



Firmado Digitalmente por  
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny  
Laura FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 26/02/2024 16:05:38  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 01288-5-2024

**EXPEDIENTE N°** : 13467-2014  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 9 de febrero de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por  
contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio  
de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración  
Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación  
N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por  
Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5  
del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que tal como lo señaló en el procedimiento de fiscalización y en su reclamación, al haber optado por el método de reconocimiento de rentas brutas previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta y haberse concluido la obra que venía ejecutando en el ejercicio 2012, fue recién en dicho ejercicio que dedujo los conceptos reparados por la Administración.

Que agrega que, en aplicación del citado método, en el ejercicio 2010 determinó la renta bruta sobre la base de aplicar a los importes cobrados por avances de obra en el ejercicio, el porcentaje de ganancia bruta estimada para el total de dicha obra, y que fue recién al concluir la misma que determinó la renta bruta real, tomó en cuenta los ingresos y costos reales producidos en su ejecución y efectuó los ajustes respectivos.

Que añade que mientras la obra no se encontrase en el último ejercicio de ejecución, la renta bruta imputada a cada ejercicio era la calculada en función a la estimación de un margen promedio aplicado sobre los importes por avances de obra cobrados en dicho ejercicio, es decir, no incluía la deducción de algún costo o desembolso específico, el que recién tendría incidencia en el ejercicio en el que concluyera la obra.

Que afirma que, si bien registró en su contabilidad los desembolsos observados por la Administración, la determinación de la renta bruta imputable al ejercicio 2010 no se hizo teniendo en cuenta tales desembolsos, sino aplicando el margen estimado para el íntegro de la obra sobre los importes cobrados por avances de obra en dicho ejercicio.

Que refiere que el íntegro de los ingresos y costos registrados en su contabilidad fueron autoreparados, que procedió a realizar las conciliaciones necesarias, a fin que la renta bruta imputable fuera el resultado de aplicar el método previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que solo consideró la diferencia de cambio neta.

Que agrega que toda vez que los conceptos reparados por la Administración no fueron considerados para la determinación de la renta bruta del ejercicio 2010, al haber sido determinada sobre la base del método recogido en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, resultaba irrelevante analizar el registro de los ingresos o costos en su contabilidad en dicho ejercicio.

Que en ese sentido añade que al haberse determinado el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en función a un porcentaje de la ganancia bruta que resultaba de una estimación de los ingresos y costos a generarse durante la ejecución de la obra, no correspondía que la Administración reparase los desembolsos efectuados respecto de su personal y terceros.

Que sostiene que por los motivos antes señalados no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y que en el supuesto negado que se confirmasen los reparos efectuados



Firmado Digitalmente por  
AMICO DE LAS CASAS  
Lorena María De Los  
Angeles FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 26/02/2024 15:50:26  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado  
Digitalmente por  
VILLANUEVA  
AZNARAN Lily Ana  
FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 26/02/2024  
16:03:45 COT  
Motivo: Soy el autor  
del documento



Firmado Digitalmente por  
FLORES PINTO Luis Enrique  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 26/02/2024 15:48:18  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

por la Administración, que sustentaron dicha sanción, indica que no tuvo la intención de engañar al fisco ni aparentar una situación contraria a la realidad.

Que en cuanto a las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, afirma que los requerimientos en los que se sustentaron no fueron cerrados en las fechas programadas sino con posterioridad, por lo que no resultaban válidos para acreditar que incurrió en la comisión de dichas infracciones.

Que solicita que conforme a lo previsto en el numeral 1 del inciso b) del artículo 119 del Código Tributario, el ejecutor coactivo dé por concluido cualquier procedimiento de cobranza coactiva que se hubiera iniciado o esté por iniciarse respecto de los valores impugnados.

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, reparó desembolsos efectuados por aquella a favor de su personal y terceros, anotados en su contabilidad (Registro de Compras y Libro Mayor), al no haberse acreditado su causalidad.

Que agrega que de los documentos contables denominados "*Determinación de cuentas materiales para el ejercicio 2010*", "*Cuentas de gastos según Libro Mayor y DJ Anual Renta 2010*" y "*Variación Mensual de la Clase 6 – Gastos y de la Clase 7 – Ingresos*", verificó que la recurrente incluyó en la determinación de la renta bruta y posterior cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 los referidos desembolsos, lo que no correspondía.

Que añade que la recurrente no presentó documentación que acreditase que los mencionados desembolsos no formaron parte de la determinación del anotado tributo en el aludido ejercicio, precisando que al no haberse demostrado su causalidad tampoco correspondía que fueran considerados para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que afirma que al haberse verificado que los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por desembolsos a favor del personal y terceros efectuados a la recurrente se encuentran arreglados a ley, está acreditado que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que refiere que las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del citado código, no están vinculadas con la misma conducta infractora, pues en un caso la recurrente incurrió en infracción al no haber exhibido las guías de remisión remitente y/o transportista, mientras que, en el otro, al no haber proporcionado la información que sustentase la determinación del porcentaje bruto de ganancia.

