



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

EXPEDIENTE N° : 14112-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de febrero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de julio de 2012, emitida por la Intendencia
de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución
de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y la
Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo
178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° (foja 1332) y Requerimiento N° (fojas
1245 a 1247), notificados el 3 de junio de 2010, la Administración inició a la recurrente un procedimiento
de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008. Como resultado de dicha
fiscalización, se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio
2008. Según dicho valor, se formularon los siguientes reparos:
 - Costos no reembolsados por por S/76 898,07.
 - Costo neto de enajenación que debió haber sido registrado en el ejercicio 2007, por S/3 559,14.
 - Pérdida en la enajenación de activos fijos no sustentados, por S/23 794,88.
 - Resultado acumulado diferido de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", deducido en
forma indebida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por
S/2 437 970,00.
- Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178
del Código Tributario.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2011 (fojas 1335
a 1359), se declaró: i) fundada la reclamación interpuesta por la recurrente contra los precitados valores;
y, ii) la nulidad de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°
en el extremo del reparo por "pérdida en la enajenación de activos fijos no sustentados",
por S/23 794,88; al no haberse seguido el procedimiento legal establecido para determinar el valor de
mercado y establecer la pérdida en la venta de los bienes del activo fijo; manteniéndose los demás
reparos.

Que mediante Carta N° (foja 1379) y Orden de Fiscalización N°
notificadas el 6 de marzo de 2012, se programó a la recurrente la verificación del
Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, de acuerdo a la Solicitud de Programación de casos con nulidad,
con correlativo N° de 17 de febrero de 2012 (fojas 1360 a 1375).

Que posteriormente, y como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la
Renta del ejercicio 2008, iniciado a la recurrente mediante la Carta N° y el
Requerimiento N° se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° (fojas 1569 a 1615), notificada el 22 de mayo de
2012 (foja 1618), mediante la cual se determinó un saldo a favor de la recurrente, ascendente a S/1



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

991 734,00¹ y una pérdida tributaria, ascendente a S/15 305 537,00. Asimismo, se formularon los siguientes reparos:

- i) Ingresos por costos no reembolsados por la empresa Operador del y del por S/76 898,00.
 - ii) Costo neto de enajenación que debió registrarse en el ejercicio 2007, por S/3 559,00².
 - iii) Resultado Acumulado diferido de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", que fueron deducidos en forma indebida en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2008, por S/2 437 970,00.
2. Resolución de Multa N° (fojas 1616 a 1617), notificada el 22 de mayo de 2012 (foja 1619), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que estando a los aspectos cuestionados por la recurrente en la presente instancia, el asunto controvertido consiste en establecer si los reparos por concepto de ingresos por costos no reembolsados y por el diferimiento de los resultados de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", así como la multa vinculada a dichos reparos, se encuentran arreglados a ley.

1. Resolución de Determinación N°

1.1. Ingresos por costos no reembolsados por la empresa Operador del y del Consorcio ascendente a S/76 898,00.

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha tenido en cuenta que la naturaleza jurídica del contrato de consorcio, permite que tanto el operador como los partícipes puedan asumir gastos y costos referidos a las obligaciones que asuma el consorcio, lo cual no resulta contrario a las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta ni de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sobre la materia.

Que menciona que de acuerdo con el artículo 445 de la Ley General de Sociedades, el contrato de consorcio tiene como características: la participación en forma activa y directa de sus partes y la autonomía de la que goza cada una de ellas durante la realización de las actividades acordadas en el contrato, por lo que es facultad de cada miembro el poder desarrollar las actividades propias de éste que se le encargan y por las que se ha comprometido, coordinando su ejecución con los demás miembros, de acuerdo a lo previsto en dicho contrato. Agrega que, como manifestación de dicha autonomía, el artículo 447 de la Ley General de Sociedades, reconoce que cada uno de los miembros se vincula individualmente con terceros en el desempeño de su actividad, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular. Así, aduce que cuando un sujeto se asocia a través de un contrato de consorcio para desarrollar un fin en común asume frente a las demás partes una serie de obligaciones y responsabilidades, con las cuales precisa los alcances de su participación en las actividades del consorcio, lo que conlleva a que, de acordarse no llevar contabilidad de manera independiente, cada uno de los partícipes deberá dar cuenta al operador del consorcio de las obligaciones y responsabilidades asumidas en dicho contrato, para que éste, posteriormente, las atribuya en función a la proporción acordada.

¹ Devuelto mediante la Resolución de Intendencia N° de 14 de julio de 2009 (foja 1614).

² Cabe precisar que mediante el escrito de 29 de noviembre de 2010, presentado durante el procedimiento de fiscalización en respuesta al Requerimiento N° la recurrente aceptó el reparo al costo neto de enajenación de S/3 559,00, sin presentar declaración rectificatoria por dicho concepto, y el 26 de enero de 2011 efectuó un pago por concepto de la multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por S/348,00 (foja 1473), el cual fue imputado a la Resolución de Multa N°. En ese sentido, en la presente instancia, la recurrente únicamente impugna los reparos por concepto de ingresos por costos no reembolsados y por el diferimiento de los resultados de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur".

2



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que en ese contexto, señala que el sujeto realiza las actividades que le son propias cuando: i) contrata a nombre propio con otros sujetos; ii) el consorcio contrata con un tercero; iii) el consorcio contrata con un tercero, pero en el desarrollo de sus actividades se efectúan operaciones que exceden lo acordado en el contrato de consorcio, por lo que, deberán ser asumidas por el sujeto como propias, sin poder atribuir las a los demás partes (por ejemplo: si de acuerdo al contrato de consorcio, el sujeto se obligó a proporcionar los materiales para las obras, pero en el desarrollo de éstas se encarga de la construcción de una rampa para trasladar los materiales al lugar acordado, los costos y/o gastos incurridos en la construcción de la rampa, excederán su participación acordada en el contrato de consorcio, la cual se encuentra limitada a proporcionar los materiales, por lo que, no pueden ser atribuidos al resto de consorciados). En ese sentido, aduce que las partes registran costos y/o gastos por las operaciones que hayan realizado de manera individual y que se encuentren relacionadas con el contrato, y que en virtud del mismo contrato no son reembolsables por el operador. Además, recalca que no existe norma alguna que establezca que, necesariamente, el operador debe asumir el 100% de dichos costos y/o gastos a fin de atribuirlos.

Que agrega que ella y son empresas constructoras independientes entre sí, por lo que cada una trata de maximizar sus utilidades tanto en sus operaciones entre ellas en el marco del consorcio, como en sus operaciones con los clientes del consorcio y con terceros. En ese sentido, menciona que para ella hubiese sido ventajoso que en su calidad de operador, le reembolse todos los costos y gastos incurridos en relación al contrato de consorcio, pues así habría maximizado sus utilidades; mientras que a le habría convenido no hacer reembolso alguno y así maximizar sus resultados. En ese sentido, indica que, para equilibrar tales intereses opuestos, el contrato de consorcio regulaba los servicios que cada parte prestaba y los costos y gastos que el operador reembolsaba, existiendo costos y gastos que cada partícipe debía soportar y que no eran reembolsables.

Que aduce que, entre los gastos y/o costos no reembolsados por el operador y observados por la Administración, se encuentra la contribución al SENCICO; la misma que califica como tributo y, en consecuencia, le resulta aplicable el Código Tributario. Así, señala que dicha contribución grava al constructor, sin que exista responsable alguno para el cumplimiento de dicha obligación; por lo que, lo afirmado por la Administración, en el sentido que dichos gastos generados por las valorizaciones de obra deban ser reembolsados por el operador, resulta incorrecto puesto que supone afirmar que las partes del consorcio serían sujetos pasivos del mismo, lo cual vulnera el principio de legalidad en materia tributaria.

Que añade que para determinar el valor de un servicio a efectos de facturar a un cliente, se toman en cuenta todos los costos incurridos para la ejecución del mismo; en razón de lo cual el monto de las aportaciones al SENCICO fueron tomadas en cuenta a efectos del cálculo del valor de los servicios facturados a los clientes de los consorcios; por lo que, pretender que las aportaciones al SENCICO sean reembolsadas en su totalidad por el operador, implicaría una mayor utilidad para la recurrente en desmedro de los demás integrantes del consorcio, lo cual rompería el equilibrio entre los partícipes establecido en el contrato de consorcio, por lo que sería rechazado por éstos.

Que indica que la particularidad de los dos consorcios sin contabilidad independiente en los que participó, está dada por el hecho de que cada partícipe emitía la factura de la valorización proporcional que correspondía en función de las obligaciones asumidas dentro del consorcio directamente al cliente (y); esto es, sobre la base de esa valorización de obra, la recurrente calculaba y pagaba el SENCICO, por lo que cada partícipe asumía sus respectivos costos. Agrega que en el caso que se hubiese pactado con el cliente que se emitiera una valorización de obra única, habría sido el operador, quien hubiera realizado la facturación correspondiente, en función de la valorización de la obra que le permitiría determinar y efectuar el pago de la contribución al SENCICO; por lo que, posteriormente, hubiera emitido el documento de atribución a fin de trasladarle su porcentaje de participación tanto en el ingreso de la valorización como en el costo incurrido por concepto del SENCICO. Menciona que incluso en el supuesto negado de que dichos costos hubieran sido trasladados al operador, facturando este último el 100% de la valorización, dicho ingreso tendría que haber sido trasladado luego en función al porcentaje correspondiente a la recurrente; y, por tanto, el efecto sería el mismo que en el supuesto de

 3



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

que la recurrente facture directamente su porcentaje de participación, pues en ambos casos, el costo del SENCICO se reflejaría en la contabilidad de la recurrente y el operador, según corresponda, cada uno en su proporción. En ese sentido, resalta que el SENCICO grava la totalidad de los ingresos que perciban las personas jurídicas que realicen actividad de construcción, sin tener en cuenta el sistema de contratación de obras.

Que asimismo, señala que entre los gastos y/o costos no reembolsados por el operador y observados por la Administración se encuentra la gratificación extraordinaria pagada a los funcionarios que trabajaron en el proyecto, incluyendo un 3% adicional por gastos administrativos, la misma que resulta deducible por haber sido otorgada en virtud del vínculo laboral existente, conforme a lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la gratificación extraordinaria pagada a los funcionarios que trabajaron en el proyecto, incluyendo un 3% adicional por gastos administrativos, constituye una obligación que al exceder los términos acordados de los contratos de consorcio con respecto a su participación en las actividades a ejecutarse, debe asumir a título particular; toda vez que, pretender que se les atribuya a las otras partes del consorcio, no resulta conforme a derecho, puesto que de conformidad con la legislación vigente en el periodo acotado, los gastos se atribuyen directamente a los sujetos que los generan.

Que señala que cumplió con acreditar de forma fehaciente la causalidad de los gastos y/o costos objeto de reparo.

Que la Administración sostiene que los contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus integrantes no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, como es el caso de los Consorcios y siendo que tal condición recae directamente en las personas jurídicas que son parte integrante de la relación contractual, en el caso del primero recaen sobre las empresa la recurrente y y, en el caso del segundo, recae sobre las empresas y la recurrente.

Que añade que los consorcios están obligados a llevar contabilidad independiente de la de sus partes contratantes, salvo que éstos se conformen por un plazo menor a tres años en cuyo caso bastará con comunicarlo a la SUNAT pudiendo cada consorciado contabilizar sus operaciones o de ser el caso, uno de ellos podrá llevar la contabilidad del contrato. Así, menciona que, en el presente caso, el operador de ambos consorcios fue la empresa y la contabilidad de las obras realizadas por éstos estuvo a cargo de dicho operador, por lo tanto, los ingresos y gastos y/o costos incurridos debían registrarse en los libros contables del Operador y si los partícipes del consorcio realizaban diferentes servicios, los gastos y/o costos incurridos debían ser reembolsados por el operador a cada partícipe.

Que en ese sentido, aduce que los gastos y/o costos registrados en las cuentas contables 903 Mano de Obra, 905 Gastos Generales de Obra y 906 Equipos y Vehículos – Terceros de los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1; 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3; 676 Red Vial 5 Trabajos Menores; 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico y, 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1, ascendentes a S/240 814,34; correspondían a costos de la empresa operador del Consorcio y del Consorcio (Consorcios sin RUC); por consiguiente correspondía el reembolso total de los mismos (y no parcial, como ocurrió), tal como sucedió con los demás gastos en los que incurrió por cuenta del operador.

Que en el presente caso se tiene que mediante el Punto 1.a) del Requerimiento N° (fojas 1212 a 1238), notificado el 31 de agosto de 2010, la Administración le solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad y la necesidad de los gastos y/o costos registrados en los centros de costos que a continuación se detallan:

   4 



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Centros de Costo
658 Red Vial 5 EPC Tramo 1
659 Red Vial 5 EPC Tramo 3
676 Red Vial 5 Trabajos Menores
679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico
683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1

Que para dicho efecto, debía presentar la documentación sustentatoria y fehaciente, tales como: vouchers de la provisión contable, planillas de sueldos, comprobantes de pago originales, voucher de caja-bancos, estados de cuentas corrientes y estados de cuentas de ahorros por la ejecución de obras efectuadas por el _____ y por el _____, cuyos gastos y/o costos se encontraban contabilizados en las sub-cuentas contables siguientes:

Cuentas Contables
90340-Sueldos
90341-C.T.S. Empleados
90343-Gratificación Ordinaria Empleado
90344-Otros Ingresos Empleado
90346-Vacaciones Truncas/Goizadas
90348-Vale de Alimentos-Obras
90349-Gratificación Extraordinaria empleado
90351-Cuota Patronal Empleado
90356-SCTR Cobertura Salud Empleado
90357-SCTR Cobertura Invalidez Empleado
90358-EPS Empleados Obra
90542-SENCICO
90504-Correos y Telecomunicaciones
90518-Movilidad Taxi (sin RUC)
90533-Peaje y estacionamiento
90606-Flete y Transporte de Materiales

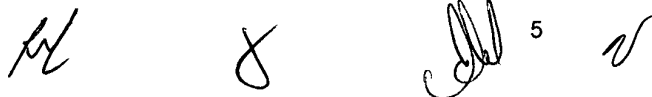
Que el importe total señalado asciende a S/239 025,94, conforme al detalle que se encuentra en el Anexo N° 1 del referido requerimiento.

Que asimismo, mediante el Punto 1.b) del mismo requerimiento, la Administración le solicitó a la recurrente presentar y proporcionar copia simple del contrato de ejecución de obra o de prestación de servicios relacionados al centro de costo 676 Red Vial 5 Trabajos Menores.

Que mediante escrito de 24 de setiembre de 2010 (fojas 1165 a 1172), en respuesta a los Puntos 1.a) y 1.b) del Requerimiento N° _____ la recurrente señaló que presentó los documentos que sustentaban la causalidad y la necesidad de los gastos y/o costos observados.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1173 a 1213), la Administración dejó constancia de los documentos presentados por la recurrente y de la evaluación de los mismos, señalando lo siguiente:

- El 15 de enero de 2013 se celebró el Contrato de Concesión de la Carretera Ancón-Huacho-Pativilca, entre el Estado Peruano, a través del _____ y _____ con la finalidad de que esta última ejecute las actividades necesarias para la realización y puesta en servicio de la infraestructura vial de los tramos Ancón-Huacho-Pativilca (dentro de las cuales se encontraban: la construcción, obtención de recursos, realización de obras civiles, instalación de equipos, rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura vial). El 20 de octubre de 2003 se constituyó el _____ mediante la celebración del Contrato de Colaboración Empresarial, bajo la modalidad de Consorcio sin Registro Único de Contribuyente, entre _____ la recurrente y _____ cuyos porcentajes de participación fueron 34%, 33% y 33%, respectivamente, siendo _____ el operador del referido consorcio. El 14 de marzo de 2003 se celebró el Contrato de





Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Ingeniería, Procura y Construcción entre _____ y el _____ con la finalidad de que este último preste los servicios de ingeniería, procura y construcción de la primera etapa de la infraestructura vial del tramo Huacho-Pativilca, estando registrados los ingresos, gastos y/o costos y los resultados de la obra en los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1 y 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3. El 29 de abril de 2005 las partes suscribieron la Enmienda al Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción.

