



Firmado Digitalmente por  
REGALADO CASTILLO Juan  
Fernando FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 17/08/2022  
19:12:54 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

**EXPEDIENTE N°** : 1927-2022  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 12 de agosto de 2022

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de diciembre de 2021, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto del reparo por deducción indebida por concepto de amortización de intangibles, que el 18 de setiembre de 2008 suscribió con el "Contrato de Concesión de la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros mediante buses troncales y alimentadores en el Sistema de Corredores Segregados de Buses de Alta Capacidad – para efectos de la prestación del servicio público masivo de transporte de pasajeros en la ciudad de Lima. Agrega que según el citado contrato califican como bienes de la concesión los bienes muebles e inmuebles proporcionados por el concesionario para la operación de la concesión y que son necesarios para la prestación del servicio, entre los cuales se encuentran los buses troncales y alimentadores, materia de cuestionamiento.

Que refiere que en el citado contrato se previó que el plazo de la concesión era de doce (12) años contados a partir de la fecha de inicio de la prestación, lo que debía ocurrir cuando pusiera a disposición la totalidad de la infraestructura; no obstante, debido a causas imputables a esta y ajenas a su control, no se cumplió con las condiciones para que se verifique la fecha de dicho inicio, razón por la cual el 22 de setiembre de 2010 ambas partes suscribieron una adenda acordando que el inicio gradual de la operación de la concesión ocurriría en setiembre de 2010, fecha a partir de la cual empezaron a operar los buses troncales y alimentadores en todos los corredores, así como en las rutas alimentadoras.

Que señala que, conforme con el mencionado contrato, se encargaría de proveer la infraestructura necesaria para que la concesión sea operada por ella y, a su vez, realizaría una inversión en la adquisición de bienes (los buses troncales y alimentadores), los cuales, como parte de las condiciones para la concesión, fueron transferidos a un fideicomiso cuyo beneficiario es siendo que su uso está limitado exclusivamente a la concesión, por lo que de conformidad con el régimen tributario especial vinculado con los bienes materia de concesión al que hace referencia el artículo 22 de la Ley de Concesiones, para el caso de intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, estos podrán ser amortizados bajo el método de línea recta y de acuerdo con su vida útil, o por el plazo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, lo cual también señala el reglamento de la citada ley; no obstante, ni la ley ni el reglamento han determinado qué se debe entender exactamente por "vida útil" de los bienes, resultando aplicable supletoriamente lo dispuesto por los párrafos 90 y 97 de la NIC 38, a la que resulta necesario remitirse según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 19070-10-2013, 01011-3-2018 y 14394-1-2011, al existir un vacío en la normativa tributaria en cuanto a los intangibles. Agrega que el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento, establece que en el caso de activos



Firmado Digitalmente por  
GUARNIZ CABELL Caridad  
Del Rocio FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 17/08/2022 16:31:15  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
TOLEDO SAGASTEGUI  
Claudia Elizabeth FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 17/08/2022 16:40:42  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
HUERTA LLANOS Marco  
Titov FAU 20131370645 soft  
Fecha: 17/08/2022 19:03:50  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

intangibles de duración limitada la regla general es que su amortización solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectos a la generación de rentas gravadas de tercera categoría.

Que refiere que en ese sentido, para efectos tributarios, la regla general es que la amortización de un activo intangible está supeditada a la verificación de ingresos generados por la explotación del intangible, lo cual guarda conexión con lo establecido por el párrafo 26 de la NIC 1, conforme con el cual los gastos (incluyendo los costos) se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas de ingresos obtenidas, motivo por el cual, desde la fecha en que los buses empezaron a operar en la concesión es que se empezó a computar su vida útil y se inició también con su amortización tributaria con una tasa anual del 10% en un plazo de diez (10) años, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley de Concesiones y el artículo 8 del reglamento antes citados.

Que afirma que no existe dispositivo legal que establezca que la amortización de un intangible deba comenzar desde el momento en que empieza -desde un punto de vista de forma- la concesión, como pretende a Administración.

Que alega que en el presente caso es importante distinguir dos conceptos distintos entre sí, relacionados con el inicio de las actividades de la concesión, el primero es propiamente el inicio de la operación de la concesión, y el segundo es el inicio del cómputo del plazo de doce (12) años que tiene la concesión, siendo que conforme se estableció expresamente en la tercera adenda del aludido contrato de concesión, el primero de ellos ocurrió en setiembre de 2010, fecha a partir de la cual empezaron a operar los buses troncales y alimentadores, empezándose a computar el plazo de su vida útil de doce (12) años o 1 000 000 kilómetros, lo que ocurriera primero, de acuerdo con lo previsto por el Anexo N° 13 del anotado contrato, siendo precisamente desde esa fecha que se encontraba explotando la concesión, esto es, utilizando el activo intangible vinculado. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05264-1-2020 y 05252-1-2020 respecto del inicio de las operaciones.

Que añade que el hecho que en el Laudo Arbitral N° se haya concluido que no se habría iniciado la operación total del sistema, así como tampoco el cómputo del plazo para el vencimiento de la vigencia del derecho de concesión, ello no quiere decir que no se haya iniciado la operación de la concesión de forma gradual, como expresamente se acordó en la tercera adenda del contrato, y que, por lo tanto, no esté facultada a iniciar la amortización de los intangibles de la concesión.

Que menciona que la Administración basa su posición en el hecho que no habría reconocido contablemente la amortización del intangible en el ejercicio materia de fiscalización, citando para tal efecto el Dictamen de los Estados Financieros Auditados del ejercicio, así como el informe elaborado por el Estudio en el año 2014; sin embargo, no ha indicado que en este también se señala que sin perjuicio de la reversión contable de la amortización, a la fecha se registraron contable y fiscalmente ingresos por la prestación del servicio de transporte público de pasajeros, lo que determina que se deba iniciar el cómputo de la amortización del intangible. Precisa que las normas como el artículo 22 de la Ley de Concesión y su reglamento, antes aludidas, no hacen referencia a que la deducción esté condicionada a su contabilización.

Que agrega que de ampararse la posición de la Administración se llegaría a una situación totalmente ilógica en la cual, pese a haber iniciado la prestación de servicios inherentes al contrato de concesión y, por lo tanto, generado ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, no podría reconocer la amortización del activo intangible producto del derecho de uso de la propia concesión; y asimismo, se estaría produciendo el desgaste de los bienes objeto de la concesión sin que esto pueda ser reconocido mediante la amortización del intangible.