Que en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado mediante Carta N° SUNAT (foja 2122) y Requerimiento N° (fojas 2119 y 2120), notificados con arreglo a ley el 11 de mayo de 2012 (foja 2121), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 2179 a 2182), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y las Resoluciones de Multa N° (fojas 2175 a 2178), por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, en el caso de autos corresponde determinar si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

## **Resolución de Determinación N°**

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 2180), la Administración reparó diversos desembolsos efectuados por la recurrente a favor de su personal y terceros, al no haberse acreditado su realización ni el cumplimiento del principio de causalidad, sustentándose en los resultados de los Requerimientos N°

Que en efecto, según el citado Anexo N° 2, la Administración procedió a reparar la renta neta del ejercicio 2010 declarada por la recurrente, por concepto de "Gastos al no ser sustentados documentariamente su realización ni el cumplimiento del principio de causalidad de otros desembolsos anotados en su contabilidad según Anexo N° 05 adjunto al Requerimiento N° y "Gastos de personal según planilla y Gastos de supervisión vinculados con la empresa al no estar sustentados



# *Tribunal Fiscal*

N° 01288-5-2024

documentariamente su realización ni el cumplimiento del principio de causalidad", por los importes de S/ 533 747,00 y S/ 391 338,00, respectivamente, para lo cual cita los artículos 37, 54, 61, 62 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 10 de setiembre de 2012 (foja 2097)<sup>1</sup>, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Compras y Libro Mayor detectó un grupo de desembolsos y asientos que no tienen documentación, de acuerdo con el detalle señalado en el Anexo N° 05 (fojas 2091 y 2092), por lo que le solicitó el sustento fehaciente que demuestre la realización y el cumplimiento de la causalidad de los gastos señalados en dicho anexo.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de 25 de octubre de 2012 (fojas 2068 a 2073)<sup>2</sup>, la Administración señaló que luego de evaluar la documentación proporcionada, la recurrente solo presentó aquella relacionada con los gastos observados por el monto de S/ 127 134,23 del total de S/ 533 746,54, por servicios de vivienda, movilidad y viajes aéreos en beneficio de y sus familiares, sin embargo indicó que los respectivos desembolsos no se encuentran estipulados en los contratos presentados y la recurrente no presentó la documentación que demuestre fehacientemente el cumplimiento de las funciones para las que fueron contratadas dichas personas, tales como informes, análisis y reportes derivados de los cargos que ocuparon, por lo que procedió a reparar los desembolsos observados en el Anexo N° 05 del Requerimiento N° por el importe de S/ 533 746,54, toda vez que la recurrente no sustentó fehacientemente la realización de tales gastos ni el cumplimiento del principio de causalidad.

Que de otro lado, en el Punto B del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 3 de octubre de 2012 (fojas 2055 y 2056)<sup>3</sup>, la Administración señaló que del análisis de la determinación de la renta neta imponible al 31 de diciembre de 2012 proporcionado por la recurrente se observa que determinó su renta bruta sobre la base de lo establecido en el literal a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo aplicado a los importes cobrados en el ejercicio 2010 el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la obra, siendo el porcentaje utilizado de 2,8988% denominado por aquella "Margen de Obra Estimado", por lo que le requirió que exhiba el expediente técnico donde conste el cálculo de dicho porcentaje.

Que en el Punto B del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de 25 de octubre de 2012 (fojas 2042 y 2043)<sup>4</sup>, la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó un documento denominado "Resumen de Contrato/Pedido" elaborado el 31 de diciembre de 2010 y firmado por como gerente de proyectos, según el cual el importe del contrato inicial, así como los costos y el beneficio según presupuesto ascendieron a S/ 250 481 332,31, S/ 243 220 432,56 y S/ 7 260 899,75, respectivamente, y que el margen bruto previsto fue de 2,8988%. Asimismo la Administración señaló que en las declaraciones pago de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 el resultado bruto fue de 3,02%, 1,92% y 2,90%, respectivamente, precisando que de acuerdo al literal a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta el porcentaje de ganancia bruta a aplicar a los importes cobrados deberá ser el calculado para toda la obra, y que debido a que la recurrente no cumplió con proporcionar el expediente técnico donde se observe el margen de ganancia presupuestado, no se puede determinar la utilidad bruta real, por lo que concluyó que en concordancia con dicha norma el porcentaje de ganancia bruta a ser considerado será el declarado en el ejercicio 2008 (3,02%), en el que se inició la construcción y montaje de la Línea de Transmisión Carhuamayo – Carhuaquero, el cual debió ser utilizado para todos los ejercicios posteriores.

Que el 4 de diciembre de 2012 la recurrente presentó un escrito (fojas 1672 a 1674), en el que manifestó que la referida conclusión no es acorde con el método de imputación de rentas brutas contenido en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues en tanto la obra recién concluiría en el ejercicio 2012 corresponde que el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 sea determinado considerando el porcentaje de ganancia bruta calculado (estimado) al inicio del Proyecto, esto es, 2,8988%, y no aplicando el porcentaje de ganancia bruta real del ejercicio 2008 (3,02%), y que adjuntó el documento denominado

<sup>1</sup> Notificado el 10 de setiembre de 2012 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2107).

<sup>2</sup> Notificado el 25 de octubre de 2012 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2085).

<sup>3</sup> Notificado el 3 de octubre de 2012 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2067).