- El 15 de marzo de 2008 se celebró el Contrato de Mejoramiento Periódico entre _____ y el _____ con la finalidad de que este último ejecute las actividades necesarias a fin de brindar mejoramiento periódico en el tramo Ancón-Huacho (variante: desde el k. 44+000 hasta el km. 147+800 en doble vía y Serpentin: desde km 44+000 hasta el km 66+400 una vía en dos sentidos); asimismo, en los tramos Huacho-Primavera y Desvío Ambar-Pativilca existentes, debía realizar los citados trabajos de mejoramiento periódico con el objetivo de asegurar que dichos tramos se encuentren libres de grietas, baches, y que cuenten con la señalización horizontal y vertical correspondiente, permitiendo un tráfico fluido.
- El 23 de octubre de 2007 se celebró el Contrato de Concesión del Tramo 1 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú-Brasil, entre el Estado Peruano, a través del _____ y _____ con la finalidad de que esta última, entre otros, ejecute las actividades necesarias para la realización y puesta en servicio de la infraestructura vial del Tramo 1 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú-Brasil, encontrándose dentro de ellas la construcción, instalación de equipos, rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura vial. El 7 de agosto de 2008 se constituyó el _____ mediante la celebración del Contrato de Colaboración Empresarial, bajo la modalidad de Consorcio sin Registro Único de Contribuyente, entre _____ y la recurrente, cuyos porcentajes de participación fueron 73% y 27%, respectivamente, siendo el operador del referido consorcio. El 8 de agosto de 2008 se celebró el Contrato de Construcción entre _____ y el _____ con la finalidad de que este último ejecute las actividades necesarias para la realización y puesta en servicio de la infraestructura vial del tramo N° 1 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú-Brasil, estando registrados los ingresos, gastos y/o costos y los resultados de la obra en el centro de costos 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1.
- Mediante Expediente N° _____ de 14 de agosto de 2008, _____ le comunicó a la Administración, en nombre de las partes, que el Contrato de Colaboración Empresarial operaría sin llevar una contabilidad independiente, siendo el operador (_____) el que llevaría la contabilidad.
- En los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1; 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3; 676 Red Vial 5 Trabajos Menores y 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico, se encuentran contabilizados en la cuenta contable 90102 Costo de Obra-Costo Atribuido de Consorcio sin RUC (Consorcio Red Vial N° 5) por S/959 663,59, S/3 811 939,24, S/1 593 624,14 S/3 157 415,21, respectivamente; y, en el centro de costo 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1, se encuentra contabilizado en la cuenta contable 90102 Costo de Obra-Costo Atribuido de Consorcio sin RUC (Consorcio Constructor del Sur) por S/5 198 728,32.
- Se presentó en forma parcial facturas, notas de débito y notas de crédito emitidas por la recurrente, cuyo monto asciende a S/163 916,27, correspondiente a los centros de costos 568 Red Vial N° 5 EPC Tramo 1 y 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico, por concepto de Reembolsos de costos y/o gastos tales como: bonos de producción pagados al personal staff que trabajó en los proyectos de conformidad con los acuerdos del Directorio del _____ servicios técnicos administrativos prestados _____ en su calidad de operador del _____ y regularizaciones de factura por asistencia técnica administrativa; cuyo detalle se muestra en el Anexo N° 1A del referido resultado del requerimiento.

6



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que a partir de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que ningún contrato de construcción fue celebrado por la recurrente.

Que adicionalmente, la Administración indica que en los resultados de los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1; 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3; 676 Red Vial 5 Trabajos Menores; 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico y 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1, se encuentran contabilizados los gastos y/o costos incurridos por la recurrente en el ejercicio 2008, en las cuentas contables 903 Mano de obra (sueldos, CTS empleado, gratificación ordinaria empleado, otros ingresos empleado, vacaciones trucas gozadas, vale de alimentos-obras, gratificación extraordinaria empleado, SCTR cobertura invalidez empleado, EPS empleado obra), 905 Gastos Generales de Obra (correos y telecomunicaciones, movilidad taxi sin RUC, peaje y estacionamiento, SENCICO), 906 Equipos y Vehículos – Terceros (fletes y transporte de materiales); cuyo monto total de gastos y/o costos ascienden a S/240 814,34. Asimismo, se encuentran contabilizados los ingresos en las cuenta contables 70203 Ingresos por Reembolsos de Gastos y 70208 Ingresos por Prestaciones Gerenciales, cuyo monto asciende a S/163 916,27; por lo que, dichos gastos y/o costos fueron reembolsados en forma parcial, y, en ese sentido, el monto no reembolsado asciende a S/76 898,07, según detalle consignado en el Anexo N° 1 al referido resultado del requerimiento.

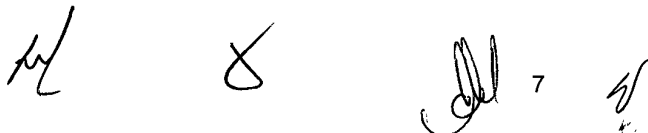
Que añade que los gastos y/o costos registrados en las cuentas contables 903 Mano de Obra, 905 Gastos Generales de Obra y 906 Equipos y Vehículos – Terceros, registrados en los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1; 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3; 676 Red Vial 5 Trabajos Menores; 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico y 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1; ascendentes a S/240 814,34, corresponden a costos de operador del y del (Consortios sin RUC), por lo que, debieron reembolsarse totalmente y no una parte (S/163 916,27), según detalle consignado en los Anexos N° 1, 1A y 1B al referido resultado del requerimiento.

Que por lo expuesto, determinó que los gastos y/o costos de obra registrados en las cuentas contables 903 Mano de Obra, 905 Gastos Generales de Obra y 906 Equipos y Vehículos – Terceros en los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1, 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3, 676 Red Vial 5 Trabajos Menores, 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico y 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1, ascendentes a un importe total de S/240 814,34; correspondían a costos de operador del y del (Consortios sin RUC); los cuales fueron reembolsados parcialmente, esto es, por S/163 916,27; por lo que, reparó los gastos y/o costos no reembolsados por a la recurrente, ascendentes al importe de S/76 898,07; según detalle consignado en los Anexos N° 1 y 1A adjuntos al referido resultado.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (fojas 935 a 939), notificado el 15 de noviembre de 2010, la Administración le solicitó a la recurrente que presente las solicitudes de autorización para no llevar contabilidad independiente que presentó a la SUNAT, respecto del y del

Que mediante escrito de respuesta de 19 de noviembre de 2010 (fojas 908 a 916), la recurrente señaló que presentó fotocopia de ambas comunicaciones.

Que mediante el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 917 a 934), notificado el 23 de noviembre de 2010, la Administración dejó constancia del escrito y de las comunicaciones presentadas por la recurrente.





Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que mediante el ítem 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 605 a 611), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y notificado el 23 de noviembre de 2010, la Administración le solicitó a la recurrente presentar sus descargos a la observación del importe de S/76 898,07, correspondiente al reparo formulado por concepto de "Ingresos no reembolsados por la empresa el cual es el operador del y del (Consortios sin RUC)"; según los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el Punto 1, Anexos N° 1, 1A y 1B del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (fojas 576 a 604), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta y los documentos presentados por la recurrente el 29 de noviembre de 2010 (fojas 561 a 575) y concluyó que se mantiene el reparo por gastos y/o costos de obra no reembolsados por la empresa indicando que del monto total de S/240 814,34 dicha empresa reembolsó parcialmente la suma de S/163 916,27, por lo que reparó los gastos y/o costos no reembolsados por a la recurrente, ascendentes al importe de S/76 898,07, cuyo detalle se aprecia en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° por lo que señala que adiciona dicho monto a la renta neta imponible de tercera categoría del ejercicio 2008 de la recurrente.

Que conforme se aprecia del Punto 1 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1506 a 1519), la Administración determinó que los gastos y/o costos de obra registrados en las cuentas contables 903 Mano de Obra, 905 Gastos Generales de Obra y 906 Equipos y Vehículos – Terceros en los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1, 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3, 676 Red Vial 5 Trabajos Menores, 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico y 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1, ascendentes a un importe total de S/240 814,34; correspondían a costos de operador del y del (Consortios sin RUC); los cuales fueron reembolsados parcialmente, esto es, por S/163 916,27; por lo que reparó los gastos y/o costos no reembolsados por a la recurrente, ascendentes al importe de S/76 898,07.

Que de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 lo dispuesto por el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Que uno de los contratos asociativos regulados por la Ley General de Sociedades es el de consorcio, por lo que a éste le son atribuibles las características de los contratos asociativos y aplicables las reglas comunes previstas para aquellos. En tal sentido, es importante destacar aquellas que doctrinariamente se atribuyen a este tipo de contratos y que han sido reflejadas en la legislación citada. Entre estas características, se tiene las siguientes³: a) con estos contratos se persigue un fin común, de carácter principal, para todos los que intervienen. b) no dan lugar a la formación de una persona jurídica y c) tienen por objeto la participación o integración en negocios o empresas determinadas.

Que el artículo 445 de la citada ley define al contrato de consorcio como aquel mediante el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

³ En este sentido, véase: ELÍAS LAROZA, Enrique, *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades del Perú*, Tomo II, Normas Legales, 2000, Trujillo, p. 1171.



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Asimismo, se prevé que corresponde a cada contratante realizar las actividades propias del consorcio que se le encarguen y aquéllas a que se ha comprometido y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme con los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Que de conformidad con el artículo 447 de dicha ley, cada miembro del consorcio se vincula y responde individualmente frente a terceros, de acuerdo a sus derechos y obligaciones asumidas; siendo que según el artículo 448 de la precitada ley, el contrato deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Que en ese sentido, el contrato de consorcio es de naturaleza asociativa y por definición, no constitutivo de una sociedad, siendo que la intención de las partes contratantes es participar en un determinado negocio y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo cada una las actividades que se le encarguen en el contrato y participando en los resultados del consorcio de acuerdo de lo establecido en el contrato. Así, explica MONTROYA MANFREDI, a través de un contrato de consorcio, las partes no se unen para establecer una relación jurídica permanente dentro de una forma societaria sino que cada una es independiente y conserva su autonomía⁴.

Que al no existir una personería jurídica independiente, es indispensable y característico de este contrato la participación activa y directa de cada uno de los contratantes y la vinculación directa de éstos con los terceros⁵. Asimismo, es consecuencia de esta falta de personería jurídica que los bienes que se afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido los contratantes, continúen siendo de propiedad exclusiva de éstos y que la adquisición conjunta de determinados bienes se regule por las reglas de la copropiedad.

Que en este sentido, en el consorcio las ganancias son transferidas a las partes a medida que son obtenidas, no existiendo un fondo patrimonial común nacido de los aportes y acrecentado por utilidades retenidas como sí sucede en las sociedades. Asimismo, la existencia de tal patrimonio común no es necesaria debido al tipo de actividad que realiza el consorcio y a la participación activa y directa de los contratantes, lo cual también explica que los bienes adquiridos por el consorcio sean propiedad de éstos en calidad de copropietarios.

Que por otro lado, el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que, para los efectos de dicha ley, se considerarán contribuyentes a las personas jurídicas, entre otros, a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes. Asimismo, el último párrafo de tal artículo precisó que en el caso de sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleve contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

⁴ Al respecto, véase: MONTROYA MANFREDI, Ulises, MONTROYA ALBERTI, Ulises y MONTROYA ALBERTI, Hernando, *Derecho Comercial*, Tomo I, Grijley, 2004, Lima, p. 439. Asimismo, ZEGARRA MULÁNOVICH explica que "la exclusión por todos los intervinientes de la posibilidad de actuar "por cuenta y en nombre de un centro autónomo de intereses y de imputación" (la exclusión del ánimo de formar sociedad), distingue claramente a los contratos meramente asociativos de los "de institución". Al respecto, véase: ZEGARRA MULÁNOVICH, Álvaro, "Régimen general de los contratos asociativos mercantiles, con particular referencia a su duración temporal" en: *Revista de Derecho*, Vol. 11, Universidad de Piura, 2010, Piura, p. 144.

⁵ En tal sentido, TALLEDO MAZÚ considera que una característica del contrato de consorcio es la vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto. Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La asociación en participación, el consorcio y el joint venture: aspectos contractuales y tributarios" en: *Cuadernos Tributarios*, N° 22, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 1998, Lima, p. 31.

 9



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que el artículo 29 de la aludida Ley del Impuesto a la Renta señala que las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos a los que se alude en el tercer y cuarto párrafos del artículo 14, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, e igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas a dichas cuentas.

Que en ese sentido, el artículo 65 de la citada ley señala que las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días; de no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Agrega que quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo. Menciona que, tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a 3 años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

Que el artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que para efectos del artículo 29 de la ley, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la ley, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. Agrega este artículo que la atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente, y si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los 5 días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.

Que por otro lado, se tiene que a través del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT, entre otros, se aprobó el denominado "Documento de Atribución", definido como aquel que emite el operador para que los demás partícipes de una sociedad de hecho, consorcio, join venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, de los documentos anotados en el Registro Auxiliar.

Que asimismo, el artículo 8 de dicha resolución, establece que el operador debe llevar un Registro Auxiliar por cada contrato o sociedad de hecho, en el que se anotarán mensualmente los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, así como el documento de atribución correspondiente.

Que el artículo 3 de la misma norma establece que después de 10 días de firmado el contrato o generada la sociedad de hecho, se deberá comunicar a la SUNAT quién va a realizar las funciones correspondientes al operador. Agrega que el operador fijo sólo emitirá documentos de atribución cuando sea el encargado de realizar la adjudicación a título exclusivo de bienes obtenidos por la ejecución del contrato o de la sociedad de hecho, o cuando distribuya ingresos y gastos a los partícipes.

Que de las normas citadas se tiene que, para efectos tributarios, la regla general es que los consorcios lleven contabilidad independiente. No obstante, también se han establecido supuestos excepcionales en

   10 



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

los cuales cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato: i) cuando debido a la modalidad de la operación no sea posible llevar contabilidad independiente, previa autorización de la SUNAT o aplicación del silencio administrativo positivo; y, ii) tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a 3 años, supuesto en el cual bastará la comunicación oportuna a la SUNAT.

Que, en ese contexto, cuando las partes contratantes optan por designar a un operador, éste debe encargarse, entre otros, de llevar la contabilidad del consorcio, lo que supone el llevado del Registro Auxiliar, en el cual debe anotar mensualmente los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, así como los documentos de atribución que haya emitido a favor de los partícipes para que puedan sustentar el porcentaje del crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario.

Que de la minuta del Contrato de Colaboración Empresarial bajo la modalidad de consorcio sin RUC de 20 de octubre de 2003 (fojas 408 a 426), se aprecia que la recurrente y las empresas y convinieron en asociarse para constituir un consorcio sin contabilidad independiente que se denominaría con el objeto de celebrar el Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción⁶ con la sociedad concesionaria () para ejecutar: i) la ingeniería para la primera y segunda etapa de la infraestructura vial del tramo Ancón-Huacho-Pativilca, conforme se define en el contrato de concesión respectivo; ii) la construcción de la primera etapa; iii) la construcción de la segunda etapa; iv) el mantenimiento periódico y/o rehabilitación del proyecto; y, v) las demás prestaciones necesarias y vinculadas con las anteriores, según se define en el contrato de concesión.