Que refiere en cuanto al reparo por gastos no sustentados fehacientemente correspondientes a la utilización de servicios de supervisión y asesoramiento brindados por la Empresa que al ser adjudicada con el citado contrato de concesión incorporó como socio accionista a dicha empresa, y suscribió un Contrato de Asistencia Técnica por el plazo de cuatro (4) años, plazo en el



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

que se mantuvo como accionista de conformidad con lo establecido por el aludido contrato, luego de lo cual decidió la venta de su paquete accionario al accionista principal sin embargo, en la medida que requirió seguir contando con sus servicios especializados, continuó contratando sus servicios.

Que precisa que a fin de acreditar la fehaciencia de los servicios, proporcionó el Contrato de Asistencia Técnica y sus adendas, Contrato de Asistencia Técnica y Liquidación de Deuda, Contrato de Consultoría, celebrados con la aludida empresa el 3 de setiembre de 2008, 15 de marzo de 2014 y 29 de diciembre de 2010, respectivamente, Informes Semestrales (I y II), Adenda del Contrato para la participación de la anotada empresa en el sistema de transporte urbano de Lima cartas de estatus de arbitraje cursadas con la citada empresa, y Manual de Procedimientos Generales PETS – EMT; no obstante, la Administración omitió valorar en forma suficiente y conjunta la totalidad de dichos medios probatorios, sin motivar correctamente su posición, con lo cual vulneró el derecho al debido procedimiento, por lo que el procedimiento de fiscalización y la resolución de determinación impugnada devienen en nulos en este extremo. Cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 3943-2006-PA/TC y 00728-2008-PHC/TC.

Que añade que durante el procedimiento de fiscalización la Administración ha sustentado este reparo alegando la falta de presentación de elementos probatorios que acrediten la efectiva realización de los servicios contratados, sin dejar evidencia de haber efectuado acciones tendientes a verificar si dichos servicios se realizaron o no, siendo que la carga de la prueba le corresponde a la Administración y no al contribuyente, puesto que es tal entidad la que se encuentra obligada a buscar la verdad material en cada caso, aplicándosele una presunción no prevista por la ley, Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7088-10-2014<sup>1</sup> y 06161-2-2003.

Que por lo expuesto solicita que se deje sin efecto la resolución de multa impugnada, dado su carácter accesorio de la resolución de determinación emitida.

Que refiere que, en aplicación del principio de predictibilidad, debe emitirse un pronunciamiento en sentido similar a la jurisprudencia de este Tribunal referida a reparos por amortización de intangibles, vulneración del principio del debido procedimiento e ilegal inversión de la carga probatoria y, por consiguiente, deben dejarse sin efecto los valores impugnados.

Que con escrito ampliatorio reitera sus argumentos referidos a los reparos por deducción indebida por concepto de amortización de intangibles, y gastos no sustentados fehacientemente por los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica prestados por la Empresa

Que mediante escrito de alegatos presentado el 15 de julio de 2022 (folios 1612 a 1620) la recurrente reitera sus argumentos, e indica con relación al reparo por deducción indebida por concepto de amortización de intangibles que no resulta correcta la afirmación de la Administración en el sentido que no se ha iniciado formalmente la concesión, sino que al no haberse determinado el término inicial del plazo de 12 años la concesión, este no habría empezado a computarse, lo que considera completamente distinto.

Que anota que, conforme el Contrato de Concesión y sus adendas, el inicio de la operación de la concesión ocurrió en setiembre del año 2010, mes a partir del cual empezaron a operar los buses troncales y alimentadores en todos los corredores; así como en las rutas alimentadoras; por lo que a partir de dicho mes se empezó a computar su vida útil, y es precisamente por tal motivo que en estricta aplicación de lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley de Concesiones y el artículo 8 de su reglamento, inició también su amortización tributaria con una tasa anual del diez por ciento, en un plazo de diez años, el cual incluye al ejercicio 2015, materia de fiscalización.

Que por otro lado señala que la normativa especial, esto es, la Ley de Concesiones y su reglamento, y la norma general, Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, no establecen el registro contable como

<sup>1</sup> Es del caso indicar que la recurrente incurrió en error material al citar la Resolución N° 7098-10-2014, la cual no existe.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

requisito para la deducibilidad tributaria de las amortizaciones, por lo que al margen del tratamiento contable que se pueda haber otorgado a dicho activo, en este caso debe analizarse el tratamiento tributario aplicable conforme con la normativa especial de la materia, siendo que no existe norma que establezca como requisito para la deducibilidad tributaria de las amortizaciones, su registro contable

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, formuló reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por deducción indebida por concepto de amortización de intangibles y de gastos pre operativos del ejercicio 2009; y gastos no sustentados fehacientemente por los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica prestados por la  
Adicionalmente, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el referido tributo y ejercicio.

Que en el presente caso, mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 1303 y 1331), la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial<sup>2</sup> del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y como consecuencia de este emitió la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folios 1503 a 1505), y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folio 1501).

## Resolución de Determinación N°

Que conforme se advierte del Anexo N° 02 al citado valor (folio 1504), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por: i) Deducción indebida por concepto de amortización de intangibles; ii) Gastos no sustentados fehacientemente por los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica prestados por la Empresa \_\_\_\_\_ y iii) Deducción indebida por concepto de amortización de gastos preoperativos del ejercicio 2009.

### - Deducción indebida por concepto de amortización de intangibles

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folio 1504) se aprecia que la Administración reparó la deducción por concepto de amortización de intangibles al no haberse determinado la vida útil ni producido el inicio de la concesión \_\_\_\_\_ por el monto de S/ 14 098 354,00, señalando como base legal el artículo 22 del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_

Que en el punto 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 1248 a 1256) la Administración señaló que de la revisión de la documentación proporcionada en el procedimiento de fiscalización observó que la recurrente dedujo vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 el monto de S/ 14 098 354,00 por concepto de amortización de intangibles anual, que corresponde a la primera de 10 cuotas de los activos intangibles por el derecho de uso otorgado al concesionario por la operación del Servicio de Transporte de Pasajeros mediante Buses de Alta Capacidad, \_\_\_\_\_ siendo que de la Cuenta Contable \_\_\_\_\_ de su Libro Diario y de los papeles de trabajo proporcionados por la recurrente verificó que comprende los costos de los buses adquiridos.

