Ampliación de la Planta de Gas Las Malvinas y por la Etapa Operativa de los Proyectos de los Lotes 56 y 88” de diciembre de 2019 (folios 4362 a 4410 y 4587 a 4611), proporcionado por la recurrente en la etapa de apelación, cabe precisar que no ha acreditado la cancelación del monto impugnado vinculado con tal prueba no presentada y/o exhibida en primera instancia; así como tampoco presentó carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, de conformidad con el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por lo que el referido medio probatorio no resulta admisible y, por ende, no corresponde que sea evaluado.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que se encuentra obligada a compensar los posibles daños directos e indirectos que puedan causarse por sus operaciones, siendo requisito indispensable para el desarrollo de sus actividades presentar y obtener por parte del Estado la aprobación de Estudios de Impacto Ambiental, los cuales contienen los Planes de Relaciones Comunitarias, mediante los que se asume una serie de obligaciones relacionadas con la protección del medio ambiente y la compensación a las poblaciones de las zonas de influencia, debe indicarse que la recurrente no cumplió con presentar los estudios en los que consten tales obligaciones, conforme con el análisis efectuado en esta instancia.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que la familia Bendezú reclamó al operador el pago de compensaciones por impacto al medio ambiente físico, biológico y social en su Fundo “El Dorado”, terreno aledaño a la Planta de Gas de Malvinas, siendo que ante ello y luego de una serie de negociaciones, ambas partes llegaron a un acuerdo extrajudicial por el cual el operador reconoció los impactos de la actividad en la zona, cabe señalar que tales impactos no fueron sustentados por la recurrente. En ese sentido, contrariamente a lo afirmado por aquella el gasto derivado de tal acuerdo extrajudicial no cumple con el principio de causalidad, tratándose así, de liberalidades, conforme con la jurisprudencia antes citada, la cual también fue invocada por la recurrente<sup>25</sup>.

Que carece de sustento lo referido por la recurrente acerca de que la Administración niega la deducción del pago efectuado por haberse adquirido el inmueble El Dorado en el año 2014 – previo a la transacción extrajudicial – y haberse pactado en el contrato de compraventa de dicho inmueble que se deja sin efecto cualquier reclamo o controversia referida al inmueble, siendo que ello no incluye las controversias por el daño causado a la familia Bendezú por la construcción de la Planta Las Malvinas, que no constituye un daño a la propiedad en sí misma, sino a la familia que desarrollaba sus actividades allí, toda vez que la Administración no acepta la aludida deducción por tal motivo, sino porque ésta no fue debidamente sustentada por la recurrente, contrariamente a lo referido por ella.

Que sobre lo mencionado por la recurrente respecto a que la Administración descartó el valor probatorio del documento denominado “Resumen Ejecutivo: Estudio de Valoración económica de los impactos al medio ambiente físico y social de los Lotes 88 y 56 para la comunidad Túpac Amaru”, por considerar que no hace referencia alguna al Fundo “El Dorado”; sin embargo, del mapa de la zona de influencia del proyecto Camisea, que adjunta, el fundo se encuentra ubicado geográficamente entre la Planta Las Malvinas y el Asentamiento Rural Túpac Amaru, por lo que el aludido estudio le es aplicable, debe indicarse que el solo hecho que el aludido fundo se ubique en dicha área no implica que tal estudio le sea aplicable, correspondiéndole a la recurrente acreditar el gasto deducido, independientemente del hecho que la acreditación de los daños era un asunto que estaba en discusión entre las partes, como afirma la recurrente.

## **2.3. Gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, contabilizados en la Cuenta Contable – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones Casilla 1016 “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015”**

Que la recurrente señala que el “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” fue acordado según “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, en cuya cláusula vigésimo segunda se indica que el otorgaría a todos los trabajadores afiliados a la fecha de entrada en vigencia del convenio un monto equivalente a la suma bruta total de S/ 15 000,00, el mismo que se haría efectivo el 9 de enero de 2015, siendo en esta fecha que surgió el hecho sustancial generador del gasto.

Que precisa que parte del egreso se encuentra imputado en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, cuyo régimen estabilizado es del 9 de diciembre de 2000, por lo que conforme con la norma aplicable, los gastos de ejercicios anteriores son deducibles en el ejercicio en que son imputados, en tanto la provisión y el pago se produzca en el mismo ejercicio. En consecuencia, aún en el supuesto de que se tratara de un gasto de ejercicios anteriores no correspondería reparar la parte que ha sido imputada al Lote 88 al haber ocurrido la provisión del egreso y su pago en el ejercicio 2015.

<sup>25</sup> Debe precisarse que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 756-2-200 y 165912-3-2010, citadas por ella no existen.





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que manifiesta que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una posibilidad y no una obligación en el sentido que los contribuyentes podrían deducir un gasto devengado en un ejercicio siempre y cuando se pague hasta el plazo de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente, siendo así que existe la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la mencionada norma, que indica que los gastos no deducidos en el ejercicio que corresponde, serán deducibles en el ejercicio en que se paguen, lo que en su caso aplica para el año 2015.

Que añade que en cuanto a la parte correspondiente al Lote 56, se debe tomar en cuenta que el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta reafirma la necesidad de pago para que se pueda deducir tal concepto.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5112, 5132 y 5133), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted], emitida en atención a la reclamación interpuesta por el operador [redacted], contra la Resolución de Determinación N° [redacted], emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, analizó la documentación y argumentos presentados por el operador a fin de desvirtuar este reparo, concluyendo que el gasto referido al Bono de Cierre del Convenio Colectivo 2014-2015, correspondía a una obligación devengada en el año 2014, pues fue con la suscripción del mencionado convenio de 26 de diciembre de 2014, que se produjo el hecho sustancial generador del gasto, al cumplirse la condición establecida para su goce, como es que el otorgamiento del bono se efectuará a todos los trabajadores sindicalizados con relación laboral vigente a la firma del mismo, es decir, al 26 de diciembre de 2014; asimismo, precisó que de acuerdo a la relación de trabajadores por quienes provisionó el gasto observado (y a quienes efectuó el pago en los meses de enero y febrero de 2015), así como de los asientos contables de la provisión del gasto en el 2015, advirtió que el gasto fue cancelado antes del vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del 2014, lo que no fue desvirtuado por el operador, por lo que se remitía a tal análisis para mantener su observación.

Que aclara que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso I) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta, dado que en el presente caso el devengo y el pago se produjo en el año 2014, no resultaba correcta la interpretación del operador sobre que podía elegir si deducir el gasto en el 2014 o 2015; que si bien el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la misma norma y el artículo 31 de su reglamento respectivo, vigentes para el régimen estabilizado del Lote 88, establecen la posibilidad de deducir un gasto que no fue pagado dentro del plazo previsto, en el ejercicio en que efectivamente se pague, no recogen el supuesto de aquel gasto devengado y pagado en un ejercicio, para que pueda ser deducido en otro posterior; y que la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final mencionada, se encuentra referida a los gastos previstos en el inciso v) del citado artículo 37, y contiene una disposición similar a la anterior, por lo que, tanto por el principio del devengado, como por la fecha de pago del bono, el gasto reparado corresponde al ejercicio 2014.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5124 a 5126), la Administración reitera su posición e invoca el criterio contenido en la Resolución N° [redacted] emitido en un caso similar al de autos, así como cita lo dispuesto en la Resolución N° [redacted], en el sentido que la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, no da la opción al contribuyente de deducir un gasto en un ejercicio distinto al de su devengo.

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (folio 4141), se aprecia que la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta Contable [redacted] "Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones - Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015", por S/ 439 801,00 (US\$ 129 620,00) y S/ 224 023,00 (US\$ 66 025,00), al considerar que fueron deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, señalando como base legal el inciso I) del artículo 37 y artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° [redacted]



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que mediante el punto 10 del Requerimiento N° (folio 493/reverso), la Administración dejó constancia del reparo por gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015 (desembolsos por “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015”), correspondiente al 25,2% por la participación de la recurrente en el consorcio con (Lotes 88 y 56), reparo que, a su vez, se sustenta en el resultado de los requerimientos correspondientes a la fiscalización del operador.

Que en el escrito de 25 de octubre de 2018 (folios 366 y 367), la recurrente manifestó que se remitía a los argumentos desarrollados por el operador, por lo tanto sostenía que la deducción por concepto “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” corresponde al ejercicio 2015, debiendo tener en consideración la Administración que la fecha de pago pactada fue el 9 de enero de 2015 de conformidad con el “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” firmada el 26 de diciembre de 2014, y por lo tanto, la fecha de pago es la fecha en que el consorcio convino en incurrir en tal pago y no la fecha de suscripción del acta.

Que agregó que asimismo la Administración debe tomar en consideración la estabilidad tributaria correspondiente al Lote 88 que permite deducir gastos de ejercicios anteriores siempre y cuando la provisión y el pago se produzca en el mismo ejercicio, y en cuanto a la estabilidad tributaria que rige para el Lote 56, para deducir un gasto éste debe ser pagado de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 10 del Resultado del Requerimiento N° (folios 447/reverso a 450), la Administración dio cuenta del escrito presentado, y señaló que la recurrente no proporcionó documentación respecto de este punto, habiéndose verificado la existencia de un gasto devengado en el ejercicio anterior por el importe de S/ 2 940 000,00, que corresponde al gasto deducido bajo el concepto de “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015”, otorgado a trabajadores sindicalizados en virtud de Convenio Colectivo de 26 de diciembre de 2014; y un gasto de personal por el concepto de “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015”, por el monto de S/ 1 995 000,00, otorgado a los trabajadores no sindicalizados cuyos convenios individuales fueron suscritos en enero, febrero y marzo de 2015.