Que en el numeral 1.3 de la cláusula primera del citado contrato se establece que el contrato

⁶ En autos obra el Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción (EPC) (fojas 362 a 407) celebrado entre y el mediante el cual se señala que el 15 de enero de 2003 se suscribió el Contrato de Concesión de la Carretera Ancón-Huacho-Pativilca, entre el Estado Peruano, a través del (Concesionario), y con la finalidad de que esta última, entre otros, ejecute las actividades necesarias para la realización y puesta en servicio de la infraestructura vial de los tramos Ancón-Huacho-Pativilca, encontrándose dentro de ellas la construcción, obtención de recursos, realización de obras civiles, instalación de equipos, rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura vial. Asimismo, obra la Enmienda al Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción (EPC) celebrado entre y el el 29 de abril de 2005 (fojas 333 a 361). Cabe señalar que el referido Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción (EPC) y su enmienda, regulan las obras de construcción relativas a los centros de costos 658 Red Vial 5 EPC Tramo 1 y 659 Red Vial 5 EPC Tramo 3. Además, obra el Contrato de Mejoramiento Periódico de 14 de marzo de 2008 (fojas 362 a 404) celebrado entre y el con la finalidad de que este último ejecute las actividades necesarias a fin de brindar mejoramiento periódico en el tramo Ancón-Huacho (variante: desde el k. 44+000 hasta el km. 147+800 en doble vía y Serpentin: desde km 44+000 hasta el km 66+400 una vía en dos sentidos); asimismo, en los tramos Huacho-Primavera y Desvío Ambar-Pativilca existentes, debía realizar los citados trabajos de mejoramiento periódico con el objetivo de asegurar que dichos tramos se encuentren libres de grietas, baches, y que cuenten con la señalización horizontal y vertical correspondiente, permitiendo un tráfico fluido. Cabe señalar que el referido Contrato de Mejoramiento Periódico regula la obra de construcción relativa al centro de costo 679 Red Vial 5 Mejoramiento Periódico. Asimismo, en autos obra la carta de 4 de marzo de 2008 (foja 1163), mediante la cual le solicitó al que presentara una memoria descriptiva, presupuesto, programación de obra y planos para llevar a cabo la construcción del Acceso a la playa en el km 44+860, solicitud que se sustentaba en la cláusula 11.1 y 11.2 del Contrato de Ingeniería, Procura y Construcción (EPC), descrito anteriormente. Asimismo, obra la carta de 7 de marzo de 2008 (foja 1158), mediante la cual el Consorcio Red Vial 5 remitió a los documentos solicitados: Memoria descriptiva (fojas 1155 a 1157), presupuesto (foja 1154), programación de obra (foja 1153) y planos. De igual manera, se aprecia la carta de 19 de marzo de 2008 (foja 1152), mediante la cual Norvial S.A. le comunicó al su decisión de que realice el Acceso a la playa en el km 144+860. Mediante carta de 25 de marzo de 2008 (foja 1162), le remitió a la Valorización N° 1 Orden de Cambio N° 2 – Acceso a la playa en el km 144+860 (foja 1159 a 1161). Cabe señalar que los documentos mencionados están referidos a la obra de construcción relativa al centro de costo 676 Red Vial 5 Trabajos Menores.

M Δ 11 W



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

asociativo no crea una nueva persona jurídica de derecho privado ni sujetos autónomos de derecho, sino solo un sistema de trabajo empresarial organizado entre las partes (foja 538/reverso).

Que en la cláusula tercera del anotado contrato se señala que los porcentajes de participación de las partes en el consorcio para las exclusivas relaciones internas serán para _____ y la recurrente del 34%, 33% y 33%, respectivamente. Agrega el numeral 3.2 de la citada cláusula que las partes asumen, en dichos porcentajes, la totalidad de los derechos, obligaciones, aportes, responsabilidades, utilidades, pérdidas, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al proyecto (foja 424/vuelta).

Que en el numeral 4.1 de la cláusula cuarta del referido contrato se establece que _____ actuará como operador del consorcio de acuerdo a lo regulado por la Resolución de Superintendencia N° 022-98-SUNAT.

Que en el numeral 6.1 de la cláusula 6 del referido contrato se estableció que las partes contratantes debían afectar y aportar al consorcio los recursos necesarios para la ejecución del proyecto, en función a la participación que cada una mantenga en el consorcio.

Que en el numeral 6.2 de la cláusula 6 del referido contrato se señaló que los recursos se dividen en dos grupos: i) obligatorios: la entrega y/o aportes de dinero bajo cualquier título o modalidad, sea en moneda nacional o extranjera, y las garantías reales o personales a las que se encuentra obligada cada una de las partes a proporcionar; y, ii) facultativos: la puesta a disposición bajo cualquier título de todo bien mueble o inmueble, tangible o intangible que resulte necesario para el cumplimiento de los fines del referido contrato, el personal humano requerido, independientemente del vínculo contractual que lo una con alguna de las partes o con el consorcio, todos aquellos que el cumplimiento de los fines del consorcio lo requiera, en la forma y modalidades convenidas con _____. Cabe señalar que los numerales 6.3 y 6.4 de la referida cláusula mencionan que dichos recursos debían ser proporcionados por las partes en función a los porcentajes de su participación.

Que asimismo, el numeral 12.1 de la cláusula 12 del contrato estableció que las actividades económicas del consorcio se registrarían en la contabilidad de acuerdo a la modalidad del consorcio sin RUC y a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 22-98-SUNAT, y que se registrarían todos los ingresos y egresos incluyendo todos los gastos comunes.

Que además, el numeral 12.7 de la cláusula 12 del contrato prescribió que el consorcio establecería, a través del Comité de Dirección, un sistema de contabilidad que permitiría en todo momento a cada una de las partes conocer la situación económico financiera del mismo, el cual sería independiente del sistema contable que llevaría cada una de las partes y de los mecanismos que debían implementarse de acuerdo a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 22-98-SUNAT.

Que asimismo, obra en autos la carta de 4 de febrero de 2003⁷ (fojas 898 a 903), que presenta _____ y la recurrente a la Administración Tributaria solicitando se autorice al _____ a no llevar contabilidad independiente, por razones de eficiencia explicadas en dicho documento. Asimismo, mediante comunicación de la misma fecha (foja 904 y 905), se le informó a la Administración que las funciones correspondientes al operador del consorcio estarían a cargo de _____

⁷ Cabe precisar que la recurrente consideró aprobada dicha solicitud, al no haber recibido respuesta por parte de la SUNAT dentro del plazo de 15 días hábiles de recepcionada dicha solicitud, en aplicación a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de la solicitud.



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que de los artículos primero y segundo de la minuta del Acuerdo de Consorcio de 7 de agosto de 2008 (fojas 239 a 242), se aprecia que la recurrente y la empresa _____ convinieron en asociarse para constituir un consorcio sin contabilidad independiente que se denominaría _____ con el objeto de suscribir el Contrato de Construcción⁸ con la sociedad concesionaria (_____) para ejecutar una parte de las obras que le exige el Contrato de Concesión a la sociedad concesionaria del Tramo N° 1 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur Perú-Brasil (_____). Asimismo, contiene la designación de _____ como operador de dicho consorcio.

Que en el artículo sexto del anotado contrato se señala que los porcentajes de participación de las partes en el consorcio serán para _____ y la recurrente del 73% y 27%, respectivamente. Agrega el referido artículo que las partes asumen en forma mancomunada la totalidad de los derechos, obligaciones, responsabilidades, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al Contrato de Construcción, según los porcentajes de participación indicados. No obstante, solo respecto del cliente, las partes serían responsables solidariamente (foja 241).

Que el artículo séptimo del mismo contrato prescribe que las partes del contrato participarían en los resultados (ganancias y pérdidas) relacionados con el proyecto en los porcentajes de participación señalados. Además, se autorizó al operador a realizar las comunicaciones pertinentes a la SUNAT para no llevar contabilidad independiente de las partes, así como el trámite correspondiente para la emisión de los documentos de atribución. En el artículo noveno señala que el plazo máximo del contrato en mención sería de 3 años.

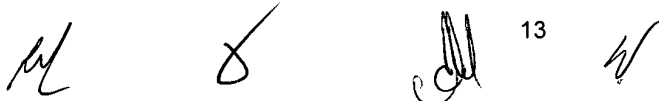
Que asimismo, obra en autos la carta de 14 de agosto de 2008⁹ (fojas 237 a 238), que presenta _____ y la recurrente, a la Administración Tributaria, comunicando que el _____ con plazo máximo de duración de 3 años, operará sin llevar contabilidad independiente y, asimismo, informó a la Administración que las funciones correspondientes al operador del consorcio estarían a cargo de _____

Que conforme se advierte de lo actuado en el presente procedimiento y de las normas glosadas precedentemente, el _____ y el _____ eran antes colectivos que carecían de personalidad jurídica propia de acuerdo con los artículos 438 y 445 de la Ley General de Sociedades; igualmente, no calificaban como contribuyentes para efectos del Impuesto a la Renta, al tratarse de consorcios que no llevaban contabilidad independiente a la de sus partes contratantes.

Que, asimismo, se aprecia que el operador de ambos consorcios era _____ lo que es aceptado por la recurrente, por lo que era el encargado de llevar la contabilidad de los referidos consorcios sin RUC; lo que suponía, de conformidad con artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 18 de su reglamento y la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT, el llevado del Registro Auxiliar, en el cual debía anotar mensualmente los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, correspondiendo luego la emisión de los documentos de atribución a los partícipes para que estos puedan sustentar el porcentaje del crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario. En ese sentido, para efectos tributarios, si los partícipes prestaban servicios a favor de su respectivo consorcio, los gastos y/o costos debían ser reembolsados por el operador, sin perjuicio, de la anotación del comprobante de pago en el Registro Auxiliar y su

⁸ En autos obra el Contrato de Construcción de 8 de agosto de 2008 (fojas 243 a 285), celebrado entre _____ y el _____ con el objeto de ejecutar las actividades necesarias para la realización y puesta en servicio de la infraestructura vial del Tramo N° 1 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, encontrándose dentro de ellas la construcción, instalación de equipos, rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura vial. Cabe señalar que los documentos mencionados están referidos a la obra de construcción relativa al centro de costo 683 Corredor Vial Interoceánico Sur Tramo 1.

⁹ Cabe precisar que la recurrente consideró aprobada dicha solicitud, al no haber recibido respuesta por parte de la SUNAT dentro del plazo de 15 días hábiles de recepcionada dicha solicitud, en aplicación a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de la solicitud.

 13



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

posterior atribución según los porcentajes de participación de los partícipes.

Que, en ese sentido, siendo que las partes contratantes en los consorcios sin contabilidad independiente, denominados _____ y _____ acordaron participar en sus respectivos proyectos y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo, en los porcentajes pactados, la totalidad de los derechos, obligaciones, aportes, responsabilidades, utilidades, pérdidas, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al proyecto, se tiene que no se encuentra acreditado que le correspondiera a la recurrente asumir los gastos y/o costos de obra no reembolsados por _____ ascendentes a S/76 898,07, siendo que, tal como sostiene la Administración, correspondía que el operador reembolsase dicho monto, sin perjuicio de la posterior atribución del costo y/o gasto en función a la participación de la recurrente en los consorcios, para lo cual correspondía a su vez emitir el documento de atribución correspondiente, lo que no se hizo, en tal sentido, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que la Administración no ha tenido en cuenta que la naturaleza jurídica del contrato de consorcio, permite que tanto el operador como los partícipes puedan asumir gastos y costos referidos a las obligaciones que asuma el consorcio, lo cual no resulta contrario a las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta ni de la Ley del Impuesto General a las Ventas; es necesario mencionar que, no se desconoce la posibilidad de que los partícipes asuman gastos y/o costos referidos a las obligaciones que asuma el consorcio, sino el hecho que _____ no haya reembolsado dichos gastos y/o costos y, por tanto, no los haya registrado en la contabilidad de los consorcios, en calidad de operador, ni los haya atribuido a los partícipes según su porcentaje de participación.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente cuando aduce que registró costos y/o gastos por las operaciones que realizó de manera individual y que se encuentren relacionadas con el contrato, y que en virtud del mismo contrato no son reembolsables por el operador; toda vez que, no ha acreditado tal circunstancia; máxime si, por ejemplo, el contrato del _____ estableció expresamente que el consorcio reconocería el costo de los medios con los que contaría para la realización de su objeto, los cuales estarían a cargo de las partes contratantes según ellas acuerden. además, que de la revisión de los contratos de construcción se aprecia que los gastos y/o costos observados se encuentran contemplados en los contratos de construcción como parte de las prestaciones a las que se encontraba obligada la recurrente para lograr el fin común.

Que respecto al argumento que no existe norma alguna que establezca que, necesariamente, el operador debe asumir el 100% de dichos costos y/o gastos a fin de atribuirlos; debemos señalar que, de acuerdo a las normas previamente señaladas, los operadores de consorcios sin RUC, están obligados a llevar la contabilidad de los mismos; lo que supone la anotación de los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, correspondiendo al operador del consorcio emitir el documento de atribución a fin que el partícipe pueda sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda de acuerdo a su participación en el consorcio, de los documentos anotados en el Registro Auxiliar por parte del operador.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en torno a que los contratos de consorcio regulaban los servicios que cada parte prestaba y los costos y gastos que el operador reembolsaba, existiendo costos y gastos que cada partícipe debía soportar y que no eran reembolsables; carece de sustento en tanto la recurrente no ha acreditado dicha situación, además que de la revisión de los contratos de construcción se aprecia que los gastos y/o costos observados se encuentran contemplados en los contratos de construcción como parte de las prestaciones a las que se encontraba obligada la recurrente para lograr el fin común.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido que resulta incorrecto que sean reembolsados los

   14 



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

gastos generados por la contribución al SENCICO puesto que supone afirmar que las partes del consorcio serían sujetos pasivos del mismo, lo cual vulnera el principio de legalidad en materia tributaria; debemos señalar que carece de sustento, pues no se está cuestionando el sujeto pasivo de la contribución al SENCICO, sino el hecho que, las partes contratantes acordaron participar en sus respectivos proyectos y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo, en los porcentajes pactados, la totalidad de los derechos, obligaciones, aportes, responsabilidades, utilidades, pérdidas, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al proyecto; por lo que para efecto de la atribución, es necesario que se registren en la contabilidad del operador.

Que en cuanto a que para determinar el valor de un servicio a efectos de facturar a un cliente, se toman en cuenta todos los costos incurridos para la ejecución del mismo; en razón de lo cual el monto de las aportaciones al SENCICO fueron tomadas en cuenta a efectos del cálculo del valor de los servicios facturados a los clientes de los consorcios; por lo que, pretender que las aportaciones al SENCICO sean reembolsadas en su totalidad por el operador, implicaría una mayor utilidad para la recurrente en desmedro de los demás integrantes del consorcio, lo cual rompería el equilibrio entre los partícipes establecido en el contrato de consorcio, por lo que sería rechazado por éstos; cabe reiterar que de acuerdo a los términos de los contratos de consorcio celebrados, acordaron participar en sus respectivos proyectos y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo, en los porcentajes pactados, la totalidad de los derechos, obligaciones, aportes, responsabilidades, utilidades, pérdidas, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al proyecto, siendo que en el presente procedimiento no se cuestiona tales acuerdos ni el equilibrio entre los partícipes debiendo precisarse que el resultado de tal acuerdo se determinará en función a tales acuerdos y el cumplimiento de las normas legales aplicables.