Que precisó que en el caso de las empresas que operan concesiones de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos existe un régimen tributario especial relacionado con los bienes entregados en concesión por el Estado, tal es el caso de activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, cuyo tratamiento es el mismo que el establecido para la depreciación de los bienes materia de la concesión, por lo que su tratamiento tributario y sus amortizaciones se encuentran reguladas por el artículo 22 del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que

<sup>2</sup> Considerando todos los aspectos del elemento del tributo fiscalizado: gastos - deducciones consignadas en la declaración jurada de tercera categoría del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

regula la entrega en concesión al Sector Privado de las Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, aprobado por Decreto Supremo N° 059-96-PCM, según el cual la depreciación de los bienes de la concesión por parte del concesionario es en función de su vida útil, siendo que la NIC 38 dispone en su numeral 97, respecto de los activos intangibles con vidas útiles finitas, que el importe depreciable se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil y, asimismo, la amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Que sostuvo que la recurrente condiciona el inicio de la amortización de los intangibles a la fecha de inicio de la Operación Total del Sistema la cual aún no se ha producido debido al incumplimiento contractual de la concedente de culminar y entregar la infraestructura del Agrega que como se advierte de los Libros contables de la recurrente esta considera a los buses como intangibles, pues fueron registrados en la Cuenta Contable Concesión no obstante, refiere que verificó que no se ha registrado la amortización al 31 de diciembre de 2015, lo que también se evidencia en el Dictamen de los Estados Financieros Auditados por la firma dado que en este se precisa que la Gerencia reporta que el intangible se amortizará en el periodo de duración del contrato de concesión.

Que en ese sentido, sostiene que de acuerdo con la posición jurídica adoptada por la recurrente dichos intangibles se amortizarán en el período de duración del contrato de concesión, cuyo plazo es de 12 años y se iniciará a partir del año en el que ponga a su disposición la integridad de la infraestructura del y, en tanto ello no ha sucedido en el ejercicio fiscalizado, no pueden depreciarse los bienes materia de la concesión, y en consecuencia, no procede reconocer la deducibilidad de la amortización de intangibles en la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que por lo expuesto, la Administración observó la deducción por concepto de amortización de intangibles anual por el monto de S/ 14 098 354,00, y solicitó a la recurrente el sustento correspondiente, exponiendo los argumentos legales con la documentación que la respalde.

Que en el escrito de 28 de octubre de 2020 (folios 208 a 221), la recurrente afirmó que la Administración confunde: i) El diferimiento contractual de la fecha de inicio para el cómputo del plazo de la concesión, con la vigencia del contrato de concesión (entendiéndose como vigencia el despliegue de efectos del contrato, el cual se dio desde el inicio de la operación en el año 2010 según lo pactado entre las partes); y ii) Los activos que componen el intangible objeto de amortización cuyo uso y consumo de la vida útil se encuentra en plena utilización por la gerencia para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales, es así que una de las consecuencias que genera la falta de entrega total de la infraestructura por parte del concedente es bloquear el inicio del cómputo del plazo de 12 años, afirmando que la infraestructura que no tiene a su disposición por encontrarse pendiente de entrega por parte del concedente no forma parte del activo intangible que ha amortizado.

Que precisó que sin perjuicio de que el contrato de concesión establecía las condiciones para que se verifique la fecha de inicio, debido a causas imputables a y ajenas a ella, tales condiciones no se han verificado totalmente, razón por la cual ambas partes suscribieron el 22 de setiembre de 2010 una adenda al Contrato de Concesión, acordando que la fecha de inicio sería aquella en la que el concedente ponga a su disposición la totalidad de la infraestructura del Sistema.

Que refirió que el 25 de noviembre de 2016 la Junta General de Accionistas determinó cambiar su política contable para la amortización del activo intangible al no contar con la totalidad de condiciones necesarias para su operación y, por consiguiente, conforme con la aplicación de la NIC 23, una vez que el concedente dé cumplimiento a tales condiciones se determinará el valor total del activo intangible, lo que determinaría el plazo de amortización. Agregó que considerando los argumentos expuestos en el informe de así como los principios contables de sustancia sobre forma, la Junta General de Accionistas decidió la reversión contable de la amortización y su suspensión hasta que se verifiquen las condiciones necesarias para su operación.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que añadió que sin perjuicio de lo indicado, en materia tributaria se verifica diferencias con el aspecto contable, pues de acuerdo con el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta; en consecuencia, salvo que la ley o el reglamento aludidos condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción, motivo por el cual objeta la afirmación según la cual no puede amortizar tributariamente el gasto de los intangibles debido a que el contrato de concesión no inició y porque no posee los bienes a disposición.

Que anotó que jurídicamente se encuentra acreditado que el contrato de concesión resulta aplicable para ambas partes, con las limitaciones establecidas en las respectivas adendas y en el laudo arbitral emitido.

Que manifestó, entre otros, que tal como se expresa en el Informe del que adjunta, dicha amortización deberá establecerse en función a las normas de la Ley de Concesiones, que prevé que la concesión podrá ser depreciada o amortizada pudiendo utilizarse operativamente para tal efecto, tasas determinadas en función a la vida útil del bien o una tasa máxima de 20% anual; sin embargo, tal norma no dispone las demás condiciones que deben observarse para determinar la amortización del activo intangible, siendo de aplicación la normativa del Impuesto a la Renta, según la cual se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, y que la amortización solo procederá a partir del momento en que los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría; asimismo, cita los Informes N° 125-2010-SUNAT/2B0000 y 101-2008-SUNAT/2B0000.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1216 a 1230), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que coincide con lo expresado en el Informe del presentado por la recurrente, toda vez que la gerencia determinó que no se llegaron a verificar las condiciones previstas en el contrato de concesión, dado el incumplimiento de la puesta a disposición de los bienes por parte del concedente y, en ese sentido, no se presentaron los elementos y las condiciones necesarias para determinar la vida útil del activo intangible, por lo que del contrato de concesión, el laudo arbitral, el citado informe y la norma contable concluyó que al no poder determinarse la vida útil de los bienes de la concesión no se puede cumplir con la primera opción de amortización del artículo 22 de la Ley de Concesiones.

Que añadió que de la revisión del contrato de concesión y su adenda se tiene que la concesión del sistema iniciaría recién en la oportunidad en que el concedente ponga a disposición del concesionario la totalidad de la infraestructura del sistema necesaria para iniciar operaciones efectivas, lo que aún no ha ocurrido según el laudo arbitral; y, en ese sentido, si bien se verifica que la recurrente utiliza los buses en la obtención de rentas gravadas, ello no la legitima para que realice la deducción observada, por cuanto el mencionado contrato contempló la naturaleza integral y unitaria de las prestaciones y actividades, esto es, su carácter indivisible, lo que hace que la vida útil de los bienes empiece en la oportunidad en que se inicie el plazo de la concesión. Precisó que, en esa misma línea, el referido informe indica que, de acuerdo con el contrato de concesión, los buses que se adquieran para la prestación del servicio correrían la misma suerte que la infraestructura proporcionada por el concedente, esto es, serían considerados como bienes de la concesión, y pasarían a formar parte integrante de esta.