<sup>4</sup> Notificado el 25 de octubre de 2012 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2052).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

"Resumen de Contrato/Pedido" correspondiente al ejercicio 2008 con la estimación de la ganancia bruta de la obra al inicio de ésta, como sustento del porcentaje de 2,8988% calculado, agregando que debía tenerse en cuenta que las normas que regulan el referido método de imputación de rentas brutas no establecen la obligación de entregar un expediente técnico a la SUNAT como soporte del porcentaje de ganancia bruta calculado.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 26 de noviembre de 2013 (fojas 2029 a 2031)<sup>5</sup>, la Administración señaló que considerando lo manifestado por la recurrente y los documentos que proporcionó, a fin de sustentar el estimado de ganancia bruta le requirió lo siguiente: a) proporcionar un cuadro detallado y analítico de la determinación de los ingresos, costo total estimado para la obra y costos incurridos y reconocidos en los periodos 2008 a 2010, señale el método utilizado para determinar y valorar el grado de realización o porcentaje de avance, sus ingresos y costos, así como su cálculo considerando las modificaciones y variaciones que ha sufrido el contrato inicial, las reclamaciones, incentivos y/u otros costos que se hayan pactado a fin de obtener el porcentaje de ganancia bruta de dichos años; b) indicar la fecha de inicio de operaciones, meses de facturaciones y los costos incurridos por cada año (detallando mano de obra, materiales y gastos generales mensuales), así como el importe de los gastos de administración y de ventas de dichos años, además del monto de los adelantos existentes, ajustes, número de valorizaciones, entre otros; y c) en aplicación de la NIC 11 y NIC 12 y artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, proporcionar cuadro detalle y la descripción de la determinación y tratamiento de las diferencias que resultan de la comparación del tratamiento contable y del tratamiento tributario aplicable y sus diferencias temporarias.

Que asimismo, mediante el Punto 3 del citado Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2028 y 2029), la Administración señaló que la recurrente no proporcionó la documentación que demuestre con fehaciencia el cumplimiento de las labores de acerca de los cargos que desempeñaron, los cuales de acuerdo con la planilla electrónica corresponden al de control presupuestario del Proyecto EPC y como director logístico encargado de cotizaciones y negociaciones en la compra de maquinaria y equipos con especificaciones técnicas, respectivamente; asimismo, indicó que toda vez que la recurrente subcontrató a la empresa para ejecutar la totalidad de la obra, le requirió la presentación de la documentación fehaciente de fecha cierta que demuestre que tales trabajadores cumplieron con realizar las labores que indica son propias de la recurrente, así como demostrar la necesidad del gasto, cuyo detalle se proporciona en cuadro según el Anexo N° 02 adjunto a dicho requerimiento (fojas 2020 a 2026). Además, mediante el Punto 4 del mismo Anexo N° 01 (fojas 2027 y 2028) solicitó a la recurrente copia de los contratos y la documentación relacionada con los servicios de supervisión prestados por domiciliada en Argentina, así como indicar las características del servicio recibido por la citada empresa.

Que el 3 de diciembre de 2013 la recurrente presentó un escrito (fojas 1749 a 1754), en el que señaló que aplicó el método de imputación de resultados previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual solo se necesita conocer: a) el porcentaje de ganancia bruta calculado (estimado) para el total de la obra al inicio de la misma, y b) los importes cobrados por avances de obra durante el ejercicio, precisando que tal información obra en poder de la SUNAT según se verifica de sus escritos presentados el 1 de junio, 15 de octubre y 4 de diciembre de 2012, habiéndole entregado el documento que refleja cómo determinó al inicio de la obra el porcentaje de ganancia bruta estimado, así como le proporcionó el íntegro de las valorizaciones y facturas que emitió a ATN respecto del ejercicio 2010, precisando que para propósitos contables siguió lo dispuesto en los principios de contabilidad generalmente aceptados y, en particular, la NIC 11 referida a contratos de construcción, y que para efectos tributarios aplicó el método de imputación de rentas contenido en el aludido inciso a) del artículo 63 a fin de determinar la renta bruta del ejercicio 2010, por lo que se autoreparó los ingresos y costos de la obra registrados en su contabilidad, para luego adicionar el resultado de aplicar sobre los importes cobrados por avance de obra de dicho ejercicio el porcentaje de ganancia bruta estimado para el total de la obra al inicio de la misma (2,8988%), lo que se puede corroborar revisando el cálculo de la renta neta. En ese sentido, indicó que no entiende el motivo por el cual la Administración le requiere información acerca de sus ingresos, costos y gastos efectivamente incurridos en la obra que le encomendó ATN.

<sup>5</sup> Notificado el 26 de noviembre de 2013 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2041).





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de 19 de diciembre de 2013 (fojas 2012 a 2016)<sup>6</sup>, la Administración señaló que la recurrente no proporcionó la información que sustente el margen bruto determinado, y que la documentación proporcionada no se refiere a los cuadros detalles, descripciones, la determinación, composición y tratamiento de las diferencias encontradas entre lo contable y tributario requeridas, por lo que a efectos de señalar el monto de las bases imponibles para el contrato de construcción y dado que las normas tributarias no tienen como finalidad establecer el procedimiento contable, se tiene en cuenta de forma supletoria las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en las normas tributarias, siendo aplicable al presente caso la NIC 11 "Contratos de Construcción", que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción, estableciendo que los costos relacionados directamente con el contrato específico incluirán los costos de mano de obra, de los materiales usados en la construcción y la depreciación de las propiedades, planta y equipo, entre otros, así como la oportunidad del reconocimiento del ingreso ordinario y los gastos. En tal sentido, concluyó que la recurrente no cumplió con proporcionar la información requerida, incurriendo en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que asimismo, mediante el Punto 3 del citado Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2010 a 2012), la Administración determinó que la recurrente no cumplió con sustentar con documentación fehaciente la realización de los gastos ni el cumplimiento del principio de causalidad, por el importe de S/ 391 338,12, según el detalle señalado en el Anexo N° 02 del requerimiento en mención (fojas 2020 a 2026), precisando que según el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° referido a Otros desembolsos se comunicó a la recurrente el monto del reparo por S/ 533 746,54 debido a que no presentó documentación fehaciente de la realización del gasto.