Que en cuanto a que entre los gastos y/o costos no reembolsados por el operador y observados por la Administración se encuentra la gratificación extraordinaria pagada a los funcionarios que trabajaron en el proyecto, incluyendo un 3% adicional por gastos administrativos, la misma que resulta deducible por haber sido otorgada en virtud del vínculo laboral existente, conforme a lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta; debemos señalar que la controversia no gira en torno a acreditar la causalidad y demás requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino al hecho que, en tanto GyM S.A. fue designado como operador del consorcio, le correspondía a éste reembolsar los referidos gastos y, posteriormente, atribuirlos en función al porcentaje de su participación.

Que respecto a que la gratificación extraordinaria pagada a los funcionarios que trabajaron en el proyecto, incluyendo un 3% adicional por gastos administrativos, constituye una obligación que al exceder los términos acordados de los contratos de consorcio con respecto a su participación en las actividades a ejecutarse, debe asumir a título particular; toda vez que, pretender que se les atribuya a las otras partes del consorcio, no resulta conforme a derecho, puesto que de conformidad con la legislación vigente en el periodo acotado, los gastos se atribuyen directamente a los sujetos que los generan; cabe señalar que la recurrente no ha probado dicha situación y, además, según los contratos de consorcio las partes contratantes acordaron participar en sus respectivos proyectos y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo, en los porcentajes pactados, la totalidad de los derechos, obligaciones, aportes, responsabilidades, utilidades, pérdidas, fianzas y otras garantías y demás asuntos inherentes al proyecto; por lo que para efecto de la atribución, es necesario que se registren en la contabilidad del operador.

1.2. Resultado Acumulado diferido de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", que fue deducido en forma indebida en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2008, ascendente a S/2 437 970,00.

Que la recurrente sostiene que el reparo es nulo debido a que se ha modificado el fundamento de hecho que lo determina, toda vez que, mientras el área acotadora determinó que la obra culminó el 8 de diciembre de 2008, en razón de lo cual consideraba que no correspondía aplicar el artículo 63 de la Ley

 15



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

del Impuesto a la Renta, la resolución apelada determinó que la obra concluyó en enero de 2009, por lo que solicita la aplicación del supuesto N° 55 del Glosario de Fallos empleado por este Tribunal.

Que sin perjuicio de la nulidad alegada, aduce que en tanto la resolución apelada reconoce que la obra inició en el ejercicio 2008 y culminó en el ejercicio 2009 y ha quedado demostrado que los resultados de la obra correspondieron a más de un ejercicio fiscal (2008 y 2009), correspondería que le reconocieran su derecho a diferir los resultados de la obra al ejercicio en el cual ésta culminó (2009).

Que alega que la Administración ha efectuado una interpretación errónea del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que, resulta aplicable cuando los resultados correspondan a más de un ejercicio gravable (como en su caso, 2008 y 2009) y no cuando la obra se ejecute en un plazo mayor a un año.

Que agrega que la interpretación de la Administración en el sentido que el plazo del contrato de obra se computa por años y no por ejercicios gravables, solo resulta aplicable a efectos del inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta mas no a la condición establecida en el encabezado de dicho artículo, criterio que ha sido recogido en el Informe N° 149-2007-SUNAT/2B0000.

Que menciona que el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un plazo máximo de duración de la obra, esto es, 3 años calendario y no se refiere a ejercicios fiscales, lo que no implica que si la obra se ejecutó en un plazo menor no pueda aplicarse; lo que sí ocurriría si la obra hubiese empezado y culminado en un mismo ejercicio fiscal, como señalaba la resolución de determinación materia de controversia.

Que menciona que de enero a diciembre de 2009 se contabilizaron gastos generales de obra incurridos por la recurrente, lo que significa que la ejecución del contrato de obra ha producido resultados en más de un ejercicio gravable, por lo que, le resulta aplicable el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un Régimen Especial de Imputación de resultados para las empresas dedicadas a la construcción, por lo que resulta evidente que dicho artículo será aplicable a su caso, porque no existe norma legal en contrario. En ese sentido, agrega que al no ser de aplicación el criterio del devengado, carece de relevancia la certeza respecto al monto total de los ingresos siendo lo únicamente relevante a efectos de la aplicación del Método del Diferimiento, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la referida disposición, los cuales aduce que cumplió en su totalidad.

Que señala que el haber reconocido los resultados de la obra en el ejercicio 2009 no implicó para ella ningún beneficio tributario ni un perjuicio para el fisco, toda vez que, tanto en el ejercicio 2008 como en el 2009 obtuvo pérdida tributaria.

Que menciona que el Método del Diferimiento se basa en diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, de manera que los impuestos se aplican a la ganancia determinada en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras o se recepcionen oficialmente. En ese sentido, señala que el Informe N° 082-2008-SUNAT/2B0000, ha establecido que la fecha en la que se efectúe la recepción oficial de las mismas, será el acto que determine la imputación de los resultados de las obras al ejercicio en que dicha recepción ocurra.

Que indica que si bien no existe norma que defina expresamente lo que debe entenderse por conclusión y entrega de una obra, ello no significa que no se puedan interpretar las disposiciones del Código Civil respecto al contrato de obra, para determinar cuándo se dan por entregadas o recepcionadas las mismas. Así, señala que los artículos 1778 y 1779 del Código Civil, reconocen el derecho del comitente a comprobar la correcta ejecución de las obras antes de su recepción, ello quiere decir que, no se puede dar por concluida y mucho menos recepcionada una obra si es que se han efectuado observaciones a la

16



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

misma. Así, precisa que sólo es posible aplicar esta presunción si se recibe la obra sin observaciones o existiendo no se comunican del todo o en un breve plazo al constructor. Por tanto, añade que si existen ciertas formalidades para que legalmente pueda darse por efectivamente entregada una obra, las cuales deberán evaluarse en cada caso, atendándose a la documentación que evidencia tal hecho. Además, menciona que el contrato de obra establecía que para considerar entregada la obra debía cumplir con subsanar las observaciones, lo que es acorde a las disposiciones del Código Civil.

Que señala que en su contabilidad no existe registro de penalidades por no haber cumplido con terminar y entregar la obra según los hitos establecidos en el contrato, debido a que correspondía aplicarlas siempre y cuando dicho incumplimiento implicara la afectación de la operatividad y seguridad en el funcionamiento de la obra y sus locatarios, lo que no ocurrió.

Que sostiene que la obra no puede darse por concluida antes de la emisión del Acta de Recepción Provisional que se expide con ocasión de la subsanación de las observaciones efectuadas por el comitente, por lo que no resultan suficientes los Informes Diarios y/o cuaderno de obra en los que se sustenta la Administración.

Que indica que resulta contradictorio que la Administración establezca como fecha del término del contrato el 7 de enero de 2009 y considere que los gastos efectuados en dicho ejercicio sean atribuidos por el criterio del devengado al ser posteriores a la entrega de la obra y no por aplicación del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta; además que no precisa a qué gastos se refiere ni a la fecha en que los mismos fueron incurridos.

Que aduce que en la fecha en la que se realizó la inauguración del Centro Comercial aún existían diversas observaciones por subsanar por lo que, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil y el contrato de obra, no puede darse por concluida la obra y mucho menos recepcionada. Asimismo, alega que la apertura se debió al incremento de las actividades comerciales de venta con motivo de las Fiestas Navideñas de 2008, por lo que, la inauguración parcial del Centro Comercial con el acceso restringido a determinadas zonas, no significa que la obra haya concluido o que se haya hecho entrega total de la misma por parte del contratista.

Que alega que, de acuerdo a la Casación N° 210-2014-LIMA, lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, implica que la determinación de los resultados obtenidos en los contratos de obra se llevará a cabo en el ejercicio fiscal en que se concluyan las obras; lo que, aplicado a su caso, correspondería que los resultados de la obra se consideren en el ejercicio 2009.

Que la Administración sostiene que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente se tiene que la obra en controversia se ejecutó en un plazo menor a un año, por lo tanto, como el contrato no contenía una obra a ejecutarse en un plazo mayor a 1 año, no era aplicable el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en ese sentido, correspondía que los resultados de la obra fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado, tal y como lo ha interpretado el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 1652-5-2004.

Que agrega que, de acuerdo con el Informe N° _____ para efecto de la aplicación del inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, la duración de la ejecución del contrato de obra se computa por años y no por ejercicios gravables.

Que a mayor abundamiento, menciona que: i) en la contabilidad de la recurrente no existe ningún registro y documento contable que acreditara el pago de penalidades por no haber cumplido con terminar y entregar la obra según los hitos parciales establecidos en el contrato; ii) el cuaderno de obra y/o los informes diarios comienzan en el número 1 de 26 de marzo de 2008 y termina en el número 266 de 20 de diciembre de 2008, fecha en la que vencía el plazo de ejecución de la obra. Asimismo, en los Informes Diarios N° 1 de 26 de marzo de 2008 al N° 240 de 24 de noviembre de 2008, se consignaron todas las

17



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

labores realizadas en los costos directos del presupuesto de obra; mientras que, en los Informes Diarios N° 241 de 25 de noviembre de 2008 al 266 de 20 de diciembre de 2008, se consignó como labor realizada el levantamiento de observaciones; iii) todas las valorizaciones (por avance de obra, adicionales y subcontratos) se ejecutaron en el ejercicio 2008; iv) del análisis de ingresos y gastos incurridos en el centro de costo 678 del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009, no se registraron costos de obra que indiquen que la obra se culminó en el ejercicio 2009, sino gastos generales de obra incurridos con posterioridad a la entrega de la obra, los cuales debían ser deducidos en el ejercicio en que se devengarán, siempre que cumplan con el principio de causalidad, conforme al Informe N°

v) de la revisión del correo interno de 2 de diciembre de 2008 se aprecia que le comunicó a sus principales clientes sobre la apertura al público del centro comercial el día 4 de diciembre de 2008.

Que en el presente caso se tiene que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (fojas 935 a 939), notificado el 15 de noviembre de 2010, la Administración le solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la base legal respectiva, el motivo por el cual efectuó la deducción (vía Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, con número de orden y fecha de presentación 27 de marzo de 2009), del resultado acumulado de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", cuyo monto asciende a S/2 437 970,00 (diferimiento de ingresos menos costos y/o gastos de la obra).

Que mediante escrito de respuesta de 19 de noviembre de 2010 (fojas 908 a 916), la recurrente señaló que al cierre del ejercicio 2008 venía ejecutando la obra "Ampliación Centro Comercial Cono Sur" (centro de costo 678) que su cliente le adjudicó según contrato firmado el 5 de marzo de 2008. Agregó que la obra tenía un plazo de 266 días calendarios según la cláusula sexta de dicho documento; y que el 9 de marzo de 2009, su cliente emitió el acta de recepción provisional de obra mediante la cual se dio cuenta que subsanó parcialmente las observaciones detectadas por la supervisión en ese periodo, siendo el importe total contratado según este documento de S/37 057 810,05 incluido IGTV.

Que mencionó que durante los primeros meses del año 2009 la obra se concluyó, levantándose las observaciones pendientes, determinándose los adicionales finales y emitiéndose la última factura por liquidación del contrato con fecha 20 de febrero de ese mismo año, momento en que se pudo oficializar la determinación del costo definitivo de la obra ejecutada, por lo que con fecha 8 de enero de 2010 emitió el acta de recepción definitiva de obra por un monto total contratado de S/52 772 203,27, incluido IGTV.

Que señala que por lo indicado anteriormente, difirió el resultado de esta obra para el 2009 fundamentado su decisión en el Informe N° donde se indica que "en el caso se haya optado por el método de diferimiento de los resultados a que se refiere el inciso c) del artículo 63 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la fecha en que se efectúe la recepción oficial de la obra será la que determine la imputación de los resultados de la obra al ejercicio en que dicha recepción ocurra.

Que aduce que por el método de diferimiento de resultados, es que dedujo S/2 437 970,00 de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta, según consta en su declaración jurada; y que la mencionada cifra corresponde al resultado acumulado durante 2008 para la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur".

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (fojas 917 a 934), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta y los documentos presentados por la recurrente. Asimismo, señaló que el Informe N° no le era aplicable a la recurrente debido a que, de acuerdo al cruce de información realizado a la empresa con la finalidad de verificar las operaciones realizadas con la recurrente por la ejecución de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur", se determinó, según documentos, comunicación y aviso en el periódico, que el Centro Comercial Cono Sur (Atocongo) se abrió al público el 4 de diciembre de 2008, por lo que, al haberse abierto, ya había sido



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

entregada la obra en el mes de diciembre de 2008, antes de la inauguración.

Que asimismo indicó que del Contrato Privado de Obra a Suma Alzada Sin Reajustes "Ampliación Centro Comercial Cono Sur" de 5 de marzo de 2008, celebrado entre _____ y la recurrente, se aprecia que: i) el plazo de entrega de la obra era de 266 días calendarios, y debía cumplirse respetando las fechas indicadas en el cronograma o programa de ejecución de obras; ii) sin perjuicio del plazo indicado, la recurrente se obligó a cumplir los siguientes hitos: Hito N° 1 – Entrega Sector A – Locatarios el 24 de mayo de 2008, Hito N° 2 – Entrega Nivel 1 – Saga Falabella el 4 de octubre de 2008, Hito N° 3 – Entrega Nivel 2 y 3 – Saga Falabella el 13 de octubre de 2008 e Hito N° 4 – Términos de Trabajos (fin de la obra) el 26 de noviembre de 2008; iii) el plazo de terminación y entrega de la obra debía ser cumplido estrictamente, salvo que la ejecución de la obra se retrase o se vea afectada por incumplir con: la aprobación oportuna de los proyectos de ejecución, la entrega oportuna de la licencia de demolición, construcción y/o remodelación, poner oportunamente a disposición de la recurrente el inmueble, el pago oportuno del adelanto; supuestos en los cuales _____ debía reconocer y pagar los costos y gastos generales debidamente sustentados por la recurrente previa aprobación de la Inspección Técnica de Obra (ITO); iv) si la recurrente incumplía con terminar y entregar la obra, según los hitos parciales indicados, debía abonarle a _____ una penalidad equivalente al uno y medio por mil del valor total de la obra por día o fracción de día que dure el incumplimiento y si el retraso era respecto del hito de término, la penalidad sería equivalente al dos por mil del valor total de la obra por día o fracción de día; v) la recurrente debía comunicar la fecha en que preveía terminar la obra, a fin de que se fije el día y hora para la Recepción Provisional, la misma que se realizaría una vez que se hayan llevado a cabo satisfactoriamente, a juicio de _____ y de la Inspección Técnica de Obra, todas las pruebas especificadas; vi) la recurrente debía notificar a _____ el vencimiento del periodo de garantía de un año, veinte días antes de que finalice, solicitando la recepción definitiva de la obra.

Que añadió que en el Acta de Recepción Provisional de Obra de 9 de marzo de 2009 se detallaba lo siguiente: i) monto contratado: S/37 057 810,05, incluido I.G.V.; ii) Fecha de inicio contractual: 6 de marzo de 2008; iii) Plazo de ejecución de la obra: 266 días calendarios; iv) término contractual: 26 de noviembre de 2008; v) ampliación del plazo: 12 días calendario; vi) término reprogramado: 8 de diciembre de 2008; vii) término de obra: 8 de diciembre de 2008; viii) Inspección Técnica de Obra: Consorcio Sagersa – Proyecto; ix) ubicación del proyecto: avenida circunvalación 1080 – San Juan de Miraflores, Lima.