Que por lo tanto, considera que al no haber cumplido el concedente con el íntegro de las obligaciones a su cargo, no correspondía dar por iniciado el cómputo del plazo de 12 años de la concesión y, en consecuencia, no procedería dar por iniciada la vida útil de los bienes materia de la concesión, ni la disponibilidad de los activos intangibles para su utilización de la forma prevista por la gerencia. habida cuenta que el pacto de indivisibilidad contenido en el citado contrato impide su reconocimiento de manera independiente.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que por lo expuesto, la Administración concluyó que no procede reconocer la deducibilidad de la amortización de intangibles efectuada por la recurrente en la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por lo que mantuvo la observación.

Que posteriormente, a través del punto 1 del Requerimiento N° (folios 1184 a 1193), la Administración reiteró lo antes señalado acerca de que no procedía reconocer la deducibilidad de la amortización de intangibles efectuada por la recurrente al no poderse determinar aún la vida útil de los bienes de la concesión, dado que no se inició el cómputo del plazo de la concesión; por lo que solicitó a la recurrente que, de tener opinión contraria, sustente su posición exponiendo los argumentos legales y la documentación pertinente que la respalden.

Que en el escrito de 17 de marzo de 2021 (folios 9 a 14) la recurrente manifestó que rechaza las conclusiones de la Administración en tanto que comete los siguientes errores de interpretación, en primer lugar, que la concesión está vigente, siendo que lo que no se ha determinado es el plazo resolutorio; sin embargo, el contrato se viene ejecutando en una etapa parcial denominada operación gradual, no habiendo comenzado la etapa de inicio total a causa de los incumplimientos de la municipalidad, por lo que al haber acordado un inicio de la concesión de manera gradual, ello contradice el argumento de la Administración respecto de la indivisibilidad de la concesión, lo que además, está reafirmado por el Laudo Arbitral de la Cámara de Comercio del 2017, según el cual se ha incumplido con lo necesario para llegar a la etapa final de ejecución del contrato, que es el inicio total de la operación; en segundo lugar, es erróneo confundir y determinar que las condiciones para la amortización contable deben ir necesariamente de la mano con las condiciones para la amortización tributaria, al tener ambas sus propias reglas diferenciadas; y en tercer lugar, para el caso de suspensión o reversión de una amortización tributaria, deben seguirse las reglas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta, no habiendo sido esto abordado en ningún aspecto por la ley especial de concesiones, y que al haber iniciado la amortización tributaria, no tenía facultades para revertirla.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1155 a 1170), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y reiteró lo antes señalado, agregando que si bien la recurrente hace mención a una etapa de operación gradual, no es materia de observación la fecha de inicio de operaciones, sino el inicio del plazo de concesión a efecto de verificar si se cumple con la opción prevista por el artículo 22 de la Ley de Concesiones, siendo que la cláusula tercera del contrato y la cuarta cláusula de la tercera adenda a dicho contrato hacen referencia a la fecha de inicio del plazo de concesión, mas no a la fecha de inicio de operaciones. Asimismo, precisó que el tratamiento de los bienes materia de la concesión se encuentra regulado por el mencionado artículo 22, existiendo así, un tratamiento específico respecto de tales bienes. Añadió que la recurrente no tiene conocimiento o no ha podido determinar la vigencia de la concesión y, por ende, la vida útil de los bienes de esta es incierta.

Que en ese sentido, la Administración mantuvo el reparo a la determinación de la renta neta por la deducción consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por concepto de amortización de intangibles, por el monto de S/ 14 098 354,00 al no poderse determinar la vida útil de los bienes de la concesión y no haberse producido aún la fecha de inicio de la Concesión de la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros Mediante Buses Troncales y Alimentadores en el Sistema de Corredores Segregados de Buses de Alta Capacidad

Que de lo expuesto se tiene que tanto la recurrente como la Administración coinciden que en el caso de autos los bienes materia de concesión corresponde que sean tratados como intangibles, siendo la materia de controversia, el inicio de la vida útil de dichos bienes.

Que al respecto, el capítulo III del Título IV del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

públicos, aprobado por Decreto Supremo N° 059-96-PCM<sup>3</sup>, establece el régimen tributario aplicable a los bienes otorgados en concesión por el Estado.

Que según el segundo y tercer párrafos del artículo 22 de la citada norma, modificado por la Ley N° 27156, el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%; y que alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal. En el cuarto párrafo del referido artículo precisa que el tratamiento establecido en el segundo y tercer párrafos de este artículo es de aplicación a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, disponiendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien.

Que el artículo 8 del Reglamento de los Beneficios Tributarios para la Inversión Privada en Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, aprobado por Decreto Supremo N° 132-97-EF, prevé que los bienes materia de la concesión deberán ser depreciados bajo el método de línea recta, de acuerdo con su vida útil, **no pudiendo exceder la tasa anual del 20% conforme con lo dispuesto en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en Concesión al Sector Privado de las Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, y dispone que se requerirá de un informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente cuando la vida útil difiera de la establecida en la legislación del Impuesto a la Renta. Añade que, no obstante, el concesionario podrá optar por depreciar íntegramente los bienes materia de la concesión durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, aplicando el método de línea recta, pudiendo en este caso exceder la referida tasa del 20%. La opción deberá adoptarse en el ejercicio que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario.**

Que de las normas de la Ley que regulan la entrega en Concesión al Sector Privado de las Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos se desprende un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, estableciéndose que la depreciación podrá efectuarse de acuerdo con la vida útil del bien o durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, y que dicho tratamiento también resulta aplicable para los activos intangibles derivados del uso sobre los activos transferidos al Estado.

Que ahora bien, respecto a la depreciación, el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que las depreciaciones **que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos a) y b) del citado artículo se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.**

Que por otro lado el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 - Intangibles<sup>4</sup> define a la Amortización como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil; y vida útil, el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo.

Que de acuerdo con las normas legales y contables, se tiene que los bienes materia de la concesión entregados al Estado y considerados como derechos de uso por el concesionario serán amortizables de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley que regula la entrega en Concesión al Sector Privado de las Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, en función de su vida útil o durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, **debiendo realizarse dicha amortización a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.**

<sup>3</sup> Derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1224, publicado el 25 de septiembre 2015, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19 y el artículo 22, el mismo que entró en vigencia al día siguiente de publicado el Reglamento.

<sup>4</sup> Versión oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que conforme se advierte de autos, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada mediante el Formulario PDT 702 N° el 23 de marzo de 2016 (folios 1123 y 1124), la recurrente dedujo por concepto de amortización el monto de S/ 14 098 354,00.