Que al respecto, la Administración refirió que el indicado beneficio corresponde a una obligación devengada en el ejercicio 2014 al haberse cumplido a dicha fecha las condiciones establecidas en el Convenio Colectivo para su goce, por lo que procedía a reparar el indicado gasto por los importes de US\$ 129 620,00 y US\$ 66 025,00 correspondientes a los Lotes 88 y 56, respectivamente (25,2% de su participación).

Que posteriormente, mediante el ítem 14 del Anexo 01 del Requerimiento N° (folio 332), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto del presente reparo a efectos que presente sus descargos.

Que en el escrito de 25 de abril de 2019 (folios 271 y 272), la recurrente señaló que mantenía su posición, remitiéndose a los argumentos desarrollados por el operador, y precisando que el concepto de “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” fue acordado según “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, en cuya cláusula vigésimo segunda – Bono Cierre se estableció que el operador otorgaría a todos los trabajadores afiliados a la fecha de entrada en vigencia y firma del citado convenio un monto equivalente a la suma bruta de S/ 15 000,00, el mismo que se haría efectivo el 9 de enero de 2015, siendo este el hecho sustancial generador del gasto y no la fecha en la que se suscribió el acuerdo. Agregó que una parte del egreso se encuentra imputado en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, cuyo régimen estabilizado es del 9 de diciembre de 2000, por lo que conforme con texto estabilizado, los gastos de ejercicios anteriores son deducibles en el ejercicio en que son imputados, en tanto la provisión y el pago se produzca en el mismo ejercicio; y en consecuencia, aún en el supuesto que se tratara de un gasto de ejercicios anteriores, no correspondería reparar la parte imputada a dicho lote. Asimismo, refirió que la norma dispone la posibilidad de deducir el gasto devengado en un ejercicio siempre y cuando se pague hasta el plazo de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente; y además, según la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que los gastos no deducibles en el ejercicio en que corresponde serán deducibles en el ejercicio en que se paguen. Adicionalmente, manifestó que en cuanto a la parte correspondiente al Lote 56, debe tomarse en cuenta que el inciso v) del artículo 37 de la aludida ley reafirma la necesidad de realizar el pago para deducir este tipo de conceptos.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que en el ítem 14 del Resultado del Requerimiento N° (folios 308/reverso y 309), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que a través del Convenio Colectivo suscrito el 26 de diciembre de 2014, el operador del consorcio y su sindicato acordaron que se otorgaría un “Bono de Cierre de Convenio” a los trabajadores que cumplan con haber suscrito el pliego de reclamos y mantengan contrato vigente a la fecha de suscripción de dicho convenio, por lo que la obligación nació a la firma del convenio al haberse cumplido en tal momento las condiciones independientemente de que el pago haya sido pactado para el 9 de enero de 2015, lo que no condiciona que el gasto haya devengado en el ejercicio en que se pagó la obligación.

Que asimismo, precisó que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta estuvo vigente cuando se suscribió el Contrato de Licencia del Lote 88, esto es, el 9 de diciembre de 2000, por lo que el referido bono debe observar los requisitos establecidos en dicho inciso, tanto para el Lote 88 como para el Lote 56, no siéndole aplicable el inciso v) del aludido artículo.

Que añadió que no corresponde la deducción como gasto de ejercicios anteriores, pues dicha obligación ya era conocida en el 2014, más aún si la recurrente contaba con todos los elementos para reconocerlo en tal ejercicio, de conformidad con el criterio del devengado.

Que por lo expuesto, la Administración mantuvo el reparo.

Que de conformidad con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable para el caso de los gastos correspondientes al Lote 88 por su régimen estabilizado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, por lo que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de otra parte, el inciso v) del mencionado artículo 37, agrega que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la citada Ley del Impuesto a la Renta, precisa excepcionalmente que los gastos a los que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la referida ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que asimismo, el inciso a) del artículo 57 de la citada ley, antes de su modificación por Ley N° 27804<sup>26</sup>, señalaba que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, precisándose en su segundo y tercer párrafos que esta norma sería de aplicación analógica para la imputación de los gastos y que para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarían los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectuara el pago, en la medida que dichos gastos fueran provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que el artículo 31 del reglamento de la mencionada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, antes de la modificación efectuada por Decreto Supremo N° 134-2004-EF<sup>27</sup>, establecía que para efecto de lo dispuesto en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la ley, los gastos de ejercicios anteriores debían ser provisionados previamente a su pago en el ejercicio en que éste se efectúe.

<sup>26</sup> Vigente a partir del 1 de enero de 2003.

<sup>27</sup> Publicada el 5 de octubre de 2004.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que de otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 57 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945<sup>28</sup>, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, el inciso a) del citado artículo precisa que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que la referida norma precisa que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos y agrega en su último párrafo que, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por “devengado” y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y 467-5-2003<sup>29</sup>, entre otras, que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al tratarse de una definición contable es pertinente que se recurra a la explicación establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en cuyo párrafo 33 precisa que la información contable debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que han dado como resultado los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad en la fecha de la información, siempre que cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Que asimismo, el párrafo 82 del aludido Marco Conceptual señala que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83.

Que en este sentido, el párrafo 83 indica que debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que: (a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y, (b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Que en relación con ello, el párrafo 85 del mencionado Marco Conceptual establece que el concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

Que conforme a lo señalado se indica en el párrafo 94 del Marco Conceptual que se reconoce un gasto en el estado de resultados, cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede ser medido con fiabilidad.

Que según Enrique Reig<sup>30</sup>, “el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere”. En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

<sup>28</sup> Publicado el 23 de diciembre de 2003.

<sup>29</sup> Así como la Resolución del Tribunal N° 01652-5-2004 invocada por la recurrente.

<sup>30</sup> Al respecto, véase: REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún<sup>31</sup>.

Que sobre el particular, según Hendriksen<sup>32</sup> la presentación de un pasivo depende de la importancia de reconocer, entre otros, una transacción o acontecimiento acaecido; por lo cual, si la empresa ha recibido servicios y los ha utilizado en las operaciones corrientes, es necesario que el pasivo se reconozca a fin de incluir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta. Asimismo, agrega que se incurre en un gasto cuando se consumen o utilizan bienes o servicios en el proceso de obtener ingresos, siendo que el momento, fecha o periodo, en que deben presentarse los gastos se determina en parte por el enfoque de la utilidad, es decir, en el ejercicio en que se reconoce el ingreso al que está asociado; y en el caso de los gastos indirectos, en el ejercicio en que se utilizan los bienes o servicios, o cuando puede medirse una disminución en el valor económico o en el mismo ejercicio en que se produce si existe incapacidad de relacionar los gastos con cualquier beneficio futuro. De esta manera, señala que la presentación de los gastos en los ejercicios en que se utilizan los bienes y servicios es un proceso de relacionar la medición de los bienes y servicios en el ejercicio en que se utilizan, y si bien no es confrontación o asociación en el sentido de relacionar los gastos con los ingresos correspondientes, se justifica como una aproximación de este.

Que de esta manera, de acuerdo con la doctrina contable antes expuesta, se puede afirmar que, la obligación determinada después del periodo sobre el que se informa, surgida como consecuencia de los servicios prestados a la sociedad se deben reconocer en el ejercicio en que dichos servicios se prestan, reciban o utilizan, pues cumplen con los requisitos para su reconocimiento en el citado ejercicio.

Que este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° entre otras, ha establecido que de acuerdo con las normas antes citadas<sup>33</sup>, para la deducción de gastos de ejercicios anteriores en la determinación de la renta neta de un ejercicio se debía cumplir con dos condiciones: (i) que sea pagado en dicho ejercicio, y (ii) que se haya efectuado la provisión previa en el mismo ejercicio, esto es, que tanto la provisión como el pago debían haberse efectuado en el ejercicio en que se pretende su deducción.

Que de acuerdo con las normas y el criterio antes señalados, los gastos correspondientes a un ejercicio, en aplicación del principio de lo devengado, son deducibles en dicho ejercicio, pero cuando un gasto vinculado a un ejercicio es cancelado en otro (posterior), se acepta su deducción en el ejercicio en que se cancela siempre que se cumpla con provisionarlo previamente a su deducción.

Que previamente debe precisarse que, según se advierte de la copia de la Resolución de Intendencia N° emitida a fin de resolver el recurso de reclamación interpuesto por Pluspetrol Perú (operador del consorcio del que es miembro la recurrente), contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y (multa asociada) (folios 4231/reverso a 4233/reverso), a quien también se le reparó la deducción del gasto por "Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015", dicho concepto estaba conformado de la siguiente manera:

<sup>31</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03557-2-2004 invocada por la recurrente.

<sup>32</sup> HENDRIKSEN, Eldon. En Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974. Págs. 210, 216 y 517.

<sup>33</sup> Específicamente lo establecido en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 945 y el artículo 31 del reglamento de la mencionada ley, antes de la modificación efectuada por Decreto Supremo N° 134-2004-EF.





# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

Periodo	No Sindicalizado	Sindicalizados	Total	T/C	No Sindicalizado	Sindicalizados	Total
	S/	S/	S/		US\$	US\$	US\$
Ene-15	1 515 000,00	2 925 000,00	4 440 000,00	3,017	502 154,46	969 506,13	1 471 660,59
Feb-15	390 000,00	15 000,00	405 000,00	3,092	126 131,95	4 851,23	130 983,18
Mar-15	90 000,00		90 000,00	3,064	29 373,37		29 373,37
	1 995 000,00	2 940 000,00	4 935 000,00		657 659,78	974 357,36	1 632 017,14

Centro de Costos	Total	%	No Sindicalizado	Sindicalizados	100% Consorcio x sindicalizados
	US\$		US\$	US\$	US\$
Lote 56	438 872,18	26,89		262 004,69	262 004,69
Lote 88	861 619,90	52,79		514 363,25	514 363,25
Lote 88 PE1190915	331 525,07	20,32			
Total:	1 632 017,14	100,00	657 659,78	776 367,94	776 367,94

Que de lo anterior se verifica que de los S/ 4 935 000,00 o US\$ 1 632 017,14, registrados como gasto por Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015, pagado entre enero y marzo de 2015, la parte que corresponde a los trabajadores sindicalizados por los Lotes 56 y 88, únicamente asciende a US\$ 262 004,69 y US\$ 514 363,25 respectivamente (folio 4232/reverso), siendo que de esos montos, la Administración extrajo el gasto atribuido a la recurrente según su porcentaje de participación en el consorcio de 25,20%, tal como se detalla a continuación:

100% Consorcio x trabajadores sindicalizados	25,2% Participación recurrente en Consorcio	T/C	Gasto atribuido a recurrente según su % participación
US\$	US\$		S/
262 004,69	66 025,00	3,393	224 023,00
514 363,25	129 620,00	3,393	439 801,00
776 367,94	195 645,00		663 824,00

Que habiéndose delimitado que el gasto materia de reparo corresponde al “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” pagado por el operador del consorcio integrado por la recurrente, a sus trabajadores sindicalizados, corresponde señalar que de los actuados se tiene el documento denominado “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014 (folios 4746 a 4752), suscrito por Pluspetrol Perú Corporation S.A. y el Sindicato de Trabajadores de Pluspetrol Perú Corporation S.A., con relación al Pliego de Reclamos presentado por este último el 24 de junio de 2014 y que obra en el Expediente N° del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, de cuya revisión se advierte que en su “Cláusula Vigésimo Segunda: Bono de Cierre”, las partes acordaron que Pluspetrol Perú Corporation S.A. otorgaría: “(...) a todos los trabajadores afiliados a la fecha de entrada en vigencia y firma del presente convenio, un monto equivalente a la suma bruta total de S/.15,000.00 (Quince Mil y 00/100 Nuevos Soles). El pago del concepto se hará efectivo el 9 de enero de 2015.”

Que asimismo, obra en autos una lista presentada por el operador con la relación de trabajadores por los que se provisionó y pagó el mencionado “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015”, por un total de S/ 4 935 000,00, de la que se aprecia que, respecto de los trabajadores sindicalizados, el pago se efectuó en enero de 2015 (folios 4736 a 4745 y 4755 a 4764).

Que de la documentación antes señalada y de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que el operador del consorcio, mediante el Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso antes glosado, acordó con los representantes de su sindicato de trabajadores el otorgamiento de un “Bono de Cierre” a todos aquellos trabajadores que se encontraran afiliados a la fecha de entrada en vigencia y firma de dicho convenio, lo que ocurrió el 26 de diciembre de 2014, de lo que se puede colegir que los aludidos bonos por el monto fijo de S/ 15 000,00, debían ser otorgados por el operador del consorcio a cada trabajador afiliado al sindicato al 26 de diciembre de 2014, sin excepción.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que según lo indicado precedentemente respecto del principio del devengado, el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el gasto cuando se incurre en él.

Que en consecuencia, los bonos materia de reparo debieron reconocerse cuando el operador del consorcio generó la obligación de pagarlos, esto es, al 26 de diciembre de 2014, momento en el que surgió la obligación de otorgar tales bonos a su personal sindicalizado, en virtud del Acuerdo Final al que llegó con el Sindicato Unitario de Trabajadores de siendo que dicha obligación no se veía afectada por el hecho que se haya establecido que el pago de tal concepto debía hacerse efectivo el 9 de enero de 2015, pues la determinación se efectuó sobre la base de la única condición referida a que los trabajadores beneficiados se encontraran afiliados al sindicato al 26 de diciembre de 2014, no apreciándose que la obligación por parte del operador del consorcio de otorgar tales bonos se encontrara sujeta a una condición que pudiera hacerla inexistente; y, además, la cuantificación de los mencionados bonos se determinó en el mismo convenio de 26 de diciembre de 2014, por un monto fijo de S/ 15 000,00.

Que por lo expuesto, dado que los bonos materia de controversia están relacionados al convenio celebrado entre el operador del consorcio y su sindicato de trabajadores, el cual concluyó el 26 de diciembre de 2014, correspondía que los gastos por dichos bonos, afectaran los resultados de dicho ejercicio, por haberse devengado en este y no en el ejercicio 2015.

Que ahora bien, según lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, el gasto por concepto de “Bono por Cierre de Convenio Colectivo 2014-2015”, materia de reparo, es deducible en el ejercicio comercial al que corresponde, siempre que sea pagado dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, siendo que en el caso de autos este requisito fue cumplido, por cuanto el pago del aludido bono realizado al personal de la recurrente se efectuó en enero de 2015, es decir, antes del plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2014<sup>34</sup>, tal como reconoció la recurrente durante la fiscalización; en tal sentido, toda vez que el gasto correspondía al ejercicio 2014 y fue pagado dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual de dicho ejercicio, su deducción correspondía al ejercicio 2014.

Que estando a lo expuesto, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” fue acordado según “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, en cuya cláusula vigésimo segunda se indica que el otorgaría a todos los trabajadores afiliados a la fecha de entrada en vigencia del convenio un monto equivalente a la suma bruta total de S/ 15 000,00, el mismo que se haría efectivo el 9 de enero de 2015, siendo en esta fecha que surgió el hecho sustancial generador del gasto; cabe anotar que el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, 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, y en el caso de autos ello ocurrió en el ejercicio 2014, en tal sentido, lo manifestado en sentido contrario carece de sustento.

Que con relación a los argumentos referidos a que parte del egreso se encuentra imputado en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, cuyo régimen estabilizado es del 9 de diciembre de 2000, por lo que conforme con la norma aplicable, los gastos de ejercicios anteriores son deducibles en el ejercicio en que son imputados, en tanto la provisión y el pago se produzca en el mismo ejercicio, y que, aún en el

<sup>34</sup> Según la Resolución de Superintendencia N° 380-2014/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera uno (1) o dos (2), como es el caso de la recurrente y Pluspetrol Perú Corporation S.A., debía presentarse hasta el 25 y 26 de marzo de 2015, respectivamente.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

supuesto de que se tratara de un gasto de ejercicios anteriores no correspondería reparar la parte que ha sido imputada al Lote 88 al haber ocurrido la provisión del egreso y su pago en el ejercicio 2015; debe indicarse que si bien el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al Lote 88 por su régimen estabilizado, preveía la posibilidad de deducir gastos de ejercicios anteriores, en tanto la provisión como el pago se hayan efectuado en el ejercicio en que se pretende su deducción, según lo indicado por este Tribunal en las Resoluciones N°

y la posibilidad de deducir gastos de ejercicios anteriores, como excepción al principio del devengado, implica necesariamente que exista un control sobre dicha deducción, a efecto que en caso no haya sido posible su deducción en el ejercicio del devengo, proceda solo en el ejercicio en que se provisione y pague, lo que no ocurre en el caso de autos, pues de conformidad con lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la referida ley, la recurrente sí pudo deducir el gasto por “Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015” en el periodo de su devengo (es decir, en el ejercicio 2014), en la medida que el operador del consorcio canceló el mencionado bono a sus trabajadores sindicalizados en el mes de enero de 2015, esto es, antes del plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual, tanto de la recurrente, como del operador del consorcio. Por lo expuesto, los argumentos esbozados por la recurrente en este extremo carecen de asidero.

Que del mismo modo, carece de sustento lo mencionado por la recurrente referido a que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una posibilidad y no una obligación en el sentido que los contribuyentes podrían deducir un gasto devengado en un ejercicio siempre y cuando se pague hasta el plazo de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente; que, en cuanto a la parte correspondiente al Lote 56, se debe tomar en cuenta que el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta reafirma la necesidad de pago para que se pueda deducir tal concepto; y, que por lo anterior es que existe la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la mencionada norma, que indica que los gastos no deducidos en el ejercicio que corresponde, serán deducibles en el ejercicio en que se paguen, lo que en su caso aplica para el ejercicio 2015; toda vez que el pago de los bonos, como se ha indicado, se efectuó en enero de 2015, es decir, antes del plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2014, por lo que correspondía que sea deducido en este último ejercicio por corresponder al de su devengo y haber sido cancelados antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada; en ese sentido, lo argumentado por la recurrente no resulta amparable, ni resulta aplicable al caso de autos dicha disposición transitoria y final<sup>35</sup>.