Que adujo que en el Acta de Recepción Provisional de Obra se dejó constancia que, el 7 de enero de 2009, el Comité de Recepción de la Obra se constituyó en la obra verificando que la recurrente había subsanado las observaciones indicadas en las Actas de Pre – Entrega. Asimismo, recalcó que se dejó constancia que el 5 de enero de 2009 se hizo la última Acta de Pre – Entrega de los Exteriores y Fachadas en Sectores A y B, los cuales constituían el 0.8% del presupuesto total de la obra sin incluir adicionales de obra y subcontratos de obra, según el detalle consignado en el Anexo 6 del Resultado del Requerimiento bajo comentario.

Que señaló que los Reportes Diarios y/o Cuaderno de Obra comienza en el N° 1 de 26 de marzo de 2008 y termina en el N° 266 de 20 de diciembre de 2008.

Que indica que los Informes Diarios comienzan en el N° 1 de 26 de marzo de 2008 y terminan en el N° 266 de 20 de diciembre de 2008; y que desde el Informe Diario N° 241 de 25 de noviembre de 2008 hasta el Informe Diario N° 266 de 20 de diciembre de 2008, se consignó en el rubro Trabajos en Campo "continúa levantamiento de observaciones" en los diferentes niveles y en las escaleras.

Que por lo anterior la Administración concluyó que la ejecución de la obra se realizó en 266 días, tal y como se estableció en el respectivo contrato.

Que por otro lado mencionó que en el Acta de Recepción Definitiva de Obra de 8 de enero de 2010 también se dejó constancia que el Comité de Recepción de la Obra se constituyó en la obra verificando

 19



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

que la recurrente subsanó las observaciones de las Actas de Pre – Entrega de 15 de setiembre de 2008, 20 de setiembre de 2008, 29 de setiembre de 2008, 30 de setiembre de 2008, 7 de octubre de 2008, 28 de noviembre de 2008, 4 de diciembre de 2008, 10 de diciembre de 2008, 15 de diciembre de 2008, 19 de diciembre de 2008, 22 de diciembre de 2008 y 5 de enero de 2009.

Que agregó que el Presupuesto Inicial de Obra ascendió a S/40 602 651,32, sin IGV; y que el Presupuesto Final de Obra aprobado ascendió a S/44 243 142,47, sin IGV.

Que además señaló que las Facturas de Ventas emitidas al (según contrato de arrendamiento financiero celebrado entre la recurrente y) por concepto de las valorizaciones N° 1 a 10 (correspondientes a los meses de marzo a diciembre de 2008), las valorizaciones adicionales N° 1 a 7 (correspondientes a los meses de junio a diciembre de 2008) y las valorizaciones de subcontrato de obra N° 1 y 2 (correspondientes al suministro de cerámico en el mes de diciembre de 2008) de la obra Ampliación del Centro Comercial Cono Sur; se encontraban contabilizadas con cargo a la cuenta contable 12101 Clientes - Facturas por cobrar con abono a la cuenta contable 40111003 – Tributos por pagar IGV – Facturación y a la cuenta contable 70201 Ventas – Ingresos por valorización contractual y la cancelación de las facturas con cargo a la cuenta contable 10401284 Caja y Bancos – Banco de Crédito cta. N° 191-113284-0-82 MN y abono a la cuenta contable 12101 Clientes – Facturas por cobrar.

Que mencionó que, de los PDT IGV – Renta Mensual y de los Análisis de determinación del Impuesto por pagar del IGV y del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se aprecia que la recurrente consideró en la determinación de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2008, los ingresos por valorizaciones de la obra “Ampliación del Centro Comercial Cono Sur”.

Que indica que del Análisis y Verificación efectuado a las Valorizaciones de Obra presentadas por la recurrente el monto total asciende a S/43 892 812,12, el monto total aprobado según Liquidación Final de Contrato, asciende a S/44 243 142,46 y el monto total facturado desde la Factura N° a la Factura N° asciende a S/43 892 812,16, incluyendo la Factura N° (S/350 330,31) el monto total asciende a S/44 243 142,47; la Factura N° de 27 de febrero de 2009 emitida por la Liquidación de Obra por S/350 330,31, no tiene ninguna valorización que sustente dicho monto, según detalle consignado en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento bajo comentario.

Que en relación con el resultado por Centro de Costo 678 Ampliación Centro Comercial Cono Sur al 30 de diciembre de 2009, observó que los ingresos por valorización contractual son por la contabilización en el Registro de Ventas de la Factura N° de 27 de febrero de 2009, por concepto de valorización por Liquidación de obra al 31 de diciembre de 2008, el cual no tiene valorización de obra que sustente dichos ingresos, ya que las valorizaciones de obra y las valorizaciones adicionales de obra y las valorizaciones del subcontrato ya estaban facturadas por S/43 892 812,16, según detalle consignado en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento bajo comentario.

Que respecto a los costos y/o gastos de la obra Ampliación Centro Comercial Cono Sur registrados en la cuenta contable 902 Materiales e insumos de obra, tiene registrado transferencias de inventario, en la cuenta contable 903 Mano de Obra tiene registrado sueldos por un monto de S/2 785,96, en la cuenta contable 905 Gastos Generales de Obra los siguientes conceptos: teléfono y fax, fotocopias y fotografías, refrigerio, gastos legales y notariales, electricidad y agua, trabajos de imprenta, movilidad y taxi sin RUC, movilidad y taxi con RUC, útiles de escritorio y otros consumibles, peaje y estacionamiento, especies valoradas, SENCICO, ITF, gastos de carta fianza obra y gastos bancarios, y en la cuenta contable 907 Operación Equipo Construcción y Vehículos, tiene registrado Mantenimiento y Reparación de Equipo, Depreciación de Maquinaria Asignada y Gastos Operativos Asignados.

Que en ese sentido señaló que del análisis de ingresos y costos y/o gastos incurridos en el centro de

20



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

costo 678 Ampliación Centro Comercial Cono Sur de 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2009, no existen registrados costos de obra significativos que indiquen que la obra se culminó en el ejercicio 2009, lo que sí se observa contabilizados gastos generales de obra incurridos con posterioridad a la entrega de la obra los cuales serán deducidos en el ejercicio en que se devenguen.

Que indicó que mediante la Carta N° de 15 de enero de 2009, emitida por la recurrente al (encargado de la Inspección Técnica de Obra), se hizo entrega de la fotografía de obra concluida (2 CD) y planos As Built (2 juegos) los cuales forman parte del Dossier Final de Obra. Asimismo, recalzó que en dicho documento se señaló que la obra había sido entregada.

Que adujo que mediante la Carta de 20 de enero de 2009, emitida por a la recurrente, le hizo llegar el Certificado de Ejecución de Obra Expedido por concerniente a los trabajos de construcción de la Ampliación del Open Plaza Atocongo según Contrato Privado de Obra a Suma Alzada sin reajustes.

Que mencionó que mediante el Certificado de Ejecución de Obra emitido en el mes de enero de 2009, certificó que la recurrente había ejecutado los trabajos de construcción de la Ampliación del Centro Comercial Atocongo Open Plaza, los cuales se encontraban en procesos de cierre y liquidación de la obra.

Que mediante el Punto 5 del Anexo 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado el 23 de noviembre de 2010, la Administración le comunicó a la recurrente la formulación del reparo por concepto de resultado acumulado diferido de la obra Ampliación del Centro Comercial Cono Sur, deducido en forma indebida de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2008, ascendente a S/2 437 970,00 (Fojas 606 a 608).

Que mediante escrito de respuesta de 29 de noviembre de 2010, la recurrente señaló que sin sustento legal alguno, la Administración consideró como fecha oficial de entrega de la obra la fecha de inauguración del Centro Comercial por el propietario, llevada a cabo el 4 de diciembre de 2008, omitiendo el hecho que ella continuó ejecutando la construcción después de dicha y que recién se produjo la recepción provisional de la obra el 9 de marzo de 2009 y, posteriormente, la entrega definitiva de la obra el 8 de enero de 2010, por el monto total contratado de S/52 772 203,27.

Que añadió que conforme al Contrato Privado de Obra de 6 de marzo de 2008, el plazo para la entrega de la obra era de 266 días, el cual vencía el 27 de noviembre de 2008; y como es usual, durante la obra el propietario solicitó obras adicionales al proyecto inicial, que originaron un aumento del valor a suma alzada de la obra, así como un tiempo adicional para concluir la obra. Sin embargo, tratándose de un centro comercial la campaña más importante de ventas se realiza en el mes de diciembre con las fiestas de navidad, razón por la cual el propietario sin esperar la conclusión de las obras de construcción procedió a la inauguración del local y al inicio de la atención al público.

Que agregó que la Administración no se pronunció sobre la aplicación del Informe N° -alegado por la recurrente como sustento del diferimiento de los resultados al que se acogió-, a pesar del carácter vinculante del mismo.

Que por otro lado menciona que, de acuerdo a la Resolución N° 01652-5-2004, correspondía que la Administración considerara la fecha de recepción formal de la obra, de acuerdo a lo establecido en el Contrato Privado de Obra, sin que pueda entenderse que dicha recepción se produjo antes de que las partes emitan el documento denominado Acta de Recepción Definitiva de la Obra, de lo contrario se estaría desconociendo el requisito de recepción oficial de la obra previsto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que recalca que en el numeral 10.2 de la cláusula décima del Contrato Privado de Obra de 25 de noviembre de 2008, se indicó que para la Recepción Definitiva de la obra la recurrente debía notificar a solicitando la recepción definitiva de la obra, luego de lo cual se comunicaría al contratista la fecha fijada para la recepción definitiva de la obra. Así, agregó que el día fijado para la recepción de la obra, en presencia de se debía proceder a comprobar el estado de la obra y a verificar si esta cumplía con las condiciones exigidas de acuerdo al contrato y sus anexos, efectuándose las pruebas que se estimaran necesarias. Solo en el caso que el comitente se encuentre conforme, este procedería a extender por duplicado la correspondiente Acta de Recepción Definitiva, habiéndose suscrito el Acta de la Recepción Provisional de la obra recién el 9 de marzo de 2009.

Que por lo anterior, concluyó que, de acuerdo al inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Informe N° tiene derecho a diferir los resultados del referido contrato de obra, imputándolos al ejercicio 2009 y no al ejercicio 2008, por haberse producido la recepción provisional de la obra durante el referido ejercicio 2009, por lo que la Administración deberá proceder a levantar el reparo.

Que mediante el Punto N° 1.5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 576 a 604), notificado el 3 de diciembre de 2010, la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente. Asimismo, reiteró sus conclusiones expuestas en el Resultado del Requerimiento N° y añadió que la misma recurrente afirma que el plazo de entrega de la obra era de 266 días tal como lo señala el Contrato Privado de Obra, siendo el inicio de la obra el 24 de mayo de 2008 y el fin de la obra el 26 de noviembre de 2008; además, alega que el acta de entrega provisional de obra también señala que el plazo de ejecución de la obra es 266 días calendario, siendo el término contractual el 26 de noviembre de 2008, pero se amplió el plazo de 12 días calendario, cuyo término reprogramado fue el 8 de diciembre de 2008.

Que agrega que de los reportes diarios y/o cuaderno de obra se aprecia que el inicio de la obra fue el 26 de marzo de 2008 y terminó el 20 de diciembre de 2008, incluyendo levantamiento de observaciones que se realizaron desde el 25 de noviembre de 2008 al 20 de diciembre de 2008, es decir, la ejecución de la obra se realizó en 266 días, de acuerdo al contrato, habiendo cumplido con terminar la obra en el tiempo indicado.

Que recalca que es verdad que la recurrente tuvo adicionales de obra por los meses de junio a diciembre de 2008, sub - contratos de suministro de cerámico en el mes de diciembre, los cuales se ejecutaron desde el mes de junio a diciembre de 2008.

Que aduce que, en efecto, está reconociendo los ingresos y los gastos y/o costos de la obra en base al criterio de lo devengado.

Que por lo expuesto estableció que la obra se concluyó en el mes de diciembre de 2008 y por lo tanto no le era aplicable el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que de acuerdo al contrato, el plazo para la entrega de la obra era de 266 días calendarios, iniciándose el 24 de mayo de 2008 y finalizando el 26 de noviembre de 2008. Asimismo, menciona que el Acta Provisional de Entrega también señala lo mismo, pero se amplió a 12 días calendario, cuyo término reprogramado era el 8 de diciembre de 2008, por lo que los resultados de la obra corresponden al ejercicio en el que se devengaron, esto es, el ejercicio 2008.

Que señala que de acuerdo al inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, "...en el ejercicio que se concluyan las obras o se recepcionen oficialmente"; y, en este caso, la obra concluyó en el ejercicio 2008.

Que indica que el Informe N° no le es aplicable ya que la obra fue entregada en el mes de diciembre de 2008 y concluyó dentro de un ejercicio gravable y por lo tanto no se debe



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

diferir los resultados de la obra.

Que señala que lo establecido en el párrafo 22 de la NIC 11 es lo que está aplicando, ya que los ingresos ordinarios y los costos asociados con el contrato están siendo reconocidos en los resultados del ejercicio 2008, según los Estados Financieros. En efecto, añade que la recurrente registró los ingresos ordinarios acordados en el contrato y en la medida que existió variación en el trabajo contratado (adicionales de obra), se reconocieron los ingresos ordinarios; con lo cual se cumple lo establecido en el párrafo precedente de la NIC 11, es decir que los ingresos y costos fueron medidos confiablemente, tal como se observa en los Estados Financieros de la recurrente.

Que aduce que el contrato de construcción de la obra se dieron todas las condiciones señaladas en el párrafo 23 de la NIC 11 Contratos de construcción.

Que conforme se aprecia del Punto 3 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1569 a 1595), la Administración adicionó el resultado acumulado diferido de la obra "Ampliación del Centro Comercial Cono Sur" cuyo monto asciende a S/2 437 970,00, el cual fue deducido en forma indebida en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, con número de orden y fecha de presentación de 27 de marzo de 2009, al haberse determinado que la obra fue terminada el 8 de diciembre de 2008, lo que significa que los resultados de la ejecución del contrato de obra corresponden a un solo ejercicio (2008); y, por tanto, no resultaba aplicable el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no debió diferirse para el ejercicio 2009, sino considerarse en el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, conforme al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970¹⁰, aplicable al caso analizado, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Además, el penúltimo párrafo del citado artículo 57 señala que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.


Que de acuerdo con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que la Ley del Impuesto a la Renta no definía expresamente en el período objeto de análisis; por lo que, corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que sobre el particular, mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en ese sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

¹⁰ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006.

 23



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en reiteradas resoluciones, como la Resolución N° 02812-2-2006, el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que respecto a los ingresos, en las Normas Internacionales de Contabilidad se tiene la NIC N° 18 - Ingresos¹¹, norma que debe aplicarse en la contabilización de *ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: (a) venta de bienes; (b) la prestación de servicios; y (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.*

Que conforme ha precisado este Tribunal en las Resoluciones N° 01841-2-2002 y N° 07525-2-2005, de acuerdo al referido inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como a lo señalado en la NIC 18, para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos sólo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción.

Que la exigencia del reconocimiento de los ingresos solo cuando estos sean cuantificables con exactitud, obedece a que el registro prematuro de los ingresos en un ejercicio puede dar lugar a que se reconozca una ganancia mayor o menor de la que efectivamente se lograría en una operación, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00847-4-2002.