Que mediante el Punto A del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2000 y 2001)<sup>7</sup>, emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones formuladas en los resultados de los Requerimientos N° que consistían en que no sustentó de manera fehaciente la realización de los gastos y el cumplimiento del principio de causalidad de los desembolsos observados detallados en el Anexo N° 05 del Requerimiento N° por el importe de S/ 533 747,00, ni los gastos de personal contabilizados en la Cuenta 62 según el Anexo N° 02 del Requerimiento N° por el importe de S/ 391 338,00.

Que en el Punto A del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1996 a 1998)<sup>8</sup>, la Administración indicó que la recurrente no presentó la documentación que acredite de manera fehaciente la realización de los referidos desembolsos y el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que mantuvo los citados reparos por los importes de S/ 533 747,00 y S/ 391 338,00.

Que toda vez que la recurrente alega que en el ejercicio 2010 optó por aplicar el método de reconocimiento de rentas brutas previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que determinó su renta bruta sobre la base de aplicar a los importes cobrados por avances de obra en dicho ejercicio, el porcentaje de ganancia bruta estimada para el total de dicha obra y, por ende, que los desembolsos reparados no tuvieron ninguna incidencia en la determinación de dicho tributo en tal ejercicio sino en el ejercicio 2012 en el que culminó la obra, corresponde determinar si procedía que la Administración reparara dichos desembolsos.

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el citado artículo 20, modificado mediante Decreto Legislativo N° 979, agrega que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o,

<sup>6</sup> Notificado el 19 de diciembre de 2013 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2019).

<sup>7</sup> Notificado el 19 de diciembre de 2013 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2003).

<sup>8</sup> Notificado el 30 de diciembre de 2013 conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1999).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda; y define al costo de producción o construcción como el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la misma ley señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que conforme con el inciso a) del artículo 57 de la referida ley, modificado por Ley N° 29306<sup>9</sup>, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que por su parte, el artículo 63 de la mencionada ley, modificado mediante Decreto Legislativo N° 979, establece que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento: a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra; b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos; o, c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia, siendo que en caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, la utilidad será determinada a partir del tercer año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el trienio.

Que asimismo, en el citado artículo 63 se indica que en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra.

Que de lo expuesto se tiene que, como regla general, los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría deberán imputar estas en el ejercicio comercial en que se devenguen; sin embargo, tratándose de empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable se establece un régimen excepcional según el cual podrán optar por uno de los métodos de imputación de rentas brutas previstos en el artículo 63 antes mencionado; siendo que, además, debe existir una cuenta especial por cada obra y el método elegido debe ser uniforme para todas las obras, sin que pueda variarse sin autorización de la SUNAT.

Que de esta manera, para la determinación del Impuesto a la Renta, las empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, que se acojan al método establecido por el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, asignarán a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.

Que en tal sentido, las empresas de construcción que se acojan al método establecido por el inciso a) del citado artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes que hubieran cobrado por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta de cada una<sup>10</sup>.

Que asimismo, cabe indicar que de existir una divergencia entre lo señalado por las normas contables y las tributarias, debe estarse a lo dispuesto por el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados,

<sup>9</sup> Publicada el 27 de diciembre de 2008.

<sup>10</sup> Criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03629-10-2019.



# Tribunal Fiscal

Nº 01288-5-2024

puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, y que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada, tal como fue establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 07045-4-2007, es decir, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones.

Que de la revisión del documento denominado "*Cálculo del Impuesto a la Renta Anual – Ejercicio 2010*" (foja 2173), se aprecia que a fin de determinar la renta bruta estimada del ejercicio 2010, la recurrente aplicó sobre los ingresos cobrados por avances de obra en dicho ejercicio, por el importe de S/ 160 136 332,00, el porcentaje de ganancia bruta estimado para el total de la obra (2,8988%), obteniendo la suma de S/ 4 642 032,00, a la que adicionó la suma de S/ 5 117,00 por concepto de diferencia de cambio neta<sup>11</sup>, determinando una renta bruta estimada correspondiente al ejercicio 2010 ascendente a S/ 4 647 149,00, conforme se detalla a continuación:

Cálculo del Impuesto a la Renta Anual – Ejercicio 2010	
	S/
Ingresos cobrados de enero a diciembre de 2010 (A)	160 136 332,00
Porcentaje de ganancia bruta estimado por el total de la obra (B)	2,8988%
<b>Utilidad bruta en base a lo cobrado de enero a diciembre de 2010 (A x B)</b>	<b>4 642 032,00</b>
Ingresos financieros (diferencia de cambio)	2 500 536,00
Gastos financieros (diferencia de cambio)	(2 495 419,00)
<b>Renta Bruta</b>	<b>4 647 149,00</b>