## **2.4. Gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, contabilizados en la Cuenta Contable 62200001 – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones – PDT 601 Casilla 1017 “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015**

Que la recurrente señala acerca de este reparo que se remite a los argumentos esbozados en su recurso de reclamación, así como los expuestos por el operador del Consorcio Camisea, en su recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° y posterior recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° referidos a que:

- Según lo pactado en la cláusula vigésima del “Acta de acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, el operador otorgó una gratificación extraordinaria de S/ 35 000,00, la cual sería compensable contra las utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014, especificándose que si estas últimas resultaban menores a la referida gratificación, la diferencia no tendría que ser reembolsada por el trabajador y mantendría su carácter de gratificación extraordinaria, pero que en caso contrario, la diferencia oportunamente abonada al trabajador tendría el carácter de utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014, lo que implica que esta deducción observada en definitiva corresponde al ejercicio 2015, independientemente de la fecha en que se suscribió el convenio colectivo.
- El operador finalmente realizó pagos por concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015”, por un total de S/ 11 515 000,00 (US\$ 3 808 039,99) que, según las reglas expuestas, implica

<sup>35</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 06543-9-2020 y 02000-9-2022.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

que el 78,52% de ese monto mantiene su condición de gratificación extraordinaria, mientras que el 21,48% se considera como participación de utilidades; sin embargo, la Administración cuestiona ambos conceptos bajo la posición que corresponden al ejercicio 2014 sin mayor sustento.

- La porción de los egresos imputados en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, aún en el supuesto que califiquen como egresos de ejercicios anteriores, son deducibles en el ejercicio 2015, toda vez que la provisión y el pago se ha producido en dicho ejercicio.
- Para la proporción registrada en el Lote 56 también resultan aplicables los argumentos anteriormente expuestos, en la medida que en inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece la posibilidad de deducir los gastos siempre que se cumpla con pagarlos dentro del plazo para presentar la declaración jurada anual, pudiendo deducirse en el ejercicio en que efectivamente fueron cancelados.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5111, 5112, 5132 y 5133), la recurrente reitera los argumentos anteriormente detallados.

Que por su parte, la Administración sostiene que, teniendo en cuenta que el reparo por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015", es en esencia el mismo reparo formulado al operador del Consorcio Camisea; que comparte los mismos fundamentos que los analizados por dicha instancia en la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ y que la recurrente no presenta documentación adicional ni esgrime argumentos distintos que los expuestos por el operador en su respectivo procedimiento contencioso; corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que mantiene el reparo al considerar que se encuentra ajustado a ley.

Que a dicho efecto explica que según se analizó en la referida Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, de la Cláusula Vigésima del "Acta de acuerdo Final en Reunión Extra Proceso" de 26 de diciembre de 2014, se advertía que aquel convino en otorgar una gratificación extraordinaria por la suma de S/ 35 000,00, la cual sería compensable contra las utilidades legales del ejercicio 2014, misma que se hizo extensiva a todos los trabajadores sindicalizados a quienes les resultara aplicable el convenio, conforme con la cláusula segunda del mismo, siempre que mantuvieran relación laboral vigente tanto a la fecha de suscripción del convenio colectivo (26 de diciembre de 2014), como a la fecha de presentación del pliego de reclamos, lo que ocurrió el 24 de junio de 2014; asimismo, aclara que el operador presentó en su momento la relación de trabajadores por quienes provisionó el gasto y a quienes les pagó entre los meses de enero a marzo de 2015 la referida gratificación, apreciándose que tal beneficio fue otorgado a 196 trabajadores sindicalizados, por el importe total de S/ 6 860 000,00 y a 133 trabajadores no sindicalizados, por el importe de S/ 4 655 000,00. Por lo anterior indica que, respecto de los trabajadores sindicalizados, la obligación devengó a la firma del convenio, es decir, el 26 de diciembre de 2014, y que al haberse efectuado el pago dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada de dicho ejercicio (2014), no correspondía su deducción en el ejercicio 2015, bajo los mismos fundamentos expuestos al analizar el reparo por "Bono Cierre Convenio Colectivo 2014-2015".

Que añade con relación a los trabajadores no sindicalizados beneficiarios de la gratificación extraordinaria, que en su oportunidad el operador presentó los convenios individuales por cada trabajador, en cuya cláusula segunda se señala que si bien el convenio colectivo no les resultaba aplicable por no estar afiliados al sindicato, por propia decisión la empresa, de manera discrecional y con el ánimo de estimular a sus colaboradores, optó por hacer extensivo a ellos el otorgamiento de una gratificación extraordinaria ascendente a S/ 35 000,00, la cual sería registrada en planillas y en boletas de pago con la finalidad que su importe constituya pago a cuenta de la participación legal en las utilidades que le correspondía al trabajador por los resultados del ejercicio 2014, bajo las mismas condiciones pactadas en el convenio colectivo.

Que así, la Administración concluye que los montos entregados a los trabajadores (sindicalizados y no sindicalizados), se encontraban vinculados directamente con la participación de las utilidades del 2014 a cada trabajador, lo que correspondía a un gasto de dicho ejercicio, pues fue en esa oportunidad que se generó la naturaleza o de adelanto de utilidades del 2014 o de gratificación extraordinaria del referido ejercicio respecto de las sumas entregadas a los trabajadores como exceso.





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 4140), se aprecia que la Administración reparó los gastos contabilizados en la Cuenta Contable 62200001 – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones (54010002) – PDT 601 Casilla 1007 “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015”, al considerar que fueron deducidos indebidamente en el ejercicio 2015, para lo cual se sustenta en los Resultados de los Requerimientos N° y cita como base legal los incisos l) y v) del artículo 37 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 11 del Requerimiento N° (folio 493/reverso), la Administración dejó constancia del reparo por gastos deducidos indebidamente (desembolsos por “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015”), correspondiente al 25,2% por la participación de la recurrente en el consorcio con (Lotes 88 y 56), reparo que, a su vez, se sustenta en el resultado de los requerimientos correspondientes a la fiscalización del operador.

Que en el escrito de 25 de octubre de 2018 (folio 366), la recurrente se remitió a los argumentos desarrollados por el operador, por lo que sostuvo que la deducción por el concepto de “Gratificación Extraordinaria” corresponde a una deducción del ejercicio 2015, debiendo considerar la Administración que éste contiene la particularidad que se compensa con lo que corresponde pagar por concepto de participación de utilidades, constituyendo cualquier exceso como gratificación extraordinaria, habiéndose establecido en el “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, como fecha de pago el 9 de enero de 2015, fecha en que el consorcio convino incurrir en dicho gasto. Agregó que la Administración debe tomar en consideración la estabilidad tributaria correspondiente al Lote 88, la misma que permite deducir gastos de ejercicios anteriores siempre y cuando la provisión y el pago se produzca en el mismo ejercicio, y en cuanto a la estabilidad tributaria que rige para el Lote 56, se establece que, para deducir un gasto, este debe ser pagado de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 11 del Resultado del Requerimiento N° (folios 440 a 446), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que de acuerdo con lo manifestado por aquella, así como de la fiscalización practicada al operador, se verificó que el gasto por el concepto deducido corresponde a la gratificación extraordinaria otorgada mediante convenio colectivo 2014-2015 acordado según “Acta de acuerdo Final en Reunión Extra proceso” de 26 de diciembre de 2014, en cuya cláusula vigésima – Gratificación Extraordinaria se indica que el operador conviene en otorgar una gratificación extraordinaria por la suma bruta total de S/ 35 000,00, la cual será compensable contra las utilidades legales que correspondan al ejercicio 2014; agregando dicho convenio que si las utilidades legales que correspondan al ejercicio 2014 son finalmente menores a dicha gratificación extraordinaria, la diferencia entre uno y otro no tendrá que ser reembolsado por el trabajador, y mantendrá su carácter de gratificación extraordinaria, siendo que por el contrario, si las utilidades legales en mención son mayores a tal gratificación extraordinaria, la diferencia será oportunamente abonada al trabajador como utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014. Asimismo, indica que esta gratificación extraordinaria se haría extensiva a todos los trabajadores a quienes resulte aplicable el convenio conforme con su cláusula primera, siempre que mantengan relación laboral vigente tanto como a la fecha de suscripción del convenio como a la fecha de presentación del pliego de reclamos.

Que en ese sentido, señaló que el concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015” otorgado por el importe de S/ 35 000,00 a cada trabajador sindicalizado y no sindicalizado beneficiarios, comprende: a) Participación en las utilidades 2014, que corresponde al pago adelantado de la participación de los trabajadores en las utilidades del ejercicio 2014, si la participación fue mayor o igual al mencionado monto; y b) Gratificación extraordinaria 2014, que corresponde a la gratificación extraordinaria constituida por el exceso entre los S/ 35 000,00 y el importe de la participación en las utilidades 2014 de cada trabajador beneficiario, si la participación fue menor a los S/ 35 000,00. En ese sentido, el operador dedujo como gasto del 2015 los conceptos de participación en las utilidades 2014 por el importe de S/ 2 473 789,28 y gratificación extraordinaria acordada en el ejercicio 2014 por un importe de S/ 9 041 210,72 de acuerdo con el análisis realizado por el total de trabajadores que recibieron dicho beneficio, según el detalle contenido en el Anexo 10 adjunto (folios 378/reverso a 381).