Que las definiciones antes mencionadas guardan estrecha vinculación con lo establecido por la NIC 11 – Contratos de Construcción, reestructurada en el ejercicio 1993 (vigente en el ejercicio acotado), que prevé en su párrafo 22 que *“Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.”*

Que el párrafo 23 de la aludida NIC precisa que, *“en el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:*

- a) *los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad;*
- b) *es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;*
- c) *tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos con fiabilidad; y*
- d) *los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos”*

Que a su vez, el párrafo 32 de la aludida NIC indica que *“Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad: (a) los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y (b) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.*

¹¹ NIC modificada en el año 1993 y oficializada en nuestro país, mediante la Resolución N° 007-96-EF/93-01 del Consejo Normativo de Contabilidad.

24



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36."

Que de otro lado, el artículo 63 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 979¹², señalaba que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los 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 estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de 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. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de 3 años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo.

Que agrega el citado artículo que, en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra. Asimismo, regula que en los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Que además, el mismo artículo 63 dispuso que el método que se adopte, según lo dispuesto en dicho artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

Que del propio texto del dispositivo legal en mención, se tiene que el legislador señaló expresamente que el acogimiento al método de determinación de la renta, establecido en el inciso c) del artículo 63 de la referida ley, posibilitará al constructor diferir los resultados del contrato hasta "la total terminación de las obras", y precisó, además, que en estos casos la determinación de dichos resultados se llevaría a cabo en el ejercicio fiscal en que "se concluyan las obras". En este sentido, puede advertirse claramente que la vocación de la norma se inclinaba expresamente a permitir el aplazamiento de los resultados del contrato hasta el momento de la culminación total de las obras a las cuales se obligaba el constructor; y ello justamente con el propósito de alcanzar la finalidad perseguida por el legislador, la cual –como se ha explicado– consistía justamente en permitir el cálculo real de las ganancias obtenidas del contrato, sobre la base de datos ciertos y no solo sobre presunciones o proyecciones.

Que cabe anotar que si bien el texto normativo hace referencia también al momento en que "se recepcionen oficialmente" las obras, este supuesto se encontraba restringido para los casos de obras sujetas al régimen legal de las contrataciones del Estado, de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 09314-8-2016.

Que de lo expuesto se advierte que, para efectos de la determinación de la renta de tercera categoría, como regla general los ingresos y gastos se imputan al ejercicio comercial en el que devengan, según lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto en el inciso c) de su artículo 63, como excepción a esta regla que, en el caso empresas de construcción ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de 1 ejercicio gravable, y se ejecuten dentro de un plazo no mayor de 3 años, podrán diferir sus resultados hasta el ejercicio en

¹² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007.

25



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

que termine la obra¹³ (conocido como "método del diferimiento"). Cabe destacar que es posible que las empresas de construcción obtengan ingresos o incurran en costos y/o gastos por actividades que no tienen relación directa o no son propias de los contratos de obra, los que no son susceptibles de diferimiento y, por tanto, deberán reconocerse según lo devengado¹⁴.

Que así lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 22217-11-2012, mediante la cual se ha señalado que el inciso c) del artículo 63 de la citada ley no establece un supuesto que se aleja del principio del devengado, sino que por excepción permite que el resultado no se reconozca como renta en el ejercicio en el que se devengó, sino en el período en el que se terminó la obra.

Que en este orden de ideas, tratándose de empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de 1 ejercicio gravable, es decir, que se devenguen en más de un ejercicio y se ejecuten dentro de un plazo no mayor de 3 años, podrán optar por diferir estos resultados al término de la obra.

Que en el presente caso se aprecia que la Administración sustentó su reparo en el hecho que no resultaba aplicable lo previsto por el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que los resultados de las obras en cuestión no debieron diferirse para el ejercicio 2009 sino que debieron imputarse en el ejercicio 2008 porque estas culminaron en dicho ejercicio.

Que en autos obra el Contrato Privado de Obra a Suma Alzada Sin Reajustes Ampliación Centro Comercial Cono Sur celebrado el 5 de marzo de 2008 (fojas 821 a 840), mediante el cual le encargó a la recurrente la construcción de un centro comercial (el cual comprendía: i) un área de 12,100 m² de tiendas por departamentos, en 3 niveles; ii) un área de 10,030 m² de galería comercial, en 2 niveles; y, iii) un área de 34,020 m² de estacionamientos, en 5 niveles superiores), sobre el inmueble ubicado en la avenida Circunvalación N° 1080, San Juan de Miraflores; bajo la modalidad de obra a suma alzada y sin reajuste conforme a los términos y condiciones establecidas en dicho contrato y sus anexos¹⁵, según se aprecia en el numeral 2.1 de la cláusula segunda.

Que del numeral 2.6 de la referida cláusula se aprecia que, adicionalmente, la recurrente se obligó a ejecutar las siguientes actividades: i) instalaciones eléctricas media tensión (grupo electrógeno, celdas, transformadores, canalizaciones desde el punto de diseño hasta la subestación, inclusive, cableado, banco de condensadores, tableros generales, UPS); ii) sistema de climatización; iii) bomba sistema contra incendio; iv) suministro de cerámicos y porcelanato; y, v) transportes verticales; las mismas que debía ejecutar mediante subcontratos celebrados de acuerdo al procedimiento establecido en el mismo contrato. El importe de dichos subcontratos debía agregarse al monto o valor de la construcción de la

¹³ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 22217-11-2012.

¹⁴ En opinión de NAVARRO SOLOGUREN, los costos de un contrato de construcción pueden ser: i) Costos relacionados directamente tales como costos de mano de obra, materiales, maquinaria y equipo, movilización y desmovilización, entre otros; ii) Costos atribuibles asignados al contrato como seguros y gastos generales; y iii) Costos que se cargan específicamente al cliente. No son costos del contrato aquellos que no pueden ser atribuidos a la actividad del contrato, tales como costos indirectos de administración y desarrollo o costos de investigación y desarrollo cuyo resultado no está incluido en el contrato, depreciación de plantas y equipos ociosos, y costos de ventas. Los ingresos del contrato de construcción pueden ser: i) Ingresos pactados en el contrato, que es el monto inicial convenido; ii) Ingresos provenientes de variaciones del trabajo contratado; iii) Ingresos provenientes de reclamos; y iv) Ingresos por pagos de incentivos. En: VII Jornadas Nacionales de Tributación, organizado por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Julio de 2002. Ponente Individual ENRIQUE NAVARRO SOLOGUREN, "NIC N° 11: Contratos de Construcción e Impuesto a la Renta", páginas 105, 106 y 108. Fuente: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/11_06_CT28_ENS.pdf

¹⁵ De acuerdo con el numeral 2.5 de la cláusula Segunda del Contrato Privado de Obra a Suma Alzada Sin Reajustes Ampliación Centro Comercial Cono Sur, forman parte del mismo los siguientes Anexos: Anexo 1: Carta de adjudicación y condiciones generales del Contrato de la obra, Anexo 2: Absolución de consultas, Anexo 3: Expediente técnico de la obra que comprende la memoria descriptiva, especificaciones técnicas, planos, estudio de suelos, mediciones, Anexo 4: Propuesta Técnica, Anexo 5: Presupuesto de obra, consideraciones de la propuesta y el procedimiento de reajuste de mano de obra del contratista, Anexo 6: Cronograma o programa de ejecución de la obra, Anexo 7: Bases del concurso, Anexo 8: Pliego de condiciones económico – administrativas, Anexo 9: Plan de calidad y Anexo 10: Plan de seguridad.





Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

obra, así como la utilidad de la recurrente según el porcentaje 9.31% y el Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el numeral 5.1 de la cláusula quinta, se estableció que el monto o valor a sumaalzada y sin reajuste de la obra, ascendía a S/36 907 810,05 (sin IGV) e incluía la utilidad de la recurrente, así como todos los gastos y costos que se efectuaran para la ejecución de la obra y que se encontraban comprendidos en el presupuesto contenido en el Anexo 5, el cual comprendía -entre otros- subcontratos por trabajos o servicios para la obra.

Que asimismo, de acuerdo con los numerales 5.2 y 5.3 de la referida cláusula, en tanto la obra se realizó bajo la modalidad de obra a sumaalzada y sin reajustes, el monto o valor de la misma tenía el carácter de fijo y no revisable durante el periodo de su ejecución; por lo que, no se aceptaría modificación alguna en el mismo, salvo las generadas por las variaciones o modificaciones al proyecto que se podían producir de acuerdo a lo establecido en el contrato, las mismas que podrían implicar: i) la no ejecución de ciertas partidas o la disminución de las cantidades a ejecutarse, en cuyo caso el valor de la obra sería reducido; o, ii) la ejecución de trabajos adicionales solicitados por en cuyo caso el valor de la obra sería incrementado.

Que mediante el numeral 6.1 de la cláusula sexta del contrato, se estableció que el plazo para la entrega de la obra era de 266 días calendarios, plazo que debía cumplirse respetando las fechas indicadas en el cronograma de ejecución de obra. Sin perjuicio de lo anterior, la recurrente se obligó de manera especial al cumplimiento de los siguientes hitos:

- i) Hito N° 1 – Entrega Sector A – Locatarios de 24 de marzo de 2008
- ii) Hito N° 2 – Entrega Nivel 1 – Saga Falabella de 4 de octubre de 2008
- iii) Hito N° 3 – Entrega Nivel 2 y 3 – Saga Falabella de 13 de octubre de 2008
- iv) Hito N° 4 – Término de Trabajos (fin de la obra) de 26 de noviembre de 2008.

Que asimismo, los numerales 6.3 y 6.6 de la referida cláusula, señalaron que el plazo de terminación y entrega de la obra debía ser cumplido estrictamente por la recurrente, salvo que la ejecución de la obra hubiese sufrido algún retraso o se hubiese visto afectada por actos no imputables a la recurrente.

Que en ese sentido, el numeral 6.7 de la cláusula en mención, agregó que de producirse un atraso mayor al 6% del porcentaje acumulado del avance valorizado programado, medidos en el cronograma de avance de obra, por causas imputables a la recurrente, ésta estaba obligada a tomar las medidas correctivas a fin de que no se vea afectado el plazo de ejecución de la obra. Para ello, la ITO debía solicitarle que, en el transcurso de 7 días calendario, presente un nuevo cronograma que contemple la aceleración de los trabajos y asegure la terminación de la obra en el plazo establecido, sin costo adicional para

De producirse un atraso mayor al indicado, por causas imputables a la recurrente, ello podía ser causal de resolución del contrato, para lo cual debía cursar a la recurrente una carta notarial indicando la causal expresa.

Que por otro lado, según el numeral 7.1 de la cláusula séptima, se obligó a otorgar a la recurrente un adelanto del 40% del valor de la obra previa entrega de una carta fianza bancaria, solidaria, irrevocable, incondicionada y de realización automática, de ejecución en la ciudad de Lima, por el mismo importe, la misma que debía encontrarse vigente por todo el plazo de la ejecución de la obra y hasta 30 días adicionales contados desde la finalización de la obra y su recepción provisional.

Que de acuerdo a los numerales 7.3 y 7.4 de la misma cláusula, el saldo del valor de la obra se pagaría mediante la presentación de valorizaciones de avance de obra mensuales, las mismas que debían ser aprobadas y visadas, primero, por la ITO (dentro de los 3 días útiles computados desde su presentación por la recurrente) y luego por la Gerencia de Proyectos Inmobiliarios (dentro de los 3 días útiles computados desde su recepción).

Que asimismo, el numeral 7.6 de la referida cláusula, estableció que el pago de la retribución se

 27



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

efectuaría dentro de los 15 días calendarios siguientes a la recepción de las respectivas facturas.

Que asimismo, el numeral 7.8 de la misma cláusula señaló que de cada valorización se retendría el 10% del valor de las mismas, para responder de los defectos que haya de corregir luego de finalizada la obra. El 50% de la retención sería devuelta al firmar el acta de recepción provisional y una vez que hayan subsanado los defectos que existan con la aprobación de la ITO; y, el 50% restante al firmarse el acta de recepción definitiva y una vez que hayan subsanado los defectos que existan con la aprobación de la ITO.

Que por otro lado, el numeral 8.1 de la cláusula octava estableció que, si la recurrente no cumplía con terminar y entregar la obra según los hitos parciales indicados, debía abonar a una penalidad de 1.5% del valor total de la obra por día o fracción de día que dure el incumplimiento. Si el retraso era respecto del hito de término, la penalidad sería equivalente al 2% del valor total de la obra por día o fracción de día que dure el incumplimiento. Siendo el monto máximo de las referidas penalidades equivalente al 6% del importe total del valor de la obra.

Que respecto a la recepción provisional de la obra, la cláusula décima del contrato estableció que la recurrente debía comunicar a la ITO, con una antelación de 20 días, la fecha en que preveía terminar totalmente la obra sobre la base del cronograma y las órdenes de cambio, a fin de que se fije el día y hora en que se efectuaría la recepción provisional. Durante este periodo de tiempo, la ITO conjuntamente con la recurrente revisarían exhaustivamente las obras, elaborando una relación de defectos a subsanar y pruebas no superadas, relación que se adjuntaría al Acta de Recepción Provisional. En el día fijado por la ITO para la recepción provisional, se procedería a examinar exhaustivamente el estado de las obras y a comprobar si éstas cumplían las especificaciones técnicas del contrato, en cuanto a su ejecución. La recepción provisional se realizaría una vez que hayan sido llevadas a cabo satisfactoriamente todas las pruebas especificadas. Si el estado de la obra hubiese sido satisfactorio y las pruebas se hubieran superado satisfactoriamente, se extendería el Acta de Recepción Provisional positiva. En el supuesto que el examen de la obra no fuera satisfactorio, se extendería un acta de recepción negativa en el que se dejaría constancia de los defectos observados y del plazo de quince días hábiles en que éstos debían ser rectificadas y subsanados por la recurrente. Transcurrido dicho plazo, se llevaría a cabo la verificación y las pruebas a que se refieren los párrafos anteriores. Los indicados exámenes, reconocimiento y pruebas se repetirían con idéntica reserva de derechos de cuantas veces sea necesario hasta conseguir un resultado satisfactorio a criterio de y de la ITO, siempre en consistencia con las especificaciones técnicas del contrato.

Que asimismo, la referida cláusula específico expresamente que los nuevos plazos que se concedieran a la recurrente para subsanar las deficiencias halladas al efectuar la recepción provisional en ningún caso significarían prórroga de los plazos contractuales y, en consecuencia, la recurrente sería responsable de las penalidades en que incurra por tal motivo siempre y cuando las observaciones pendientes afecten la operatividad y seguridad del funcionamiento del Mall y sus locatarios los cuales serían determinados por la ITO.

Que respecto de la recepción definitiva de la obra, la cláusula décima estableció que la recurrente debía notificar a 20 días antes de que finalice el periodo de garantía de 1 año contado a partir de la recepción provisional, y sin perjuicio de la responsabilidad de la recurrente por vicios o defectos ocultos por el plazo de 5 años a que se refiere el artículo 1784 del Código Civil; el vencimiento de dicho periodo, solicitando la recepción definitiva de la obra, en caso se encuentre conforme se extendería el Acta de Recepción Definitiva, de lo contrario la recurrente tendría 20 días calendarios para subsanar los defectos comprobados de construcción observados. Asimismo, especificó que, durante el periodo de 1 año de garantía contado desde la fecha de recepción provisional, la recurrente debía corregir o subsanar cualquier anomalía que sea imputable a defectos de construcción o calidad deficiente de la mano de obra, los materiales o elementos empleados respecto de las especificaciones técnicas de la obra, atendiendo a las órdenes que en este sentido le dé Si se resistiese a ello, podía subsanar por sí misma aquellas faltas o defectos, deduciéndolas de los pagos pendientes que le



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

adeudaba a la recurrente.