Que para sustentar dicha deducción, la recurrente presentó un anexo con el detalle de los buses en concesión (folios 894 a 896), en el que se aprecia que por los buses y camionetas entregadas a la concesión (155 unidades), en el ejercicio materia de grado se determinó una depreciación de S/ 14 098 354,00.

Que al respecto, obra en autos el Contrato de Concesión de la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros mediante Buses Troncales y Alimentadores en el Sistema de Corredores Segregados de Buses de Alta Capacidad suscrito el 12 de setiembre de 2008 entre el de Lima (el concedente) y la recurrente, y sus respectivos anexos (folios 504 a 588), mediante el cual se le otorgó a esta última en concesión la operación del Servicio en el con acceso y derecho a la utilización, conjuntamente con los demás operadores, de la infraestructura de dicho sistema, siendo tal concesión el título habilitante para la explotación del servicio y el cobro de la contraprestación.

Que en los numerales 2.2 y 2.3 de la Cláusula Segunda del citado contrato se prevé que el referido servicio es una unidad de gestión del sistema que, de forma integrada con las demás unidades de gestión del sistema, permite la operación del servicio de transporte de pasajeros a través del consorcio coordinador, siendo que sin perjuicio de la multiplicidad de actividades y prestaciones en que se divide su objeto, el contrato es de naturaleza unitaria y responde a una causa única.

Que en la Cláusula Tercera del anotado contrato, se establece que este entra en vigencia en la fecha de cierre y se mantendrá vigente por un plazo de doce (12) años que se computa desde la fecha de inicio, la cual es aquella en que el concedente pone a disposición de la recurrente la infraestructura del mencionado sistema necesaria para iniciar operaciones efectivas.

Que asimismo, en dicha Cláusula Tercera, respecto del inicio de la prestación del servicio, dispone que esta debe comenzar en la fecha de inicio, entendiéndose esta última como aquella en la que el concedente pone a disposición de la recurrente la infraestructura del sistema necesaria para iniciar operaciones efectivas; excepto que por causas no imputables al concedente o por un evento de fuerza mayor que este no pueda poner a disposición la citada infraestructura o los patios de estacionamiento, la fecha de inicio no será después del 30 de setiembre de 2009, debiendo incorporarse al servicio los buses troncales y buses alimentadores de acuerdo con el programa establecido en el Anexo N° 17, adjunto al citado contrato. Agrega que sin perjuicio del cumplimiento de dichas fechas el inicio de la operación del servicio se realizará en forma gradual de acuerdo con el avance de la infraestructura del sistema, debiéndose adecuar el servicio a las condiciones existentes.

Que cabe señalar que el Anexo N° 17 antes citado está referido a las condiciones específicas del requerimiento de buses en las Zonas Sur, Norte 1, Norte 1B y Norte 2, requerimientos de grúas, flota de reserva, precisándose en este último caso, que corresponde al número de buses que debe garantizar el concesionario de estar permanentemente operativos y disponibles para el servicio del

Que también obra en autos la Tercera Adenda al mencionado contrato, de 22 de setiembre de 2010 (folios 1448 a 1455), en cuya cláusula cuarta se dispone que las partes acuerdan expresamente que, para todos los efectos de dicho contrato, la fecha de inicio será aquella en la que el concedente ponga a disposición de la recurrente la totalidad de la infraestructura del sistema (fecha de funcionamiento total del sistema), oportunidad a partir de la cual se computará el plazo de doce (12) años previsto en tal contrato.

Que igualmente, obra en el expediente el Laudo Arbitral N° de 15 de agosto de 2017 (folios 349 a 423), en el que se aprecia que la Cámara de Comercio de Lima estableció que la Municipalidad Metropolitana de Lima incumplió con el referido contrato de concesión, por lo que ordenó que esta cumpla con construir y poner a disposición de la recurrente el Tramo de Ampliación Norte del construir y



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

entregar a la recurrente el Patio de Estacionamiento y construir y poner a disposición de la recurrente la vía troncal que une el con el Patio de Estacionamiento y declaró, en consecuencia, que en tanto ello no ocurra, no se ha dado inicio a la operación total del Sistema de Corredores Segregados de Alta Capacidad ni se ha iniciado el cómputo del plazo para el vencimiento de la vigencia del derecho de concesión.

Que del análisis de la documentación antes citada, se verifica en principio que la fecha de inicio para la prestación del servicio sería aquella en la que el Instituto Metropolitano de Lima (el concedente) pusiera a disposición de la recurrente la totalidad de la infraestructura del Sistema de Corredores Segregados de Buses de Alta Capacidad sin embargo, en la misma Cláusula Tercera se consigna una excepción, cuando este no puede cumplir con la entrega de la infraestructura del sistema o los patios de estacionamiento, precisándose que el inicio de la operación del servicio se realizará de forma gradual de acuerdo con el avance de la infraestructura del Sistema; hecho que ha sido conocido por la Administración, pues ella misma señala en el Resultado del Requerimiento N° antes citado, que la recurrente recibió los bienes y percibió ingresos gravados con el Impuesto a la Renta producto de la referida prestación del servicio de transporte, lo que implica que los buses u otros vehículos se habrían empleado para la obtención de dichos ingresos y por lo tanto debió computarse la amortización de los bienes materia de la concesión, de conformidad con el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que lo afirmado en el considerando anterior también fluye de la revisión del Dictamen de los Estados Financieros Auditados del 31 de diciembre de 2015 y 31 de diciembre de 2014, elaborado por (folios 317 a 348), se aprecia que se deja constancia que el activo intangible se encuentra disponible para su uso habiendo generado ingresos por el servicio de transporte de pasajeros dentro del Sistema

Que el hecho de que el concedente no haya entregado toda la infraestructura para el inicio de la vigencia del contrato (inicio del cómputo del plazo), contrariamente a lo señalado por la Administración, no enerva que en el caso de autos se hayan utilizado los bienes materia de la concesión para la prestación del servicio por el cual se dio origen al contrato de concesión, tal como se ha señalado precedentemente; y si bien, inicialmente, podría entenderse que el inicio de la vigencia de un contrato podría corresponder a una fecha igual o posterior al inicio de la fecha en la que podría iniciarse la prestación del servicio, ello va a depender de las condiciones y excepciones que se establezcan propiamente en el contrato, siendo que en el caso de autos se estableció una excepción para el inicio de la prestación del servicio, conforme se advierte del contrato de concesión antes citado.