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que indicó que, por otro lado, el concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015” se encuentra contabilizado en la Cuenta Contable Gtos Pers, Direct y Gerentes-Otras remuneraciones (cuenta corporativa del operador), conceptos declarados y pagados en la declaración jurada presentada mediante el Formulario PDT 601 Casilla 1017 de los meses de enero, febrero y marzo de 2015 por el importe total de S/ 11 515 000,00 (US\$ 3 808 039,99).

Que refirió en cuanto a la Participación en las utilidades 2014, que se verificó respecto de los trabajadores por los cuales el operador proporcionó las boletas de pago y las liquidaciones de distribución de las utilidades 2014; así como de la información proporcionada en la planilla electrónica, que el importe a distribuir por dicho concepto asciende a S/ 4 566 779,08, del cual el monto de S/ 2 093 989,00, declarado en la Casilla 911, corresponde a trabajadores que recibieron la aludida participación en las utilidades y no el concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015”, mientras que el monto de S/ 2 473 789,28, declarado en la Casilla 1012, corresponde a trabajadores que recibieron ambos conceptos.

Que asimismo, precisó que teniendo en cuenta la garantía de estabilidad tributaria respecto del Lote 88, el gasto debió ser deducido en el ejercicio 2014, período de su devengo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que con relación al Lote 56, se debe tomar en cuenta que su deducción se encuentra sujeta a lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la citada ley, según el cual los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, la cual venció el 26 de marzo de 2015 para el ejercicio 2014, habiéndose verificado que el operador realizó el pago a cuenta de la participación de utilidades en los meses de enero, febrero y marzo de 2015.

Que en ese sentido, la Administración procedió a reparar la participación de utilidades del 2014, otorgado a favor de los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, deducido indebidamente como gasto en el ejercicio 2015 por los importes de US\$ 108 824,66 y US\$ 55 430,61, correspondientes al Lote 88 y Lote 56, respectivamente (25,2% de su participación).

Que mencionó que respecto de la Gratificación Extraordinaria 2014, por la cual el operador otorgó a los trabajadores beneficiarios sindicalizados y no sindicalizados el importe de S/ 9 041 210,72 (S/ 11 515 000,00 – S/ 2 473 789,28), se verificó que dicho importe está constituido por el exceso entre los S/ 35 000,00 y el importe de la participación en las utilidades 2014 de cada trabajador beneficiario, tal como se señala en el inciso a) de la cláusula segunda de los referidos convenios. Preciso que la recurrente dedujo el citado concepto como gasto en el ejercicio 2015; no obstante, que de acuerdo con el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que en consecuencia, la Administración procedió a reparar la gratificación extraordinaria 2014, otorgada a favor de los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, deducida indebidamente como gasto en el ejercicio 2015 por los importes de US\$ 397 807,84 y US\$ 202 626,23, correspondientes al Lote 88 y Lote 56, respectivamente (25,2% de su participación).

Que precisó que los importes totales reparados fueron de US\$ 506 632,50 (US\$ 108 824,66 + US\$ 397 807,84) y US\$ 258 056,84 (US\$ 55 430,61 + US\$ 202 626,23), correspondientes al Lote 88 y Lote 56, respectivamente.

Que posteriormente, mediante el ítem 15 del Anexo 01 del Requerimiento N° (folio 331), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto del presente reparo a efectos que presente sus descargos.

Que en el escrito de 25 de abril de 2019 (folios 270 y 271), la recurrente manifestó que mantenía su posición, remitiéndose a los argumentos desarrollados por el operador, según el cual, respecto de los gastos por el concepto de “Gratificación Extraordinaria”, en la cláusula vigésima del “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, el operador convino en otorgar una



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

gratificación extraordinaria de S/ 35 000,00, que sería compensable contra las utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014, precisando dicho convenio que si tales utilidades son finalmente menores a la gratificación extraordinaria, la diferencia entre uno y otro concepto no tendría que ser reembolsada por el trabajador, manteniendo su carácter de gratificación extraordinaria, y por el contrario, si tales utilidades son mayores a la gratificación extraordinaria, la diferencia oportunamente abonada al trabajador como utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014. Por lo tanto, las mencionadas deducciones corresponden al ejercicio 2015, más allá de la fecha en que se suscribió el convenio colectivo.

Que agregó que la parte de los egresos imputados en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, aún en el supuesto que califiquen como egresos de ejercicios anteriores, resultarían deducibles en el ejercicio 2015, toda vez que la provisión y pago se produjo en dicho ejercicio; y la parte registrada en el Lote 56, resultaría aplicable lo expuesto respecto a que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece una posibilidad.

Que en el ítem 15 del Resultado del Requerimiento N° (folios 305 a 308/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y reiteró lo antes señalado, por lo que mantuvo el reparo.

Que en tal sentido, corresponde analizar si los gastos por participación en utilidades 2014 y gratificación extraordinaria, por los importes totales de US\$ 506 632,50 y US\$ 258 056,84, correspondientes al Lote 88 y Lote 56, respectivamente, corresponden a gastos devengados en el ejercicio 2014.

Que de conformidad con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable para el caso de los gastos correspondientes al Lote 88 por su régimen estabilizado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, por lo que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de otra parte, el inciso v) del mencionado artículo 37, incorporado por Ley N° 27356, aplicable para el gasto del Lote 56 por su régimen estabilizado, establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso c) del artículo 34 de la anotada ley establece que son rentas de quinta categoría las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de estas.

Que toda vez que, por un lado, el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 892 ha contemplado expresamente que las retribuciones por la participación de los trabajadores en las utilidades a que se refiere dicho dispositivo constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría y, por otro lado, que dichas retribuciones de carácter obligatorio constituyen para sus perceptores rentas de quinta categoría, estas se encuentran dentro del alcance del citado inciso v) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N°

entre otras, ha establecido que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se realizara el pago.



# Tribunal Fiscal

N° 01468-3-2023

Que en el mismo sentido, la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la citada Ley del Impuesto a la Renta, precisa excepcionalmente que los gastos a los que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la referida ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que al respecto, obra en autos el documento denominado "Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso" de 26 de diciembre de 2014 (folios 4746 a 4752), que corresponde al Pliego de Reclamos presentado por el Sindicato de Trabajadores de la recurrente de 24 de junio de 2014, el cual obra en el Expediente N° .14 del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, de cuya revisión se advierte que en su "Cláusula Vigésima: Gratificación Extraordinaria" se acordó que

(operador del consorcio integrado por la recurrente), otorgaría una gratificación extraordinaria por la suma bruta total de S/ 35 000,00, la cual sería compensable contra las utilidades legales que correspondieran al ejercicio 2014, siendo que si estas fueran finalmente menores a dicha gratificación extraordinaria, la diferencia entre uno y otro concepto no tendría que ser reembolsada por el trabajador, manteniendo su carácter de gratificación extraordinaria; y por el contrario, si aquellas fueran mayores a la gratificación extraordinaria, la diferencia sería oportunamente abonada al trabajador como utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014. Asimismo, se agrega que la gratificación extraordinaria se haría extensiva a todos los trabajadores a quienes resultara aplicable el convenio conforme con su cláusula segunda<sup>36</sup>, siempre que mantuvieran su relación laboral vigente tanto a la fecha de suscripción de convenio colectivo como a la fecha de presentación del pliego de reclamos, precisándose además que este concepto se pagaría el 9 de enero de 2015.

Que asimismo, se adjunta los Convenios Individuales celebrados por Pluspetrol Perú Corporation S.A. con los trabajadores no sindicalizados identificados con DNI N°

(folios 4689 a 4715, 4719, 4720, 4724, 4725, 4729, 4730, 4734 y 4735), en cuya cláusula segunda se estableció lo siguiente:

**"SEGUNDO:** Si bien el Convenio Colectivo no resulta aplicable a **EL TRABAJADOR** por no estar afiliado al Sindicato (...) **LA EMPRESA**, por su propia decisión ha optado, de manera discrecional y con el ánimo de estimular a sus colaboradores, por otorgar a **EL TRABAJADOR** una gratificación extraordinaria ascendente a la suma de S/35,000.00 (...) pagadera por única vez y que será registrada en planillas y boletas de pago bajo la denominación de "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015", con la finalidad de que su importe constituya pago a cuenta de la participación legal en las utilidades que le corresponderá a **EL TRABAJADOR** por los resultados del ejercicio económico 2014.

Por su parte, **EL TRABAJADOR** declara su conformidad con recibir la "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015" referida en el primer párrafo de la presente cláusula segunda en las condiciones propuestas por **LA EMPRESA**, por lo que ambas partes acuerdan que la percepción del citado beneficio estará sujeta a las siguientes pautas:

- a) Si el monto a que tuviera derecho **EL TRABAJADOR** por concepto de la participación legal de utilidades que le corresponderá (...) por los resultados del año 2014 fuese inferior a S/35,000.00 (...) **EL TRABAJADOR** no estará obligado a devolver a **LA EMPRESA** suma alguna correspondiente al exceso que respecto de tal participación pudiese haber recibido con la entrega de la Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015, por ser la común intención de las partes que tal exceso mantenga su carácter de gratificación extraordinaria.