Que además, la misma cláusula prescribió que la recurrente debía entregar a la ITO, antes de la firma del acta de recepción provisional de la obra, un dossier duplicado conformado por: i) liquidación final aceptada por la ITO; ii) planos As Built completos y acotados, planos de distribución y de todas las instalaciones realizadas y administradas por la recurrente; iii) protocolos firmados de todas las pruebas realizadas y administradas por la recurrente para la recepción provisional; iv) manuales de operaciones y mantenimiento de todos los equipos e instalaciones efectuadas y administradas por la recurrente; v) dossier de certificaciones de calidad y garantía de todos los materiales empleados y las otorgadas por los proveedores de los equipos instalados y administrados por la recurrente; vi) reportaje fotográfico de la obra una vez acabada; vii) lista valorada de repuestos de los equipos suministrados por la recurrente, según el alcance del contrato; viii) el formulario único oficial parte 2 declaratoria de fábrica firmado por la recurrente.

Que debe precisarse que si bien tanto la recurrente (fojas 821 a 840) como [redacted] a través del cruce de información (fojas 47 a 220), presentaron el contrato de obra en referencia, ninguna adjuntó los Anexos del mismo.

Que asimismo, obra en autos la Cesión de Posición Contractual del Contrato de Obra a Suma Alzada celebrada el 6 de marzo de 2008 (fojas 174 y 175), mediante el cual [redacted] cedió su posición contractual en el Contrato de Obra a Suma Alzada a favor de [redacted] debido a que era el propietario de la obra objeto del mismo, en virtud del contrato de arrendamiento financiero, que celebraron en simultáneo, para el financiamiento de la ampliación del Centro Comercial Cono Sur¹⁶.

Que mediante la "Cláusula Adicional al Contrato de Obra de 5 de marzo de 2008" celebrada el 6 de marzo de 2008 (fojas 819 y 820), la recurrente y [redacted] acordaron, entre otros, incrementar el monto o valor a suma alzada de la obra por S/150 000,00 (sin IGV), pagaderos en la primera valorización, debido al alza del precio del acero. De esta manera, se modificó el monto o valor a suma alzada de la obra del importe de S/36 907 810,05 (sin IGV) al importe de S/37 057 810,05 (sin IGV).

Que mediante la Primera Adenda al Contrato de Obra de 5 de marzo de 2008 celebrada el 25 de noviembre de 2008 (fojas 176 a 180), la recurrente y [redacted] acordaron incrementar el monto o valor a suma alzada de la obra por S/4 874 733,04 (sin IGV), debido a los adicionales y deductivos realizados al proyecto inicial y fueron tramitados al 20 de noviembre de 2008.

Que mediante la Adenda N° 2 al Contrato de Privado de Obra a Suma Alzada Sin Reajustes celebrada el 17 de junio de 2008 (fojas 171 a 173), la recurrente y [redacted] acordaron incrementar el monto o

¹⁶ En el expediente obra la escritura pública del contrato de arrendamiento financiero suscrita el 28 de diciembre de 2007, otorgada ante el Notario de Lima Alfredo Paino Scarpatti (fojas 47 a 91), en virtud de la cual [redacted] otorgó en arrendamiento financiero en favor de [redacted] la fábrica ubicada en la avenida [redacted] N° [redacted] distrito de San Juan de Miraflores, cuya construcción había sido culminada, pero cuya declaratoria de fábrica se debía tramitar. Asimismo, en autos obra la escritura pública de la modificación del contrato de arrendamiento financiero suscrita el 18 de enero de 2010, otorgada ante el Notario de Lima Ricardo Ortiz de Zevallos (fojas 92 a 96), en la cual se señaló como antecedente que por escritura pública suscrita el 16 de setiembre de 2008, otorgada ante el mismo notario, se formalizó el contrato de arrendamiento financiero N° [redacted] celebrado por [redacted] y [redacted] por la fábrica descrita en la memoria descriptiva que forma parte integrante del referido contrato. Además, las partes acordaron modificar el valor de adquisición de la fábrica o el monto del capital financiado al importe de S/59 327 286,23; y, el importe de cada una de las cuotas según el cronograma contenido en el Anexo 1. Como se aprecia, no existe vinculación entre ambos documentos, toda vez que, están referidos a diferentes contratos de arrendamiento financiero suscritos por las mismas partes. Además, debido a que la recurrente no ha presentado los anexos del contrato de obra objeto de la presente controversia, no es posible verificar cuál de los documentos descritos está vinculado a la Ampliación del Centro Comercial Cono Sur, materia de controversia. Cabe señalar que en tanto la recurrente no presentó los anexos del contrato de obra, entre los cuales se encontraba la memoria descriptiva, no es posible verificar si ambos documentos regulan están referidos a la misma obra.

29



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

valor a suma alzada de la obra por S/2 413 846,21 (sin IGV), con la finalidad de realizar los adicionales indicados en el Anexo 1 de la referida adenda.

Que en autos obra el Acta de Recepción Provisional de Obra de 7 de enero de 2009 (fojas 167 y 168), emitida por _____ a favor de la recurrente, en la cual se consignó la siguiente información: i) Obra: Ampliación del Centro Comercial Cono Sur; ii) Monto contratado: S/37 057 810,05 incluido IGV; iii) Fecha inicio contractual: 6 de marzo de 2008; iv) Plazo de ejecución: 266 días calendario; v) Término contractual: 26 de noviembre de 2008; vi) Ampliación de plazo: 12 días calendario; vii) Término reprogramado: 8 de diciembre de 2008; viii) Término de obra: 8 de diciembre de 2008; ix) Propietario:

x) Contratista: _____ xi) Inspección técnica de obra: _____
- Proyecto; xii) Ubicación del proyecto: Avenida _____ N° _____ San Juan de

Miraflores – Lima. Adicionalmente, se consignó que el 7 de enero de 2009, el comité de recepción se constituyó en la obra y verificó la subsanación de la totalidad de las observaciones indicadas en siguientes Actas de Pre Entrega de 15 de setiembre de 2008, 20 de setiembre de 2008, 29 de setiembre de 2008, 30 de setiembre de 2008, 7 de octubre de 2008, 28 de noviembre de 2008, 4 de diciembre de 2008, 10 de diciembre de 2008, 15 de diciembre de 2008, 19 de diciembre de 2008, 22 de diciembre de 2008 y 5 de enero de 2009; así como también se dejó constancia de que la obra fue ejecutada de acuerdo al contrato y modificaciones aprobadas, salvo vicios ocultos, por lo que procedieron con la Recepción Provisional de la obra.

Que del Acta de Recepción Definitiva de Obra de 8 de enero de 2010 (fojas 169 y 172), emitida por _____ a favor de la recurrente, se aprecia la siguiente información: i) Obra: Ampliación del Centro Comercial Cono Sur; ii) Monto total del contrato: S/52 772 203,27, incluido IGV; iii) Fecha inicio contractual: 6 de marzo de 2008; iv) Plazo de ejecución: 266 días calendario; v) Término contractual: 26 de noviembre de 2008; vi) término reprogramado: 7 de enero de 2009; vii) Liquidación final: 20 de febrero de 2009; viii) Propietario: _____; ix) Contratista: _____; x) Inspección técnica de obra: _____ - Proyecto; xi) Ubicación del proyecto: Avenida _____ N° _____

San Juan de Miraflores – Lima. Adicionalmente, se consignó que el 8 de enero de 2010, el comité de recepción se constituyó en la obra y verificó que la recurrente subsanó íntegramente las observaciones indicadas en las Actas de Pre Entrega de 15, 20, 29 y 30 de setiembre; 7 de octubre; 28 de noviembre; 4, 10, 15, 19 y 22 de diciembre de 2008; y, 5 de enero de 2009; así como también se dejó constancia de que la obra fue ejecutada de acuerdo al contrato y modificaciones aprobadas, salvo vicios ocultos, por lo que procedieron con la Recepción Definitiva de la obra.

Que en ese sentido, del contrato de obra se aprecia que las partes acordaron que el “plazo para la terminación o entrega de la obra” fuera de 266 días calendarios, el mismo que debía cumplirse estrictamente y respetando el cronograma de ejecución de obra y los Hitos N° 1, 2, 3 y 4 establecidos en el contrato; salvo que se generara algún retraso por causas no imputables a la recurrente, en cuyo caso le otorgaría la ampliación correspondiente. En ese sentido, si se generaba un retraso (mayor al 6% del porcentaje acumulado del avance valorizado programado, medidos en el cronograma de avance de obra), por causas imputables a la recurrente, esta estaba obligada a tomar las medidas correctivas a fin de no afectar el plazo de ejecución de la obra (como la aceleración de los trabajos sin costo alguno para _____), y si el retraso era aún mayor, ello podía ser causal de resolución del contrato de obra. Asimismo, si la recurrente incumplía los Hitos N° 1, 2, 3 y 4 establecidos en el contrato, estaba obligada a pagar las penalidades correspondientes.

Que además, de acuerdo al contrato de obra, los nuevos plazos que se concedieran a la recurrente para subsanar las deficiencias halladas al efectuar la recepción provisional en ningún caso significarían prórroga de los plazos contractuales y, en consecuencia, la recurrente sería responsable de las penalidades en que incurra por tal motivo siempre que las observaciones pendientes afectaran la operatividad y seguridad del funcionamiento del Mall y sus locatarios.

Que asimismo, de la revisión del Acta Provisional de Obra se advierte que el plazo contractual de 266

   30 



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

días calendarios se empezó a computar desde el 6 de marzo de 2008 y, por tanto, el término del mismo debió ocurrir el 26 de noviembre de 2008; sin embargo, le concedió a la recurrente una ampliación del plazo de 12 días calendarios; por lo que, se reprogramó el término de la obra para el 8 de diciembre de 2008. Además, se dejó constancia de la subsanación de las observaciones indicadas en las Actas de Pre-Entrega, siendo la última de estas emitida el 5 de enero de 2009.

Que no obstante, el Acta Definitiva de Obra señala que el término del plazo contractual se volvió a reprogramar para el 7 de enero de 2009, siendo que la liquidación final se llevó a cabo el 20 de febrero de 2009. Asimismo, se dejó constancia de la subsanación de las observaciones indicadas en las mismas Actas de Pre-Entrega a las que se refiere el Acta Provisional de Obra, es decir, no menciona subsanación de observaciones indicadas durante periodo de garantía de 1 año que se empezó a computar desde la fecha del Acta Provisional de Obra y si las hubo no fueron significativas.

Que en ese sentido, de la verificación de los actuados en el presente procedimiento podemos concluir que el plazo de ejecución de la obra, se trató de un plazo contractual menor a un año; en ese sentido, para efectos de determinar si correspondía aplicar el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar si los resultados de la obra correspondieron a más de un ejercicio gravable.

Que en autos obra el Cuaderno de Obra y/o Informes Diarios (fojas 616 a 696) emitidos por la recurrente desde el inicio hasta el término de la obra, los mismos que consignan la siguiente información: fecha de emisión, número de contrato, nombre del contratista, número del informe diario, nombre del contrato, descripción del trabajo realizado (trabajo en campo y trabajos adicionales), comentarios del contratista, observaciones y la firma del gerente de obra/jefe de producción. Asimismo, adjunto a cada informe diario se encuentra el informe diario del contratista-turno día y el informe diario del contratista-turno noche, en los cuales se consigna la siguiente información: fecha de emisión, número de contrato, fuerza laboral día, número y el total de horas. De la revisión de los referidos documentos, se aprecia que el Cuaderno de Obra y/o los Informes Diarios comienzan en el N° 1 de 26 de marzo de 2008, y termina en el N° 266 de 20 de diciembre de 2008. Asimismo, del Informe Diario N° 1 de 26 de marzo de 2008 al Informe Diario N° 240 de 14 de noviembre de 2008 se advierte que, durante dicho periodo, la recurrente realizó labores consideradas como costos directos en el presupuesto de obra (estructura-sub, estructura-sup, arquitectura, instalaciones eléctricas (BT), instalaciones sanitarias, instalaciones eléctricas (Puesta a Tierra), tableros de distribución eléctrica, sistema de aire acondicionado y sistema de red contra incendio); mientras que del Informe Diario N° 241 de 25 de noviembre de 2008 al Informe Diario N° 266 de 20 de diciembre de 2008, se advierte que, durante dicho periodo, la recurrente realizó el levantamiento de observaciones en los diferentes niveles y en las escaleras.

Que en ese sentido, del Cuaderno de obra y/o Informes Diarios se tiene que la ejecución de la obra empezó el 26 de marzo de 2008 y terminó el 20 de diciembre de 2008, lo que explica que se hayan podido formular observaciones y que la recurrente haya procedido al levantamiento de las mismas en el ejercicio 2008.

Que cabe señalar que no obran en el expediente las Actas de Pre-Entrega; de las cuales, solo una fue emitida en el 2009, esta es, el Acta de Pre-Entrega de 5 de enero de 2009, mediante la cual se habrían indicado las observaciones en los Exteriores y Fachadas en Sectores A y B; las mismas que constituían el 0.8% del presupuesto total de la obra sin incluir adicionales y subcontratos de obra (foja 928).

Que mediante los correos electrónicos de 9 de noviembre, 1 y 2 de diciembre de 2008 (fojas 98 a 101), se aprecia que avisó a diversas empresas, entre ellas la tienda Platanitos, sobre la apertura al público del Centro Comercial Cono Sur (Atocongo) el 4 de diciembre de 2008. Asimismo, en autos obra un aviso en el periódico en el que se señala: "SAGA FALABELLA, SODIMAC, TOTTUS YA ABRIMOS ATOCONGO OPEN PLAZA".

Que como se aprecia la inauguración del Centro Comercial ocurrió el 4 de diciembre de 2008; lo que

 31



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

corroborar que la ejecución de la obra haya concluido en el ejercicio 2008, aun cuando se encontraban levantando observaciones.

Que además, obra en autos la carta emitida por [redacted] de 16 de noviembre de 2010, mediante la cual da respuesta al Requerimiento N° [redacted] notificado en virtud del cruce de información realizado por la Administración (foja 46), en el cual afirma que la obra recién culminó en febrero de 2009. Es necesario hacer notar que lo señalado por [redacted], no es suficiente para acreditar el término de la ejecución de la obra, más aún si se tiene que cuenta que está señalando una fecha posterior, incluso, al Acta de Entrega Provisional de la Obra.

Que además, mediante la Carta de 20 de enero de 2009 (fojas 808), se le remitió a la recurrente el Certificado de Ejecución de Obra de enero de 2009 (foja 807), mediante el cual [redacted] certificó que la recurrente había ejecutado los trabajos de construcción de la Ampliación del Centro Comercial Atocongo Open Plaza, establecidos en el Contrato Privado de Obra a Suma Alzada sin Reajustes suscrito el 6 de marzo de 2008, los cuales se encontraban en procesos de cierre y liquidación de la obra.

Que en esa línea, se aprecia mediante la Carta N° [redacted] de 15 de enero de 2009 (foja 806), la recurrente le entregó al [redacted] (encargado de la Inspección Técnica de Obra), fotografías de la obra concluida (2 CD) y planos As Built (2 juegos), los cuales formaban parte del Dossier Final de Obra.