Que asimismo, de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada mediante Formulario PDT 668 N° (fojas 2166 a 2172), se advierte que la recurrente consignó como Ventas Netas o Ingresos por Servicios y como Costo de Ventas los importes de S/ 155 180 853,00<sup>12</sup> y S/ 150 674 831,00, respectivamente (casillas 463 y 464), resultando una Utilidad Bruta de S/ 4 506 022,00 (casilla 466), y respecto de este último importe la recurrente dedujo gastos de administración por S/ 7 961,00 (casilla 469), obteniendo una utilidad de operación de S/ 4 498 061,00 (casilla 470), a la que adicionó la diferencia de cambio neta de S/ 5 117,00<sup>13</sup>, determinando el importe de S/ 4 503 178,00 como resultado antes de impuestos (casilla 487), que coincide con el señalado en el documento "*Estado de Ganancias y Pérdidas del 01.01.10 al 31.12.10*" (foja 2174)<sup>14</sup>, conforme se detalla a continuación:

Declaración Jurada del Impuesto a la Renta - Ejercicio 2010	
	S/
Ventas Netas (casilla 463)	155 180 853,00
Costo de Ventas (casilla 464)	(150 674 831,00)
<b>Utilidad bruta (casilla 466)</b>	<b>4 506 022,00</b>
Gastos de administración (casilla 469)	(7 961,00)
<b>Utilidad de operación (casilla 470)</b>	<b>4 498 061,00</b>
Gastos financieros (casilla 472)	(2 495 419,00)
Ingresos financieros (casilla 473)	2 500 536,00
<b>Resultado antes de impuestos (casilla 487)</b>	<b>4 503 178,00</b>

Que además, de la mencionada declaración jurada se observa que al resultado antes de impuestos ascendente a S/ 4 503 178,00, la recurrente adicionó el importe de S/ 143 649,00, correspondiente a la

<sup>11</sup> Dicho importe resulta de la diferencia entre los ingresos financieros (S/ 2 500 536,00) y los gastos financieros (S/ 2 495 419,00) = S/ 5 117,00.

<sup>12</sup> Dicho importe corresponde a la suma de los "Ingresos por valorización de obras EERR 2010" y "Ejecución pendiente de facturar EERR 2010", por las sumas de S/ 155 032 239,51 y S/ 148 613,97, respectivamente, los que coinciden con los importes consignados en el documento denominado "*Estado de Ganancias y Pérdidas del 01.01.10 al 31.12.10*" (foja 2174).

<sup>13</sup> Ídem Nota 11.

<sup>14</sup> Además, dicho importe se consigna como "Resultado del ejercicio contable al 31 de diciembre de 2010" en el documento denominado "*Cálculo del Impuesto a la Renta Anual – Ejercicio 2010*" (foja 2173).



# Tribunal Fiscal

Nº 01288-5-2024

diferencia entre la adición de S/ 310 818 803,00<sup>15</sup> y la deducción de S/ 310 675 154,00<sup>16-17</sup>, determinando una renta neta imponible de S/ 4 646 827,00 (casilla 110), sobre la cual aplicó la tasa del 30% y obtuvo un Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2010 ascendente a S/ 1 394 048,00 (casilla 113), según el siguiente detalle:

Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta - Ejercicio 2010	
	S/
Adiciones para determinar la renta imponible (casilla 103)	143 649,00
Renta neta imponible (casilla 110)	4 646 827,00
Impuesto a la Renta (casilla 113)	1 394 048,00

Que de lo expuesto se tiene que respecto del ejercicio 2010 la recurrente determinó una renta bruta estimada de S/ 4 647 149,00, como resultado de aplicar sobre los ingresos cobrados por avances de obra en dicho ejercicio (S/ 160 136 332,00), el porcentaje estimado de ganancia bruta del total de la obra (2,8988%)<sup>18</sup>, esto es, conforme al método de imputación de rentas brutas previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, conforme se ha indicado, en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° la Administración observó el margen bruto estimado por la recurrente al inicio de la obra (2,8988%) aplicado en el ejercicio fiscalizado (2010), al considerar que ésta no proporcionó la información que sustentara dicho margen, concluyendo que en aplicación de la NIC 11 "Contratos de Construcción", los costos relacionados directamente con el contrato específico debían incluir los costos de mano de obra, de los materiales usados en la construcción y la depreciación de las propiedades, planta y equipo, entre otros, es decir, los costos reales, lo que implicó el desconocimiento del citado método de imputación de rentas brutas aplicado por la recurrente, razón por la cual la Administración mantuvo los reparos por no haber aquella sustentado de manera fehaciente la realización y el cumplimiento del principio de causalidad respecto de los desembolsos registrados en su contabilidad por los importes de S/ 533 747,00 y S/ 391 338,00 detallados en los resultados de los Requerimientos N° respectivamente, conforme se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario.

Que en ese sentido, de acuerdo con lo antes mencionado, en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 2180), la Administración reparó la renta neta del ejercicio 2010 declarada por la recurrente por no haberse sustentado la realización ni el cumplimiento del principio de causalidad respecto de los referidos desembolsos por los importes de S/ 533 747,00 y S/ 391 338,00, citando los artículos 37, 54, 61, 62 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin hacer alusión alguna al inciso a) del artículo 63 de dicha ley.