<sup>36</sup> Cabe indicar que si bien se hace alusión a la cláusula primera, de la revisión del citado documento se advierte que se refiere a la cláusula segunda – Ámbito y Nivel de Aplicación del Convenio: El presente convenio colectivo es aplicable a los trabajadores sindicalizados de Pluspetrol Perú Corporation S.A..



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

- b) Si el monto a que tuviera derecho **EL TRABAJADOR** por concepto de participación legal en las utilidades que le corresponderá por los resultados del año 2014 fuese superior a S/.35,000.00 (...) **LA EMPRESA** deberá abonarle la diferencia entre uno y otro concepto en calidad de saldo pendiente de pago de la participación legal en las utilidades del ejercicio 2014, concepto que será abonado a **EL TRABAJADOR** en la correspondiente oportunidad de pago de la referida participación legal en las utilidades.
- c) Si el monto a que tuviera derecho **EL TRABAJADOR** por concepto de participación legal en utilidades que le corresponderá por los resultados del año 2014 ascendiese exactamente a la suma de S/.35,000.00, **EL TRABAJADOR** no tendrá derecho a percibir suma alguna por concepto de la referida participación, ya que en tal caso habría recibido como pago a cuenta de la misma participación el íntegro de la suma que le correspondería por el señalado concepto.
- d) Queda entendido también que en cualquiera de los tres supuestos escenarios previstos en los literales a, b, y c que anteceden, **EL TRABAJADOR** recibirá en la fecha de pago de la participación legal en las utilidades una Liquidación conteniendo el cálculo exacto de la participación en las utilidades del año 2014 que le permita, entre otras cosas, apreciar claramente si tiene derecho a percibir o no por concepto de participación algún monto adicional a la Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015 prevista en la presente cláusula segunda.” (Subrayado agregado)

Que también obra en autos: (i) una lista presentada por el operador del consorcio, con la relación de trabajadores por los que se provisionó la mencionada “Gratificación Extraordinaria”, distinguiendo su situación de sindicalizado y no sindicalizado, de la que se advierte que los pagos a los trabajadores se efectuaron entre los meses de enero y marzo de 2015, ascendiendo en todos los casos a S/ 35 000,00 cada “gratificación”, por un total entre todos los beneficiados de S/ 11 515 000,00 (folios 4736 a 4745 y 4755 a 4764), (ii) copias de las Boletas de Pago del mes de abril de 2015 y Liquidación de la Distribución de las Utilidades, respecto de los empleados con DNI N° , de los que se aprecia que el monto que les correspondía por tal concepto no superaba los S/ 35 000,00 (folios 4717, 4718, 4722, 4723, 4727, 4728, 4732 y 4733) y iii) copias de las Boletas de Pago del mes de enero o febrero de 2015, respecto de los empleados con DNI N° y de los que se advierte el pago del concepto “Gratíf. Extr. Conv. Colect. 2014-2015” por S/ 35 000,00 (folios 4716, 4721, 4726 y 4731).

Que de los medios probatorios actuados, se aprecia que los pagos efectuados por el operador del consorcio a los trabajadores (sindicalizados y no sindicalizados) se estableció en función de la determinación de la participación en las utilidades 2014, siendo que, una parte de los S/ 35 000,00 pagados a cada trabajador, tiene la naturaleza de adelanto de utilidades correspondientes al ejercicio 2014, y el exceso tiene naturaleza de gratificación extraordinaria, conforme con lo convenido tanto en el “Acta de Acuerdo Final en Reunión Extra Proceso” de 26 de diciembre de 2014, como en los convenios individuales celebrados con los trabajadores no sindicalizados en enero de 2015.

Que en ese sentido, y de acuerdo con lo regulado en los incisos I) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto bajo el concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015”, que corresponde a un adelanto de participación en las utilidades del 2014 de Pluspetrol Perú Corporation S.A. (operador del Consorcio Camisea del cual es miembro la recurrente con una participación del 25,20%), en todos los casos (trabajadores sindicalizados y no sindicalizados), devengó y debió ser deducido en el ejercicio 2014, en la medida que su cancelación se produjo antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de este último ejercicio (entre enero y marzo de 2015), y más aún si se tiene en cuenta que, por lo menos en el caso de los trabajadores sindicalizados, el cumplimiento de los supuestos que condicionaban su pago se verificó desde el 26 de diciembre de 2014, lo que no es desvirtuado por la recurrente, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que del mismo modo, respecto del gasto bajo el concepto de “Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015”, que correspondía a una gratificación extraordinaria, por resultar del exceso de la parte equivalente a la participación de utilidades del 2014, hasta alcanzar los S/ 35 000,00 cancelados a



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

cada trabajador sindicalizado, este también devengó y resultaba deducible en el ejercicio 2014, toda vez que el cumplimiento de los supuestos que condicionaban su pago se verificó desde el 26 de diciembre de 2014, fecha en que se tenía certeza de los trabajadores afiliados al sindicato de trabajadores del operador del consorcio, y debido a que su pago se dio con anterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, conforme con lo dispuesto en las normas antes mencionadas, debiéndose confirmar la apelada también en este extremo.

Que sin embargo, con relación al pago de la gratificación extraordinaria cancelada a los trabajadores no sindicalizados, en la parte que excede a su participación en las utilidades del ejercicio 2014, cabe señalar que, según se observa de los Convenios Individuales que obran en autos, el operador del consorcio recién convino en otorgar tal beneficio a sus trabajadores no sindicalizados en el mes de enero de 2015, definiendo que si bien el monto de la gratificación total y las condiciones serían similares a las acordadas en el Convenio Colectivo celebrado con el Sindicato de Trabajadores, ello provenía de una decisión tomada de forma discrecional y con el ánimo de estimular a sus colaboradores, lo que recién se puso de manifiesto al suscribir los mencionados acuerdos en enero de 2015.

Que en atención a lo indicado, a diferencia de la gratificación extraordinaria (constituida por la diferencia entre el importe de los S/ 35 000,00 pagados y el adelanto de la participación en las utilidades del 2014) pagada a los trabajadores sindicalizados, cuyo hecho generador de la obligación de otorgamiento surgió desde diciembre de 2014, según el acta suscrita con el Sindicato de Trabajadores de

en el caso de los trabajadores no sindicalizados, tal voluntad de pago y aceptación recién fue puesta en manifiesto con la suscripción de los acuerdos individuales, procediendo en tal sentido a levantar el reparo en la parte del gasto por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015", que califica como "gratificación extraordinaria", pagada a los trabajadores no sindicalizados entre enero y marzo de 2015 y revocar la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar su importe.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en cuanto a que lo pactado en la cláusula vigésima del "Acta de acuerdo Final en Reunión Extra Proceso" de 26 de diciembre de 2014, el operador otorgó una gratificación extraordinaria de S/ 35 000,00, la cual sería compensable contra las utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014, especificándose que si estas últimas resultaban menores a la referida gratificación, la diferencia no tendría que ser reembolsada por el trabajador y mantendría su carácter de gratificación extraordinaria, pero que en caso contrario, la diferencia oportunamente abonada al trabajador tendría el carácter de utilidades legales correspondientes al ejercicio 2014, lo que implica que esta deducción observada en definitiva corresponde al ejercicio 2015, independientemente de la fecha en que se suscribió el convenio colectivo; cabe anotar que el hecho sustancial generador del gasto, en la parte que el reparo ha sido mantenido, se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, 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, y en el caso de autos ello ocurrió en el ejercicio 2014, en tal sentido, lo manifestado en sentido contrario carece de sustento.

Que asimismo, carece de asidero lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración cuestiona el gasto por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015", en la parte que mantiene su condición de gratificación extraordinaria, así como en la parte que se considera como participación de utilidades, bajo la posición que corresponden al ejercicio 2014 sin mayor sustento; toda vez que, según se aprecia de la apelada (folios 4293 a 4295/reverso), así como de la Resolución de Intendencia N°

(folios 4229 a 4231/reverso), cuyo análisis repite y hace suyo, se exponen los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan su posición de mantener el reparo, así como se evalúan los medios probatorios aportados por el operador del consorcio en su propio procedimiento contencioso tributario, y sus respectivos argumentos, dando una explicación motivada del por qué considera que los gastos observados devengaron en el ejercicio 2014, aun cuando su pago haya ocurrido entre los meses de enero y marzo de 2015.





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que sobre lo argumentado por la recurrente en relación a que la porción de los egresos imputados en el centro de costos del Contrato de Licencia del Lote 88, aún en el supuesto que califiquen como egresos de ejercicios anteriores, son deducibles en el ejercicio 2015, toda vez que la provisión y el pago se ha producido en dicho ejercicio; resulta pertinente reiterar que, conforme con el análisis efectuado por este Tribunal, la posibilidad de deducir gastos de ejercicios anteriores, corresponde a una excepción al principio del devengado, que implica necesariamente que exista un control sobre dicha deducción, a efecto que en caso no haya sido posible su deducción en el ejercicio del devengo, proceda solo en el ejercicio en que se provisione y pague, lo que tampoco ocurre en el caso de autos, pues de conformidad con lo establecido en los incisos l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente sí pudo deducir el gasto por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015" en el periodo de su devengo (es decir, en el ejercicio 2014), dado que el operador del consorcio canceló el mencionado concepto a sus trabajadores sindicalizados y/o no sindicalizados, entre enero y marzo de 2015, antes del plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual, tanto de la recurrente, como del operador del consorcio, lo que no ha sido desvirtuado. Por lo expuesto, los argumentos esbozados por la recurrente en este extremo carecen de asidero.