Que en autos obran los correos electrónicos de 26 y 27 de enero de 2009 (fojas 613 a 615), de los cuales se aprecian las coordinaciones entre la recurrente y [redacted] para programar una reunión sobre la conciliación de temas finales para el cierre de la obra Atocongo, entre los cuales se encuentran los siguientes: i) revisión de fechas a considerar para la firma del Acta Provisional de Entrega de Obra de modo que cuadre con el contrato; ii) definición del cumplimiento del plazo de entrega como 8 de diciembre de 2008, considerando los 12 días de ampliación de plazo solicitados; iii) dado que la relación de adicionales y deductivos presentados hasta el 22 de diciembre de 2008, estaba prácticamente conciliada, se solicitaba se defina la liquidación de la obra; iv) reconocimiento del descuento comercial sobre deductivos, solicitado por la recurrente desde el inicio y en la carta [redacted] y v) renovación de las cartas fianzas por el fondo de garantía por el plazo de 1 años hasta la firma del Acta de Entrega Definitiva y por el monto equivalente al 50% del total del Fondo de Garantía.

Que a mayor abundamiento, obran los comprobantes de pago emitidos por la recurrente a favor del Banco [redacted] con sus respectivas valorizaciones de avance de obra, adicionales o subcontratos, según corresponda (fojas 115 a 166), como sigue:

Emisión	Factura N°	Glosa	Valor de venta	IGV	Total	Valorización
6/03/2008	17	Adelanto del 40%	14,763,124.02	2,804,993.56	17,568,117.58	
9/04/2008		Valorización N° 1 (Marzo de 2008)	411,969.15	78,274.14	490,243.29	686,615.25
12/05/2008		Valorización N° 2 (Abril de 2008)	1,895,847.61	360,211.05	2,256,058.66	3,159,746.01
18/06/2008		Valorización N° 3 (Mayo de 2008)	2,297,697.83	436,562.59	2,734,260.42	3,829,496.36
11/07/2008		Valorización N° 4 (Junio de 2008)	2,193,752.95	416,813.06	2,610,566.01	3,656,254.91
4/08/2008		Valorización Adicional N° 1 (Junio de 2008)	692,976.31	131,665.50	824,641.81	692,976.31
7/08/2008		Valorización N° 5 (Julio de 2008)	3,130,239.11	594,745.43	3,724,984.54	5,217,065.19
28/08/2008		Valorización Adicional N° 2 (Julio de 2008)	484,018.23	91,963.46	575,981.69	484,018.23
8/09/2008		Valorización N° 1 del Subcontrato N° 1	349,382.89	66,382.75	415,765.64	533,327.24
10/09/2008		Valorización Adicional N° 3 (Agosto de 2008)	533,327.24	101,332.18	634,659.42	5,324,326.69

¹⁷ Cabe señalar que la Factura N° [redacted] de 6 de marzo de 2008, fue emitida por el adelanto del 40% del valor de la obra que las partes acordaron en el contrato, lo que explica que no se sustente en valorización alguna.

32



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

10/09/2008		Valorización N° 6 (Agosto de 2008)	3,194,596.01	606,973.24	3,801,569.25	5,727,681.58
10/10/2008		Valorización N° 7 (Setiembre de 2008)	3,487,233.92	662,574.44	4,149,808.36	592,515.03
13/10/2008		Valorización Adicional N° 4 (Setiembre de 2008)	592,515.03	112,577.86	705,092.89	779,040.16
7/11/2008		Valorización Adicional N° 5 (Setiembre de 2008)	779,040.16	148,017.63	927,057.79	5,456,255.22
13/11/2008		Valorización N° 8 (Octubre de 2008)	3,330,234.48	632,744.55	3,962,979.03	3,578,967.80
9/12/2008		Valorización Adicional N° 6 (Noviembre de 2008)	1,661,404.78	315,666.91	1,977,071.69	736,013.89
17/12/2008		Valorización N° 9 (Noviembre de 2008)	2,166,119.52	411,562.71	2,577,682.23	349,382.89
22/12/2008		Valorización N° 10 (Diciembre de 2008)	501,608.34	95,305.58	596,913.92	1,661,404.78
22/12/2008		Valorización Adicional N° 7 (Diciembre de 2008)	1,403,615.63	266,686.97	1,670,302.60	1,403,615.63
Total de Facturas emitidas desde enero a diciembre de 2008			43,868,703.21	8,268,670.86	52,203,756.82	43,868,703.17
26/01/2009		Valorización N° 1 del Subcontrato N° 2 (Diciembre de 2008)	24,108.95	4,580.70	28,689.65	24,108.95
Total de Facturas emitidas desde enero de 2008 a enero de 2009			43,892,812.16	8,273,251.56	52,232,446.47	43,892,812.12
27/02/2009		Valorización de Liquidación de Obra	350,330.31	66,562.76	416,893.07	
TOTAL			44,243,142.47			

Que de los Resultados por Centro de Costos 678 - Ampliación Centro Comercial Cono Sur al 30 de diciembre de 2008 (foja 880), se aprecia que los ingresos por valorización contractual (cuenta contable 70201) ascienden a S/43 868 703,20; y, asimismo, del Análisis de Cuenta del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008 (foja 877) y de los Comprobantes Diarios de abril a diciembre de 2008 (fojas 841 a 876), se aprecia que dicho importe se origina por la contabilización en el Registro de Ventas de las Facturas N° a las cuales se sustentan en sus respectivas valorizaciones de avances de obra, adicionales o subcontratos, según corresponda. Así, las referidas facturas se contabilizaron con cargo a la cuenta contable 12101-Clientes-Facturas por Cobrar con abono a la cuenta contable 40111003-Tributos por Pagar IGV-Facturación y a la cuenta contable 70201-Ventas-Ingresos por Valorización Contractual y la cancelación de las facturas con cargo a la cuenta contable 10401284-Caja y Bancos-Banco de Crédito cta. N° 191-113284-0-82 MN y abono a la cuenta contable 12101-Clientes-Facturas por cobrar.

Que también se aprecia que los ingresos por avance de obra (cuenta contable 70299) ascienden a S/24 108,95; el mismo que corresponde a la contabilización en el Registro de Ventas de la Factura N° de 26 de enero de 2009¹⁸, emitida por la valorización del servicio de suministro de cerámico ejecutado durante el mes de diciembre de 2008, conforme se aprecia de la Valorización N° 1 de Subcontrato N° 2 – Mes de diciembre 2008 (foja 118) y del Presupuesto Subcontrato N° 2 – Suministro de Cerámico emitido en el mes de diciembre de 2008 (foja 117).

Que asimismo, de los Resultados por Centro de Costos 678 - Ampliación Centro Comercial Cono Sur al 30 de diciembre de 2009 (foja 878), se aprecia que los ingresos por valorización contractual (cuenta contable 70201) ascienden a S/350 330,31; el mismo que corresponde a la contabilización en el Registro de Ventas de la Factura N° de 27 de febrero de 2009, emitida por el saldo a favor de la recurrente que figura en la Liquidación de Contrato de 22 de abril de 2009 (fojas 120 y 121), lo que explica que no se sustente en valorización alguna.

Que de la Liquidación de Contrato de 22 de abril de 2009 (fojas 120 y 121), se aprecia que el valor total de la obra aprobado, ascendía a S/44 243 142,47 (que sumado el IGV ascendente a S/8 406 197,07, daba como resultado S/52 649 339,54) y se encontraba conformado por los siguientes conceptos: i) Contrato Principal: S/37 057 810,05; ii) Subcontratos: S/373 491,84; iii) Presupuestos Adicionales: S/6 472 688,21; iv) Reintegro de Mano de Obra: S/339,152,37. Asimismo, se aprecia que como resultado de la Liquidación de Contrato, se obtuvo el saldo a favor de la recurrente ascendente a S/350 330,31 (que sumado el IGV ascendente a S/66 562,76, daba como resultado S/416 893,06), en razón del cual se

¹⁸ Conforme lo ha reconocido la propia recurrente (foja 914).





Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

emitió la Factura N° de 27 de febrero de 2009. Cabe resaltar que en la referida liquidación se dejó constancia que la totalidad de las valorizaciones correspondían a trabajos ejecutados en el ejercicio 2008.

Que asimismo, de los Resultados por Centro de Costos 678 - Ampliación Centro Comercial Cono Sur al 30 de diciembre de 2009 (foja 878), se aprecian los siguientes costos y/o gastos: i) cuenta contable-902 Materiales de Insumos de Obra, ascendentes a S/85 174,62; ii) cuenta contable-903 Mano de obra, ascendentes a S/2 785,96; iii) cuenta contable-904 Subcontrato, ascendente a S/18 368,09; iv) cuenta contable-905 Gastos Generales de obra, ascendentes a S/183 050,73; v) cuenta contable 907-Operac.Eq.Construc. y Vehículos, ascendente a S/25 245,97. De esta manera, se aprecia que la recurrente incurrió en gastos generales de obra de forma posterior al término de la ejecución de la obra.

Que de lo expuesto hasta aquí, se tiene que: i) la ejecución de la obra empezó y culminó en el ejercicio 2008; ii) la totalidad de valorizaciones por avance de la obra, adicionales y subcontratos, fueron emitidas en el ejercicio 2008; y, iii) el contrato de obra se celebró bajo la modalidad de suma alzada y sin reajuste; por lo que, es posible concluir que los resultados de obra devengaron en el ejercicio 2008, toda vez que, existía certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se iba a obtener. La conclusión anterior se condice con el hecho que la recurrente haya contabilizado en el ejercicio 2008 los ingresos por la totalidad de valorizaciones emitidas y los costos y/o gastos de obra.

Que por tanto, en tanto la recurrente ejecutó un contrato de obra cuyos resultados se devengaron en un solo ejercicio gravable (2008), no resultaba aplicable el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, los gastos y/o costos incurridos de forma posterior a la culminación de la obra, corresponderán deducirse en el ejercicio en que hayan devengado.

Que por lo tanto, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya imputado, en el ejercicio fiscalizado, los resultados de la citada obra, de acuerdo con el criterio del devengado, al haber esta culminado en dicho ejercicio, según la documentación que obra en autos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que carece de sustento la nulidad alegada por la recurrente, toda vez que, no se ha modificado el fundamento que sustenta el reparo, pues precisamente la presente controversia consiste en determinar, sobre la base de las pruebas presentadas, el plazo de ejecución de la obra, el mismo que, según la interpretación de la apelada, concluyó que al tratarse de un contrato que no contenía una obra a ejecutarse en un plazo mayor a un año, no correspondía aplicar el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en cuanto a que la contabilización de gastos generales de obra en el 2009, implica que la ejecución del contrato de obra ha producido resultados en más de un ejercicio gravable y, por tanto, resulta aplicable el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta; toda vez que, en la presente instancia se ha comprobado que la ejecución de la obra culminó en el ejercicio 2008, por lo que los resultados de la obra (ingresos menos de costos y/o gastos de obra), fueron reconocidos en dicho ejercicio; siendo que, los gastos generales de obra incurridos por la recurrente de forma posterior a la culminación de la obra, serán deducibles en el ejercicio en que hayan devengado y siempre que acrediten el principio de causalidad. Además, no se han verificado costos de obra que se hayan registrado en el 2009.

Que respecto del argumento de la recurrente en el sentido el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un Régimen Especial de Imputación de resultados para las empresas dedicadas a la construcción, por lo que resulta evidente que dicho artículo será aplicable a su caso, porque no existe norma legal en contrario; y, en ese sentido, al no ser de aplicación el criterio del devengado, carece de relevancia la certeza respecto al monto total de los ingresos siendo lo únicamente relevante a efectos de la aplicación del Método del Diferimiento, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la referida

 34 



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

disposición, los cuales aduce que cumplió en su totalidad; se debe señalar que, como se ha expuesto en la presente resolución, el inciso c) del artículo 63 de la citada ley no establece un supuesto que se aleja del principio del devengado, sino que por excepción permite que el resultado no se reconozca como renta en el ejercicio en el que se devengó, sino en el período en el que se terminó la obra. En este orden de ideas, tratándose de empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de 1 ejercicio gravable, es decir, que se devenguen en más de un ejercicio y se ejecuten dentro de un plazo no mayor de 3 años, podrán optar por diferir estos resultados al término de la obra. No obstante, en el presente caso se ha demostrado que los resultados de la obra devengaron en el ejercicio 2008, por lo que, no resulta aplicable la referida disposición.

Que es necesario recalcar que el hecho de haber obtenido pérdida tributaria y, por tanto, no haber generado un perjuicio al fisco, no es un elemento que forme parte del análisis de la presente controversia.

Que sin perjuicio de que no resulta aplicable el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos mencionar que, el Informe N° (alegado por la recurrente), se circunscribe a absolver la consulta contenida en su numeral 1.a del rubro Materia del referido Informe, la misma que está orientada a determinar en qué ejercicio se deben imputar los resultados de una obra en la que de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia se requiere la recepción oficial de la misma; esto es, supuestos en que la construcción de la obra se rige por la Ley de Contrataciones con el Estado, la misma que no resulta aplicable a los contratos de obra celebrados entre empresas privadas. Asimismo, debemos recordar que el referido informe no es vinculante para este Tribunal.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que de acuerdo con los artículos 1778 y 1779 del Código Civil, no se puede dar por concluida y mucho menos recepcionada una obra si es que se han efectuado observaciones a la misma; debemos mencionar que en el presente caso se ha determinado que, los resultados de la obra devengaron en el ejercicio 2008, por lo que no correspondía aplicar el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que el argumento señalado por la recurrente discute la aplicación del inciso c) del artículo 63, el cual supone la ejecución de un contrato de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio, por lo que carece de sustento lo alegado. Sin perjuicio de ello, se determinó que la ejecución de la obra culminó en el ejercicio 2008, mientras que los referidos artículos no regulan la conclusión de la obra, sino la recepción de la misma, criterio que solo corresponde analizar en los contratos de obra que se rigen por la Ley de Contrataciones con el Estado.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no puede darse por concluida antes de la emisión del Acta de Recepción Provisional que se expide con ocasión de la subsanación de las observaciones efectuadas por el comitente, por lo que, no resultan suficientes los Informes Diarios y/o cuaderno de obra en los que se sustenta la Administración; es necesario precisar que la conclusión de la obra no es lo mismo que recepción de la misma; asimismo, la conclusión de la obra en el ejercicio 2008 fue lo que le permitió a la comitente formular observaciones a la misma.

Que carece de sustento el argumento de la recurrente en el sentido que cuando se realizó la inauguración parcial del Centro Comercial con el acceso restringido a determinadas zonas, aún existían diversas observaciones por subsanar, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil y el contrato de obra, no podía darse por concluida la obra y mucho menos recepcionada, toda vez que en la presente resolución se ha verificado que la ejecución de la obra culminó en el mes de diciembre de 2008, lo que permitió a la comitente formular observaciones a la misma y a la recurrente levantarlas.

Que cabe señalar que la Casación N° 210-2014-LIMA no enerva las conclusiones arribadas en la presente resolución, ya que, conforme señala la recurrente, en la referida sentencia se indicó que lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta implica que la determinación de los resultados obtenidos en los contratos de obra se llevará a cabo en el ejercicio fiscal en que se concluyan las obras; sin embargo, en el presente caso se ha concluido que no resulta de aplicación el mencionado inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

35



Tribunal Fiscal

N° 01909-1-2021

2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 1616 y 1617) fue girada por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sustentándose en los reparos que han dado lugar a la Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y considerando que en la presente instancia se han confirmado los reparos, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en el extremo referido a la resolución de multa impugnada.

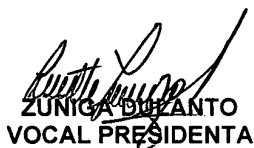
Que la diligencia de informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1548-2018-EF/TF (foja 1739).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 31 de julio de 2012.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA MINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL



Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/VCH/rmh