Que sin embargo, del Resultado del Requerimiento N° se aprecia que la Administración no observó lo expuesto por la recurrente en su escrito de respuesta a dicho requerimiento (fojas 1749 a 1754), en el que señaló, entre otros, que se autoreparó los ingresos y costos de la obra registrados en su contabilidad, para luego adicionar el resultado de aplicar sobre los importes cobrados en el ejercicio 2010 por avance de obra el porcentaje de ganancia bruta estimado para el total de la obra al inicio de la misma (2,8988%), según el método de imputación de resultados previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en esa misma línea, conforme se aprecia del aludido Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° la Administración no observó la referida adición ascendente a S/ 143 649,00 consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (casilla 103), la cual fue agregada por la recurrente al resultado antes de impuestos ascendente a S/ 4 503 178,00 (casilla 487), pese a que dicho

<sup>15</sup> Conformado por la suma de los ingresos tributarios por el método de lo cobrado por S/ 160 136 332,03 y el costo de ventas según el Estado de Resultados 2010 por S/ 150 682 470,00.

<sup>16</sup> Conformado por la suma de los conceptos "Costo tributario por el método de lo cobrado" por S/ 155 494 300,04, "Ingresos por valorización de obras EERR 2010" por S/ 155 032 239,51 y "Ejecución pendiente de facturar EERR 2010" por S/ 148 613,97.

<sup>17</sup> Cabe precisar que ambos montos coinciden con los consignados en el documento denominado "Cálculo del Impuesto a la Renta Anual - Ejercicio 2010" (foja 2173).

<sup>18</sup> Debe indicarse que al resultado obtenido la recurrente adicionó el importe de S/ 5 117,00 por concepto del diferencial entre sus ingresos y gastos financieros, lo que no ha sido observado por la Administración.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

importe proviene de haberse autoreparado los ingresos y costos de la obra registrados en su contabilidad, como resultado de la aplicación del método de imputación de resultados previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el citado importe es el resultado de la diferencia entre los importes cobrados en el indicado ejercicio por avance de obra más el costo de ventas según Estado de Resultados ( $S/ 160 136 332,03 + S/ 150 682 470,00 = S/ 310 818 803,00$ ) y el costo tributario obtenido en aplicación del aludido método de imputación más el importe de las ventas netas declaradas ( $S/ 155 494 300,04^{19} + 155 180 853,00^{20} = S/ 310 675 154,00$ ), determinando una renta neta imponible de  $S/ 4 646 827,00$  (casilla 110) y, luego de aplicar la tasa del 30%, determinó un Impuesto a la Renta de  $S/ 1 394 048,00$  (casilla 113)<sup>21</sup>.

Que tal como se ha señalado, en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló que la recurrente no proporcionó la información que sustente el margen bruto determinado, y que en forma supletoria aplicaba al presente caso la NIC 11 "Contratos de Construcción", que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción, estableciendo que los costos relacionados directamente con el contrato específico incluirán los costos de mano de obra, de los materiales usados en la construcción y la depreciación de las propiedades, planta y equipo, entre otros, así como la oportunidad del reconocimiento del ingreso ordinario y los gastos; lo que implicó el desconocimiento del método de imputación de rentas brutas aplicado por la recurrente contemplado en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, por el método previsto en el inciso b) del mismo artículo, que aplica el devengado y supletoriamente la NIC 11, y mantuvo los reparos por no haber aquella sustentado de manera fehaciente la realización y el cumplimiento del principio de causalidad respecto de los desembolsos registrados en su contabilidad.

Que sin embargo, no se observa que la Administración hubiese requerido a la recurrente que presente sus descargos respecto del desconocimiento del método utilizado, en la fiscalización.

Que asimismo, teniendo en cuenta que mediante la Resolución de Determinación N° impugnada, la Administración no observó el importe de  $S/ 143 649,00$  correspondiente a la adición consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada por la recurrente, importe que resulta de haberse autoreparado los ingresos y costos de la obra registrados en su contabilidad como resultado de la aplicación del método de imputación de resultados previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, se observa que el reconocimiento de tal adición bajo el método a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta no se condice con los motivos del reparo, esto es, aplicar la NIC 11, desconociendo dicho método, y aplicando el método b) del citado artículo 63 sin haber requerido el descargo de tal observación.

Que en tal sentido, se observa que la recurrente estuvo acogida al método de imputación de rentas previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el ejercicio 2010 y, por lo tanto, los costos reales devengados en él, entre los que se encontraban los desembolsos efectuados por la recurrente a favor de su personal y terceros reparados por aquella, no tuvieron incidencia alguna en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por lo que no procedía repararlos.

Que en efecto, toda vez que en el ejercicio 2010 la recurrente estuvo acogida al método previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que en dicho artículo se establece que cualquier diferencia entre la renta bruta real y la establecida por aplicación de dicho método se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra, no correspondía que la Administración tomara en cuenta los referidos reparos y los incluyera en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al no haber incidido en él.

Que asimismo, cabe agregar que de acuerdo con el citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría de la recurrente, correspondía deducir de la referida

<sup>19</sup> Que resulta de restar del referido importe cobrado en el ejercicio ( $S/ 160 136 332,03$ ), el monto de  $S/ 4 642 032,00$  resultante de aplicar el referido porcentaje de ganancia bruta estimado por la recurrente para el total de la obra (2,8988%).

<sup>20</sup> Que a su vez, conforme se ha indicado, es la suma de los ingresos por valorización de obras por  $S/ 155 032 239,51$  y por ejecución de obras pendiente de facturar por  $S/ 148 613,97$ .