Que por lo tanto, al determinarse que los bienes materia de concesión al ejercicio 2015 ya venían operando (siendo utilizados), esto es, generando ingresos a la recurrente, correspondía que se efectúe su amortización y se deduzca esta para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio conforme con lo señalado en el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aspecto que fue realizado por la recurrente vía declaración jurada anual, no siendo materia de observación por parte de la Administración el importe deducido, por lo que procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando el sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esbozados por la recurrente relacionados con este reparo.

Que en cuanto al argumento de la Administración en el sentido de que en el informe de auditoría se dejó constancia de que la recurrente no realizó el reconocimiento contable de la amortización, con el propósito de afirmar que la empresa auditora verificó que contablemente no se habría efectuado el registro de la amortización de los bienes materia de concesión, cabe señalar que en un informe de auditoría financiera se revisa que los estados financieros hayan sido elaborados conforme con las normas contables, lo que implica un análisis de los registros contables, políticas contables, entre otros, a fin de determinar su razonabilidad y

<sup>5</sup> Prevista como máximo para el 30 de setiembre de 2009.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

que estén libres de errores importantes, siendo que en el caso de autos, tal hecho tiene una connotación solamente contable mas no tributaria.

Que sobre el argumento de la Administración respecto a que coincide con lo expresado en el Informe del en el sentido de que la misma recurrente determinó que no se llegaron a verificar las condiciones previstas en el contrato de concesión, dado el incumplimiento de la puesta a disposición de los bienes por parte del concedente y, por lo tanto, no se presentaron los elementos y las condiciones necesarias para determinar la vida útil del activo intangible, cabe señalar que si bien el análisis efectuado en dicho informe estuvo orientado a determinar las implicancias que se originarían producto de la decisión de la recurrente de revertir la amortización de los bienes de la concesión debido al diferimiento contractual de la fecha de inicio del cómputo del plazo de su vigencia, en sus conclusiones relacionadas al aspecto tributario se señala que pese a que la recurrente opte por revertir contablemente la amortización y eventualmente suspenderla, para efectos fiscales, dicha amortización debe mantenerse en la medida que la norma tributaria no ha previsto supuesto para suspenderla luego de verificarse la afectación de ingresos.

- Gastos no sustentados fehacientemente por los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica prestados por la Empresa

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 1504), se aprecia que la Administración reparó los gastos por el importe de S/ 2 303 892,00 debido a que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentó los Resultados de los Requerimientos N° y

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

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 1923-4-2004 y 1807-4-2004, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de éstas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado; asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que asimismo este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y 09247-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 1271 a 1273), la Administración solicitó a la recurrente que adjunte la documentación que sustente el gasto registrado en la Cuenta Contable Gastos de Asistencia Técnica – EMT referido a los servicios de asistencia técnica proporcionados por su proveedor no domiciliado para la operación del servicio de transporte de pasajeros en el debiendo informar qué tipo de servicios le brindó dicha empresa por el ejercicio 2015.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1259 a 1269), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente el 28 de febrero de 2019, a través del cual indicó que, independientemente de la denominación “gastos de asistencia técnica”, EMT no realizó actividades consideradas como asistencia técnica sino relacionadas a la actividad de su negocio, lo que se encuentra corroborado con el tratamiento tributario que le otorgó, sin hacer uso indebido de beneficio tributario alguno. Precisa que los servicios brindados fueron ejecutados por personal designado por su proveedor tanto en el Perú como desde España (de manera remota), lo que le ha permitido cumplir con parámetros de eficiencia de servicio frente al utilizando las mejores herramientas con el menor costo posible.

Que la Administración detalló la documentación presentada por la recurrente, como los asientos contables por las provisiones y pago, comprobante de pago emitido por el proveedor no domiciliado EMT, extractos bancarios, Formularios PDT Retenciones No domiciliados, Informes denominados Supervisión de la Elaboración del Cuadro de Mando (Observaciones y Recomendaciones) correspondientes al primer y segundo semestres de 2015, cuadros elaborados en formato Excel con la descripción del mes, órdenes de trabajo, tipos de buses, kilometraje de recorrido, número de supervisión, descripción de falla de los buses, componentes, servicio realizado y tiempos en minutos insumidos, 9 Reportes internos de procedimientos de maestría elaborados en noviembre de 2016 y aprobados por e Informe de Jefatura de Programación, Planificación y Gestión del Servicio correspondiente al año 2014.

Que luego de la evaluación de la documentación, detalló la sucesión de acuerdos suscritos, precisando respecto de los Informes denominados Supervisión de la Elaboración del Cuadro de Mando (Observaciones y Recomendaciones) correspondiente al primer y segundo semestres de 2015 que contienen información muy genérica y que no existe pronunciamiento sobre los servicios prestados que reflejen el trabajo de supervisión, asesoramiento y seguimiento de los trabajos, por lo que consideró que la recurrente no había acreditado con medios probatorios suficientes y razonables que respalden los servicios observados, por lo que no procedía reconocer su deducibilidad.

Que posteriormente, mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 1233 a 1243), la Administración reiteró que de la revisión de la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, verificó que la recurrente contabilizó en la Cuenta Contable Gastos de Asistencia Técnica – EMT los servicios de asistencia técnica proporcionados por su proveedor no domiciliado Empresa Asimismo, refirió con relación a los servicios de asistencia técnica, que la recurrente celebró un contrato de asistencia técnica con dicho proveedor el 3 de setiembre de 2008, cuyo objeto fue prestarle la asistencia técnica necesaria para la prestación del servicio de buses troncales en la denominada “Licitación Pública para otorgar en Concesión la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros mediante Buses Troncales y Alimentadores en el Sistema de Corredores Segregados de Buses de Alta Capacidad” siendo que dichos servicios se prestaron hasta el año 2013.

Que indicó que el 1 de enero de 2014, la recurrente celebró el “Contrato de Asistencia Técnica para la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros en el con su proveedor no domiciliado con el objeto de orientar y supervisar a la recurrente sobre los aspectos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, habiéndose señalado como antecedentes



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

que el contrato que suscribió la recurrente con  
vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

estuvo

Que asimismo, el 19 de diciembre de 2014 se celebró el “Contrato de Cesión de Posición Contractual” entre con la intervención de la recurrente, mediante el cual la primera de ellas cedió a favor de la segunda su posición en el Contrato de Asistencia Técnica, adquiriendo así, desde el 1 de enero de 2015 todos los derechos y obligaciones que aquella mantenía frente a la recurrente.