Que del mismo modo, carece de sustento lo mencionado por la recurrente en el sentido que a la proporción registrada en el Lote 56 también resultan aplicables los argumentos anteriormente expuestos, en la medida que en inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece la posibilidad de deducir los gastos siempre que se cumpla con pagarlos dentro del plazo para presentar la declaración jurada anual, pudiendo deducirse en el ejercicio en que efectivamente fueron cancelados; toda vez que el pago de la Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014-2015, constituida por el adelanto de la participación en las utilidades 2014 (pagada a trabajadores sindicalizados y no sindicalizados), como la gratificación extraordinaria (pagada a trabajadores sindicalizados), se efectuó entre enero y marzo de 2015, es decir, antes del plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2014, por lo que correspondía que sea deducido en este último ejercicio por corresponder al de su devengo y haber sido cancelados antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada; en ese sentido, lo argumentado por la recurrente no resulta amparable.

## **2.5. Gastos que no califican como condición de trabajo al no constituir una obligación contractual, contabilizados en la Cuenta Contable 62200001 – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones – 5P13 Prov. Sueldo Argentina**

Que la recurrente señala que estos gastos reparados corresponden a la parte de sueldo de los trabajadores expatriados, que antes de su incorporación a la planilla del operador se encontraban laborando en las oficinas de la empresa afiliada en Argentina, considerada una práctica comúnmente empleada por las empresas para atender los requerimientos del negocio, que se trata de transferencias temporales con doble finalidad: a) captar, desarrollar y retener empleados claves para el futuro de la empresa, y b) promover la formación de empleados locales y contribuir con el crecimiento del negocio poniendo a disposición rápidamente al talento de acuerdo a requerimientos, precisando que al finalizar el plazo de la asignación, el operador espera que el empleado transferido regrese a su país de origen (repatriación), por lo que a fin de no cortar su vínculo laboral con su empleador original, dejaba parte de su remuneración con dicha empresa, y así, reciben parte de su sueldo a través de la remuneración asignada por el operador y otra parte, de su antiguo empleador.

Que refiere que la parte de sueldo reconocida en Argentina es considerada en Perú para fines del cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría del empleado expatriado, considerando que el origen de dicha renta es el trabajo que el empleado realiza en el país. Asimismo, la empresa afiliada en el exterior reasigna el gasto a Perú a través de la emisión de notas de débito considerando que son desembolsos que se vinculan con las operaciones realizadas en el país.

Que manifiesta que existen suficientes elementos de prueba para acreditar la causalidad del referido gasto, tales como los contratos con dichos trabajadores, donde se detalla el modo de cálculo de la remuneración mensual de cada trabajador; y asimismo, existe una "Política Global de Expatriados" a partir de la cual se sustenta la obligación del desembolso del reembolso por las remuneraciones. Además, el operador efectuó las retenciones correspondientes a rentas de quinta categoría, por lo que se debe dejar sin efecto el



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

presente reparo en la medida que la Administración no ha acreditado fehacientemente que los desembolsos sean liberalidades.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5110, 5111, 5131 y 5132), la recurrente reitera lo señalado en su apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que los desembolsos observados al operador del consorcio provisionados en la Cuenta 62110001 – “Gtos Pers. Direct. Y Gerentes-Sueldos y salarios, gastos por concepto de Prov. Sueldo Argentina”, no constituyen remuneraciones, ni condiciones de trabajo, y no cumplen con el principio de causalidad, constituyendo por tanto actos de liberalidad por parte del consorcio a favor de un tercero.

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 4140), se aprecia que la Administración reparó los gastos contabilizados en la Cuenta Contable – Gastos Personal, Directivos y Gerentes – Otras remuneraciones – 5P13 Prov. Sueldo Argentina, al considerar que estos no califican como condición de trabajo, por no haberse constituido una obligación contractual, señalando como base legal el inciso l) del artículo 37 e inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

Que mediante el punto 12 del Requerimiento N° (folio 492), la Administración dejó constancia del reparo por gastos que no califican como condición de trabajo, correspondiente al 25,2% por la participación de la recurrente en el consorcio con Pluspetrol Perú Corporation S.A. (Lotes 88 y 56), reparo que a su vez, se sustenta en el resultado de los requerimientos correspondientes a la fiscalización del operador.

Que en el escrito de 25 de octubre de 2018 (folios 365 y 366), la recurrente señaló que se remitía a lo indicado por el operador, según el cual este concepto corresponde a la parte del sueldo de los trabajadores expatriados, que antes de su incorporación a la planilla del operador se encontraban laborando en las oficinas de la empresa afiliada Pluspetrol S.A. en Argentina, siendo que con el ánimo de no cortar su vínculo laboral con su empleador original, dejaban parte de su remuneración con dicha empresa, y así, reciben parte de su sueldo a través de la remuneración asignada por el operador y otra parte de su antiguo empleador, la cual es considerada en Perú a fines del cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría tomando en cuenta que el origen de la renta es el trabajo que el empleador realiza en el país; y además, la empresa afiliada en el exterior reasigna el gasto a Perú a través de notas de débito, toda vez que son desembolsos vinculados con las operaciones efectuadas en el país.

Que en el punto 12 del Resultado del Requerimiento N° (folios 437 a 440), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, e indicó que de acuerdo con los términos contractuales de los contratos de trabajo presentados por el operador y de acuerdo con los argumentos expuestos, la recurrente se obligó a brindarle a los trabajadores extranjeros la remuneración mensual (incluye Bono vacacional y Asignación familiar), gratificaciones, vivienda, colegio y CTS, siendo que los desembolsos por concepto de Provisión Sueldo Argentina no califican como condición de trabajo por cuanto no constituyen una obligación contractual, razón por la cual tampoco resultan ser desembolsos necesarios para la realización de las labores de dichos trabajadores. Asimismo, tal provisión no se encuentra declarada en la planilla de pago de remuneraciones del operador, lo que constituye una liberalidad de la empresa.

Que refirió que los gastos deducidos bajo el mencionado concepto por el importe de US\$ 212 568,76 (S/ 677 542,86) correspondiente a los trabajadores extranjeros se encuentran detallados en el Anexo 12 adjunto (folios 373 y 374), siendo que los montos observados ascienden a US\$ 23 313,74 y US\$ 22 973,51, correspondientes a los Lotes 88 y 56, respectivamente (25,2% de su participación).

Que agregó que si bien el pago efectuado por el personal expatriado asignado a las operaciones en Perú se realiza con la finalidad de no cortar su vínculo laboral con su empleador original, y que esto constituye una práctica habitual según lo manifestado por el operador del consorcio, dicha práctica no está contemplada en los contratos de trabajo presentados ni constituyen condición de trabajo.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que por lo expuesto, la Administración reparó el referido gasto.

Que posteriormente, mediante el ítem 16 del Anexo 01 del Requerimiento N° (folio 331), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto del presente reparo a efectos que presente sus descargos.

Que en el escrito de 25 de abril de 2019 (folios 269 y 270), la recurrente reiteró lo antes señalado en el sentido que el mencionado concepto corresponde a la parte del sueldo de los trabajadores expatriados, que antes de su incorporación a la planilla del operador se encontraban laborando en las oficinas de la empresa afiliada Pluspetrol S.A. en Argentina, agregado que aquello es una práctica comúnmente empleada por las empresas para atender los requerimientos del negocio, tratándose de transferencias temporales con doble finalidad: a) captar, desarrollar y retener empleados claves para el futuro de la empresa, así como promover la formación de empleados locales, y b) contribuir con el crecimiento del negocio poniendo a disposición rápidamente al talento de acuerdo a requerimientos. Asimismo añadió que, al finalizar el plazo de la asignación, el operador espera que el empleado transferido regrese a su país de origen (repatriación).

Que en el ítem 16 del Resultado del Requerimiento N° (folio 304 anverso/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que, si bien aquella manifestó que los desembolsos a favor de los empleados expatriados corresponden a una política de la empresa, lo cual no ha sido acreditado con la documentación probatoria, dichos desembolsos no forman parte de un acuerdo contractual, por lo que mantuvo el reparo.

Que conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 945, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que la citada norma recoge el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a 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.

Que de conformidad con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, eran deducibles de la renta bruta a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acordaran al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y agregaba dicho inciso que las referidas retribuciones podían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondieran cuando hubieran sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por la Ley N° 27804, disponía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que según el inciso d) del artículo 44 de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 27804, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 34 de la norma en mención, disponía que eran rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento N° (folios 437 y 438/reverso), la Administración reparó los gastos deducidos bajo el concepto de Provisión Sueldo Argentina por el importe total de US\$ 212 568,76 (S/ 677 542,86), correspondiente a los Lotes 88 y 56<sup>37</sup> por los trabajadores extranjeros que son reembolsados a la empresa afiliada .. en Argentina.

Que la Administración no cuestiona la fehaciencia y destino de los pagos efectuados por la recurrente, sino su deducción como gasto al sostener que no tienen naturaleza remunerativa, ni constituyen condición de trabajo, no encontrándose contemplados en los contratos de trabajo, correspondiendo una liberalidad, y por lo tanto, no resultaban deducibles a efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que al respecto, el artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificada por la Ley N° 28051, vigente desde el 3 de agosto de 2003, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición.