<sup>21</sup> Adicionalmente, cabe indicar que en la casilla 525 de la declaración jurada antes mencionada la recurrente consignó el importe de  $S/ 143 649,00$  por concepto de "Agregados Art 63 – Construcción o similares".



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01288-5-2024

renta bruta estimada (S/ 4 647 149,00), los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, por lo que al verificarse que la renta neta imponible consignada en la declaración jurada antes mencionada ascendió a S/ 4 646 827,00, se tiene que la recurrente únicamente procedió a deducir de la referida renta bruta el monto de S/ 322,00, siendo éste el único importe que podía ser reparado por la Administración conforme con el numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario<sup>22</sup>, sin embargo el mismo no fue materia de reparo.

Que adicionalmente, es pertinente reiterar que en la referida declaración jurada la recurrente únicamente procedió a deducir de su utilidad bruta el importe de S/ 7 961,00 por concepto de gastos de administración, así como adicionó el importe de S/ 5 117,00 por concepto del diferencial entre sus ingresos y gastos financieros, montos que no fueron observados por la Administración en el referido procedimiento de fiscalización que concluyó con los reparos a los desembolsos antes mencionados por un total de S/ 925 085,00, los cuales, conforme se ha expuesto, no procedía reparar, en aplicación del método presuntivo de determinación de renta bruta utilizado.

Que en tal sentido, al haberse establecido que la resolución de determinación impugnada no se encuentra arreglada a ley, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho valor.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente con relación al referido valor.

## **Resolución de Multa N°**

Que la citada resolución de multa (fojas 2177 y 2178) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentra vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, 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 toda vez que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que está siendo dejada sin efecto, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto dicho valor.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente con relación a dicha sanción.

## **Resolución de Multa N°**

Que la referida resolución de multa (foja 2175) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir y/o presentar la documentación solicitada, sustentándose en el resultado de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, la Administración podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros

<sup>22</sup> Según el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el periodo al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la ampare; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01288-5-2024

y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que el numeral 5 del artículo 87 del anotado código dispone que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán permitir su control, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el artículo 165 del citado código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, y que en el control de las obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores conforme con lo que se establezca mediante decreto supremo.

Que el numeral 1 del artículo 177 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, indicaba que constituía infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante esta, no exhibir los libros, registros u otros documentos que aquella solicitase.

Que conforme con el inciso b) del artículo 180 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos, los cuales equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha norma precisa que, si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del citado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría<sup>23</sup>, señala como sanción aplicable por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite, la multa equivalente a 0,6% de los Ingresos Netos (IN) anuales y, conforme con la Nota 10 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que mediante los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2099 a 2101), la Administración señaló que detectó diferencias entre los importes consignados en su Libro Mayor y su Registro de Ventas respecto de las operaciones realizadas con su cliente así como entre los importes consignados en su Libro Mayor y su Registro de Compras respecto de las operaciones realizadas con su proveedor por lo que le solicitó que exhibiera el original y proporcionara una copia de los informes mensuales de progreso emitidos por dichas empresas conforme a lo establecido en el literal b) del numeral 3.6 de la tercera cláusula de los contratos suscritos con éstas, así como de las comunicaciones cursadas.

Que en los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2076 a 2082)<sup>24</sup>, la Administración dejó constancia que la recurrente si bien sustentó las diferencias detectadas no cumplió con exhibir el original ni proporcionar copia de los informes mensuales de progreso emitidos por los representantes de de acuerdo con lo establecido en el literal b) del numeral 3.6 de la tercera cláusula de los contratos suscritos con ni de las comunicaciones cursadas.

<sup>23</sup> Situación en la que se encontraba la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada que obra a foja 2320.

<sup>24</sup> Notificado el 25 de octubre de 2012 mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma del receptor, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2085).



# Tribunal Fiscal

Nº 01288-5-2024

Que asimismo, en el Punto A del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2056 y 2057), la Administración señaló que si bien el contrato de concesión suscrito entre [redacted] sufrió modificaciones sustanciales en cuanto a la inversión a realizar (aumento), verificó que el contrato de construcción suscrito entre la recurrente y dicha empresa no solo no aumentó sino que disminuyó en cuanto al importe pactado, lo que no resultaba lógico, pues al tratarse de un contrato "llave en mano" y existir una modificación sustancial de la inversión a realizar (aumento), el contrato de construcción debió incrementarse en la misma proporción, más si las adquisiciones de suministros de [redacted] fueron utilizadas por la recurrente para cumplir con su obligación sustancial (montaje y puesta en marcha de las líneas de transmisión y las subestaciones eléctricas), por lo que le solicitó que exhibiera el original y proporcionara copia de la documentación en la que conste la entrega de dichos suministros.

Que en el Punto A del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 2044)<sup>25</sup>, la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado.