Que además, mencionó que los informes correspondientes a la asistencia técnica efectuados por son trimestrales y comprenden los siguientes rubros: i) Antecedentes: se observa que el contrato de cesión contractual se encuentra vigente; ii) Mecánica de Prestación de Servicio: se resalta que el informe es producto de la interrelación a través de canales no presenciales; iii) Demanda Total: cuadros de análisis con el número de viajeros que utilizan la línea troncal y la línea alimentadora desde su origen hasta un destino; iv) Análisis de la Oferta del Servicio: cantidad de kilómetros recorridos mensualmente por las rutas alimentadoras y troncales, números de pasajeros por kilómetro, siniestralidades por kilómetro, composición del personal, consumo de combustible por kilómetro, e índice de buses en línea; y v) Conclusiones.

Que por otro lado, señaló en cuanto al servicio de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica, que, según la recurrente, los servicios de Empresa comprenden servicios de asesoramiento, fiscalización, revisión y auditoría de la asistencia técnica brindada por

Que al respecto, precisó que en el “Contrato de Asistencia Técnica y Liquidación de Deuda”, celebrado el 15 de marzo de 2014 entre Empresa

y la recurrente, se expone que a partir del 1 de enero de 2014 las funciones de asesoramiento técnico que desarrollará la primera de dichas empresas se concretan en funciones de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica que a partir de tal fecha serán asumidas por

Que anotó que del análisis de la documentación presentada por los referidos servicios efectuados por Empresa se tienen los informes semestrales que comprenden los siguientes rubros: i) Evaluación Cuadro de Mando; ii) Indicadores dentro de los Parámetros de Operación y sus Observaciones; iii) Indicadores fuera de los Parámetros de Operación y sus Observaciones; y iv) Recomendaciones; no obstante, estos informes contienen información muy genérica, no existiendo pronunciamiento acerca de los servicios de asistencia técnica prestados por y donde se refleje el trabajo realizado de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de estos servicios.

Que agregó en cuanto a los cuadros Excel describiendo los meses, órdenes de trabajo, tipos de buses, kilometraje de recorrido, número de supervisión, descripción de la falla de los buses, componentes del servicio realizado y los tiempos en minutos, así como los reportes internos de procedimientos de Maestranza, que comprenden trabajos de mantenimiento de los buses, elaborados en el ejercicio 2016, período no fiscalizado, que no están relacionados con los mencionados informes semestrales.

Que por lo expuesto, la Administración concluyó que el desembolso efectuado por la recurrente constituye gasto no fehaciente, al no haber acreditado aquella con la debida documentación los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento de las asistencias técnicas brindadas por su proveedor no domiciliado por lo que no procedía reconocer su deducibilidad para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y en consecuencia, observó el monto de S/ 2 303 892,74, solicitando a la recurrente que, de tener opinión en contrario, presente la documentación pertinente y los argumentos que la respalden.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que en el escrito de 28 de octubre de 2020 (folios 198 a 205), la recurrente manifestó que el 3 de setiembre de 2008 suscribió con el contrato de locación de servicios denominado “Asistencia Técnica”, mediante el cual aquella asumió las obligaciones propias para dar sustento a la operación de la recurrente conforme con las obligaciones que debía asumirse por el contrato de concesión, siendo que luego de transcurridos los 4 años establecidos por este contrato, dicha empresa dejó de ser su accionista, transfiriendo la totalidad de sus acciones al accionista a través del contrato de 15 de marzo de 2014. Asimismo, desde el 1 de enero de 2014, Empresa decidió transferir las obligaciones asumidas en el contrato de “Asistencia Técnica” a sin embargo, era conveniente y necesario que la aludida empresa permanezca brindando el servicio de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las obligaciones previstas en el contrato de “Asistencia Técnica”.

Que agregó que el cumplimiento de las obligaciones de Empresa sirvió de sustento para las reclamaciones que interpuso desde el inicio de la operación ante el concedente (Municipalidad Metropolitana de Lima, actualmente Autoridad de Transporte Urbano – ATU), habiendo iniciado un arbitraje y actualizado sus pretensiones hasta el fin del año 2015, utilizando para ello el trabajo realizado por la aludida empresa, lo que fue determinante en el éxito del arbitraje.

Que asimismo, refirió que mantuvo contrato vigente para la prestación de servicios con la Empresa el cual se suscribió el 1 de marzo de 2014, y con adendas de 4 de mayo de 2015 y 7 de abril de 2017, por el plazo de 4 años (2014-2018), cuyo objeto fue la prestación de diversos servicios, que comprenden asesoramiento en materia de gestión operativa, asesoramiento relacionado con la administración del servicio de concesión, asesoramiento y asistencia con relación a recursos humanos, asesoramiento en la optimización de controles para un adecuado control de los servicios del corredor, servicios técnicos y de producción y asesoramiento en cuestiones técnicas relativas al adecuado control de indicadores respecto al índice de pasajeros por kilómetro.

Que precisó que requirió tales servicios a fin de obtener una mayor experiencia en una eficiente prestación del servicio de transporte segregado, motivo por el cual recurrió a este servicio de apoyo en la gestión operativa a través de empresas de su mismo rubro y de manera internacional al ser este tipo de concesión una actividad recién instalada en el país, siendo que Empresa dispone de personal altamente calificado para prestar y coordinar una serie de servicios útiles y beneficiosos para una correcta valuación en la prestación del servicio.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1196 a 1209), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, y reiteró lo antes señalado, agregando que el contrato que hace referencia al servicio prestado por Empresa en el ejercicio 2015 indica que este servicio se concreta en funciones de supervisión, asesoramiento y seguimiento de las prestaciones de asistencia técnica, evaluando los parámetros de calidad en el funcionamiento operativo de la sociedad, de los que informa a la recurrente mediante la emisión de informes semestrales, en ese sentido, dichos informes deberían evidenciar en forma detallada la evaluación de los parámetros de calidad en el funcionamiento operativo; sin embargo, estos no precisan la metodología de la evaluación por cada indicador, el detalle del personal a disposición de la recurrente para su desarrollo y que participó en las mencionadas labores ni el análisis realizado a efectos de arribar a las recomendaciones consignadas al final de cada informe.

Que asimismo, señaló que la recurrente no adjuntó medios probatorios o un análisis que demuestre cómo los supuestos servicios de redujeron costos, como afirma, así como tampoco que sustenten la efectiva prestación de la supervisión y las recomendaciones que manifiesta. Del mismo modo, no presenta detalles adicionales sobre las coordinaciones, evidencias o medios probatorios de las recomendaciones, revisiones u otras actividades referidas a las obligaciones de dicha empresa que habrían determinado el sustento de las reclamaciones interpuestas por la recurrente ante el concedente, habiendo adjuntado únicamente cartas del presidente del directorio, al responsable legal de la recurrente, haciendo referencia a la aludida empresa, lo cual solo evidencia una comunicación entre estos.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que además si bien la recurrente indica que actualizó sus pretensiones hasta fines del año 2015 utilizando para ello el sustento generado por el trabajo realizado por Empresa lo cual fue determinante en el éxito del arbitraje, no adjunta el detalle del sustento del trabajo efectuado por dicha empresa.