Que en ese mismo sentido, el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, prevé que constituye remuneración computable todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición.

Que conforme con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° , entre otras, si bien para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, por lo que incluye como conceptos gravados los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y "en general toda retribución por servicios personales", tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso se aprecia los contratos proporcionados por el operador, "Prórroga y Modificación de Contrato de trabajo con Extranjero", suscritos con los trabajadores

.., en los cuales se estableció que se otorgaría una remuneración mensual que incluye bono vacacional y asignación familiar, dos gratificaciones anuales y el impuesto asumido anual, así como el pago de la Compensación por Tiempo de Servicio (CTS), el pago de vivienda y en algunos casos, el pago de colegio (folios 4617 a 4661 y 4676 a 4678).

Que asimismo, se advierte que tales remuneraciones a los trabajadores fueron consignadas en la planilla electrónica del operador (folios 4679 a 4684 y 4686 a 4688), a diferencia de los pagos que, según la recurrente, corresponderían a la parte de las remuneraciones asignadas por su empleador en Argentina.

Que adicionalmente, de los mencionados contratos no se aprecia que se hubiera acordado el pago de parte de las remuneraciones, tal como afirma la Administración, siendo además que, según lo establecido en la cláusula tercera de los citados contratos, los trabajadores laborarían en exclusividad para el empleador bajo subordinación, no pudiendo prestar servicios para terceros bajo cualquier modalidad.

Que al respecto, cabe señalar que si bien la retribución que se pague a los trabajadores conforme con lo establecido por el referido artículo 37 y el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta citados precedentemente, puede ser deducible como gasto, en el presente caso, no se encuentra acreditado que los montos materia de reparo hubieran sido dados a título de remuneración, toda vez que no fueron sumados a ésta ni fueron considerados como tales a efecto de las cargas laborales, así como tampoco se acreditó que fuera una obligación pactada en los aludidos contratos.

<sup>37</sup> Por los importes ascendentes a US\$ 23 313,74 y US\$ 22 973,51 por los Lotes 88 y 56, respectivamente (25,2% de su participación).



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que en tal sentido, al no haber acreditado la recurrente que el mencionado gasto que asumió hubiera sido otorgado con carácter remunerativo, no se encuentra acreditada la relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente con relación a que a fin de que los trabajadores no corten su vínculo laboral con su empleador original, dejaban parte de su remuneración con dicha empresa, y así recibían parte de su sueldo a través de la remuneración asignada por el operador y otra parte, de su antiguo empleador, cabe indicar que carece de sustento, puesto que la recurrente no acreditó que los pagos realizados correspondan efectivamente a remuneraciones por parte del antiguo empleador, no habiéndose pactado tampoco aquello en los contratos con los trabajadores extranjeros. En ese sentido, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no correspondía que se considerara en Perú para fines del cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría, el pago reconocido en Argentina, ni que tal pago fuera reasignado al país.

Que asimismo, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, aquella no acreditó la causalidad del referido gasto, no encontrándose sustentada la obligación del desembolso del reembolso por los pagos efectuados, los cuales no fueron dados a título de remuneración, aun cuando se hubieran realizado las retenciones por rentas de quinta categoría.

Que estando a que en esta instancia se ha dejado sin efecto el reparo por el mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso , levantado el reparo por el gasto deducido indebidamente en el ejercicio 2015 por concepto de "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015", en cuanto al pago de la gratificación extraordinaria pagada a los trabajadores no sindicalizados, y que se han mantenido los demás reparos impugnados, procede que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N°

### **3. Resolución de Determinación N° mayo de 2015**

### **– Pago a cuenta del Impuesto a la Renta de**

Que la recurrente señala que se remite a todos los argumentos esbozados para cuestionar el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por el mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso

Que por su parte, la Administración sostiene que, corresponde confirmar la determinación de la omisión referencial del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo mayo de 2015, por haberse establecido previamente, al analizar el mismo reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, que este se encuentra ajustado a ley.

Que al respecto, cabe indicar que el presente reparo por mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso CIADI ha sido sustentado bajo los mismos fundamentos expuestos en el punto 2.1 de la presente resolución<sup>38</sup>, por lo que de igual forma, corresponde levantarlo, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

### **4. Resoluciones de Multa N°**

y

### **– Multas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**

Que la recurrente señala que sin perjuicio que no ha incurrido en esta infracción, la multa además ha sido incorrectamente calculada, toda vez que mediante el Decreto Legislativo N° 1311, vigente desde el 1 de enero de 2016, se estableció que la multa debe calcularse sobre la base del tributo por pagar omitido, y ello es lo que le debió ser aplicado, en virtud de lo contemplado en el artículo 168 del Código Tributario,

<sup>38</sup> El punto referido al reparo por mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso





# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

más aun porque no se encontraba en ninguno de los supuestos por los que dicho dispositivo prohíbe la aplicación de la retroactividad benigna de las sanciones (sanción no se encontraba en trámite ni en ejecución al 31 de diciembre de 2016), principio reconocido en la Constitución Política del Perú, así como en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Invoca la Casación N°

Que mediante escrito de alegatos (folios 5109, 5110, 5130 y 5131), la recurrente se remite a lo argumentado en su apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en la medida que se ha verificado que los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, así como del pago a cuenta de mayo de 2015, se encuentran arreglados a ley. Agrega que aun cuando la sanción no hubiera sido aplicada con anterioridad, las multas cometidas durante un determinado régimen jurídico deben ser sancionadas conforme lo establecía dicho régimen.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, 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 teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en los reparos que han dado lugar a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2015, y considerando que en la presente instancia se ha dejado sin efecto dicho valor, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la resolución de multa mencionada.

Que de otro lado, dado que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en los reparos que han dado lugar a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y considerando que en la presente instancia se ha dejado sin efecto el reparo por mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral ARB/12/28, se ha levantado el reparo por gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015 por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015" (en cuanto al pago de la gratificación extraordinaria pagada a los trabajadores no sindicalizados), así como se han mantenido los demás reparos formulados, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de la resolución de multa impugnada, y en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar el importe de la multa.

Que con relación a los argumentos esbozados por la recurrente destinados a cuestionar el cálculo de la multa y la no aplicación de la retroactividad benigna a su caso, debe indicarse que, conforme a lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución Política del Perú de 1993, la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte, en tanto que, de acuerdo con el artículo 103 del citado texto constitucional, modificado por Ley N° 28389, pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas; la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo; la ley se deroga sólo por otra ley; también queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad; y la Constitución no ampara el abuso del derecho.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01468-3-2023

Que en consonancia con la disposición constitucional antes citada —en la que solo se prevé la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo—, el artículo 168 del Código Tributario establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

Que por su parte, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS).

Que de otro lado, este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 01651-3-2002, que no procede aplicar el principio de retroactividad benigna en materia sancionatoria tributaria, mientras que en la Resolución N° 2000-4-96 ha señalado que el término «en trámite» o «en ejecución», tratándose de multas, alude a todas aquéllas que no estén pagadas.

Que en este orden de ideas, dado que el artículo 168 del Código Tributario prevé expresamente que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, como es el caso de autos, los argumentos de la recurrente no resultan amparables. En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 11619-1-2017.

Que en cuanto a que resulta aplicable el Decreto Legislativo N° 1311 debido a que las multas impuestas no se encontraban en trámite ni en ejecución a su entrada en vigencia; cabe precisar que, conforme a lo dispuesto por la norma constitucional glosada, al principio de aplicación inmediata de las normas, así como a la teoría de los hechos cumplidos recogida por el sistema jurídico peruano, se tiene que la infracción bajo análisis se configura de acuerdo con las normas vigentes a la fecha de comisión de la infracción, siendo que la sanción aplicable también debe ser establecida atendiendo a las normas vigentes a dicha fecha, de modo que no cabe la aplicación de una norma (Decreto Legislativo N° 1311) que entró en vigencia con posterioridad a la fecha de comisión de la infracción, como pretende la recurrente, debido a que ello implicaría la aplicación retroactiva de dicha norma.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° (folio 5108).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

## **RESUELVE:**

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 24 de febrero de 2020, en cuanto a la modificación del fundamento del reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por mayor precio de venta para los embarques efectuados entre agosto de 2010 y marzo de 2011, sobre la base de los mercados de consumo final determinados en el Laudo Arbitral Caso CIADI ARB/12/28; **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la sanción de multa vinculada en dicho extremo, y declarar **FUNDADA** la reclamación en cuanto aquel.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de febrero de 2020, en el extremo de la Resolución de Determinación N° / la Resolución de Multa N° así como **DEJAR SIN EFECTO** los referidos valores.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 01468-3-2023**

3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de febrero de 2020, en el extremo del reparo por los gastos deducidos indebidamente en el ejercicio 2015 por "Gratificación Extraordinaria Convenio Colectivo 2014 – 2015" (en cuanto al pago de la gratificación extraordinaria pagada a los trabajadores no sindicalizados), y la sanción de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

**GUARNÍZ CABELL**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**TOLEDO SAGÁSTEGUI**  
**VOCAL**

**HUERTA LLANOS**  
**VOCAL**

**Regalado Castillo**  
**Secretario Relator (e)**  
GC/RC/LG/ZL/ra

**NOTA: Documento firmado digitalmente**