Que en tal sentido, según los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados, la recurrente incurrió en la infracción objeto de análisis al no haber cumplido con exhibir el original y proporcionar copia de: i) Los informes mensuales de progreso emitidos por las empresas [redacted] ii) Las comunicaciones cursadas entre ellas y la recurrente, y iii) La documentación vinculada a la entrega de los suministros adquiridos por su cliente [redacted] a la recurrente, por lo que la Administración emitió la resolución de multa impugnada, sustentándose en los resultados de los Requerimientos N° [redacted]

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (fojas 2234 a 2253), se aprecia que la propia Administración señaló que en los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2076, 2077 y 2080) dejó constancia que la recurrente exhibió el original de cada una de las valorizaciones emitidas a [redacted] (su cliente) y recibidas de [redacted] (su proveedora), así como la documentación complementaria que fue utilizada para elaborar dichas valorizaciones, precisando que la documentación presentada por la recurrente (fojas 1069 a 1284) contiene documentos denominados "Valorizaciones", "Sustento de Avance de Trabajos" y "Avances del mes", indicando las fechas o meses a las que corresponden, por lo que los denominados "*Informes Mensuales de Progreso*" solicitados estarían entre la documentación exhibida por la recurrente, y que si bien no exhibió el original de las "*comunicaciones*" realizadas entre el cliente y el contratista solicitadas a fin de sustentar las diferencias entre los registros de compras y de ventas con el Libro Mayor, se indicó que tales comunicaciones no incidieron en la determinación de dichas diferencias, ya que fueron sustentadas con la documentación presentada por la recurrente, y además en el citado requerimiento no se indicó qué tipo de comunicaciones se debían presentar y cuál era el medio utilizado, es decir, si se trataba de comunicaciones escritas, cartas, mails, memorándums, etc., lo cual causaba incertidumbre respecto de los documentos solicitados, concluyendo que no corresponde acotar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, entre otra, respecto de los referidos informes y de las comunicaciones solicitadas.

Que asimismo, con relación a lo señalado en el Punto A del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2044 a 2051), en el que se había indicado que la recurrente no cumplió con exhibir el original de la documentación donde constara que su cliente [redacted] le entregó los suministros adquiridos para realizar el montaje y puesta en uso de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas; en la resolución apelada la Administración señaló que dicha empresa no hizo entrega física de tales suministros, ya que la mecánica adoptada consistía en que la recurrente se encargaba del transporte de dichos bienes desde la Aduana hasta la locación del Proyecto, sin que ellos se quedaran en su poder, por lo que no correspondía que se le solicitara la exhibición de documentos vinculados con una supuesta entrega que nunca ocurrió, concluyendo que no podía considerarse que la recurrente había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario respecto de documentos que acreditaran una supuesta entrega a la recurrente de suministros importados.

Que cabe señalar que si bien en la resolución apelada la Administración menciona otros incumplimientos en los que habría incurrido la recurrente y que habrían determinado que incurrió en la comisión de la referida

<sup>25</sup> Notificado el 25 de octubre de 2012 mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma del receptor, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2052).



# *Tribunal Fiscal*

N° 01288-5-2024

infracción<sup>26</sup>, estos estarían sustentados en los resultados de los Requerimientos N° y esto es, en resultados de requerimientos distintos a los que sustentaron la emisión de la Resolución de Multa N° (foja 2175).

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado en autos que la recurrente incurrió en la infracción objeto de análisis, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho valor.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente con relación a la indicada sanción.

## **Resolución de Multa N°**

Que la mencionada resolución de multa (foja 2176) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por no proporcionar la documentación solicitada, sustentándose en el resultado de los Requerimientos

Que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por esta sobre actividades propias o de terceros con los que guarde relación, o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, la misma que según la Tabla I de dicho código es sancionada con el 0,3% de los IN, precisando su Nota 11 que dicha sanción no podrá ser menor a 10% de la Unidad Impositiva Tributaria - UIT ni mayor a 12 UIT.

Que según lo indicado precedentemente, en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2012 a 2016), la Administración concluyó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, al no haber cumplido con proporcionar la información que sustente el margen bruto determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 2234 a 2253), se advierte que la Administración indicó que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, al no haber cumplido con proporcionar un cuadro detallado y analítico que sustente el "Porcentaje de Ganancia Bruta Estimada" utilizado en el ejercicio 2010. Sin embargo, conforme se ha expuesto, dicho incumplimiento fue señalado en el Resultado del Requerimiento N° esto es, en un resultado de requerimiento distinto al resultado de los Requerimientos y que sustentaron la emisión de la Resolución de Multa N° (foja 2176).

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado en autos que la recurrente haya incurrido en la infracción objeto de análisis, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho valor.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente con relación a la citada sanción.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en cuanto a la conclusión de cualquier procedimiento de cobranza coactiva respecto de las deudas impugnadas, debe indicarse que no corresponde plantear tal pretensión en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiese iniciado y en caso que este no se siguiera conforme a ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes según se aprecia de la Constancia respectiva (foja 2412).

Con las vocales Amico de las Casas y Villanueva Azarán, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

## **RESUELVE:**

<sup>26</sup> Específicamente la Administración en la apelada señala que la recurrente no exhibió la documentación vinculada con el transporte desde Aduanas de los bienes adquiridos (suministros y/o equipos) por (cliente) y su traslado hasta las locaciones del proyecto.





# *Tribunal Fiscal*

**N° 01288-5-2024**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N°  
**EFFECTO** la Resolución de Determinación N°

de 30 de junio de 2014 y **DEJAR SIN**  
y las Resoluciones de Multa N°

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

**AMICO DE LAS CASAS**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA AZNARÁN**  
**VOCAL**

**FLORES PINTO**  
**VOCAL**

**Rodríguez López**  
**Secretaria Relatora**  
FP/RL/MM/mbq.

**NOTA: documento firmado digitalmente**