Que añadió que, de conformidad con la Resolución N° 04832-3-2005, los contratos y adendas solo evidencian un acuerdo de voluntades entre las partes, mas no acreditan la efectiva prestación del servicio.

Que por lo expuesto, la Administración concluyó que la recurrente no acreditó en forma fehaciente las operaciones registradas y reconocidas como gasto en la Cuenta Contable Gastos de Asistencia Técnica EMT, por lo que no procedía reconocer su deducibilidad para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y, en consecuencia, observó el importe de S/ 2 303 892,74.

Que en el punto 3 del Requerimiento N° (folios 1173 a 1180), emitido al amparo del artículo 75 del Código tributario, la Administración comunicó a la recurrente lo antes indicado en cuanto a que los desembolsos efectuados por la recurrente constituyen gastos no acreditados fehacientemente al no haberse sustentado con la debida documentación los servicios de Empresa por lo que repararía dichas operaciones, y requirió a la recurrente que presente sus descargos.

Que mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1135 a 1147), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente (folios 4 a 7), en el cual reiteró lo antes señalado, por lo que mantuvo el reparo bajo los mismos argumentos expuestos.

Que previamente a efectuar el análisis del presente reparo, corresponde emitir pronunciamiento con relación a lo alegado por la recurrente respecto a la debida motivación de este, pues estima que la Administración omitió valorar en forma suficiente y conjunta la totalidad de los medios probatorios presentados, no evidenció las acciones tendentes a verificar si dichos servicios se realizaron o no, siendo que la carga de la prueba le corresponde a ella y no a la recurrente, al encontrarse obligada a buscar la verdad material en cada caso, aplicándosele una presunción no prevista por la ley, por lo que se habría vulnerado su derecho al debido procedimiento.

Que al respecto, el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código, modificado por Decreto Legislativo N° 1422, preceptúa que la resolución de determinación debería ser formulada por escrito y contener lo siguiente: 1) El deudor tributario, 2) El tributo y el período al que corresponda, 3) La base imponible, 4) La tasa, 5) La cuantía del tributo y sus intereses, 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; la resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI, 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que en el artículo 103 del mencionado código se dispone que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, y en el artículo 129, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que por su parte, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>6</sup>, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que conforme con los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado, el que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, no siendo admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. Asimismo, no constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

Que de otro lado, tratándose de gastos deducidos por la recurrente en reiterada jurisprudencia de este Tribunal como la Resolución N° 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que sin perjuicio del análisis de fondo del reparo por gastos no sustentados fehacientemente por los servicios de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica prestados por la Empresa de lo consignado en los Resultados de los Requerimientos N° antes reseñados, se verifica que la Administración consignó expresa y detalladamente los escritos y medios probatorios presentados por la recurrente, efectuando la evaluación de estos y consignando las razones por las cuáles dichos elementos de prueba no le causaron convicción; asimismo de la resolución de determinación impugnada, específicamente en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 1504), se aprecia que contiene los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario, precedentemente glosado, citando la base legal aplicable y sustentándose en los mencionados resultados de los requerimientos y, siendo que conforme con el criterio de este Tribunal antes glosado, en el sentido que la carga de la prueba en este caso correspondía a la recurrente, la Administración no se encontraba obligada a realizar actuaciones adicionales a los requerimientos notificados.

Que de lo expuesto, se tiene que no resulta amparable lo alegado por la recurrente respecto a los vicios de nulidad mencionados así como que se trata de una determinación presuntiva, una cuestión distinta que su posición difiera de la decisión de la Administración o que tenga una valoración diferente respecto de las pruebas presentadas, lo que no acarrea la nulidad invocada, por lo que no se aprecia una motivación insuficiente ni resulta de aplicación lo señalado en las sentencias y resoluciones invocadas.

Que a continuación corresponde emitir pronunciamiento sobre la procedencia del reparo materia de análisis.

Que del Requerimiento N° (folio 1234), se aprecia que la Administración observó el gasto contabilizado en la Cuenta Contable Gastos de Asistencia Técnica – EMT en los meses de enero, febrero y mayo a diciembre de 2015 por el importe total de S/ 2 303 892,74, que según la

<sup>6</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

recurrente corresponde a los servicios prestados por Empresa de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica. Cabe indicar que conforme la recurrente afirma en su escrito de 28 de febrero de 2019 con relación a este gasto que si bien la citada cuenta contable tenía la denominación de Gastos de Asistencia Técnica – EMT, la prestación de los servicios estaba circunscrita al asesoramiento y fiscalización relacionados a la operatividad del negocio de manera ininterrumpida durante todo el ejercicio 2015 (folio 886).

Que a fin de sustentar la fehaciencia de los mencionados servicios, la recurrente presentó el Contrato de Asistencia Técnica (folios 746 a 753), celebrado el 3 de setiembre de 2008 con Empresa mediante el cual esta se obligó a prestar a la recurrente la asistencia técnica necesaria para la prestación del servicio de buses troncales en el sistema por el plazo de 4 años contados a partir de la fecha de inicio de la concesión.

Que se advierte que, posteriormente, el 1 de enero de 2014 la recurrente celebró el Contrato de Asistencia Técnica para la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros en el con (folios 702 a 708), en el cual se señaló como antecedentes que el Contrato de Asistencia Técnica suscrito el 3 de setiembre de 2008 por la recurrente y su socio técnico Empresa estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que resultaba necesario contratar un nuevo proveedor de tales servicios; en ese sentido, se obligó a prestar a la recurrente los servicios de asistencia técnica necesaria para la prestación del servicio de buses troncales en el sistema teniendo a su cargo así, el asesoramiento integral sobre todas las cuestiones técnicas relacionadas con la operación del servicio correspondiente al sistema BTR en el mencionado sistema, así como orientar y supervisar a la recurrente, habiéndose previsto además, que dicho contrato entraría en vigencia a partir de la fecha de suscripción y hasta por el plazo de 4 años contados a partir de la fecha de inicio de la concesión.

Que en el Anexo I del aludido contrato (folios 699 a 702/reverso), se indicó que el servicio contratado consistía en el suministro de asistencia técnica para la prestación del servicio de transporte urbano de pasajeros, la misma que debía comprender adicionalmente, el suministro de todos los conocimientos técnicos necesarios para la efectiva prestación del servicio regulado de transporte urbano, precisándose que estaba a su cargo asistir técnicamente, orientar y supervisar a la recurrente sobre todos aquellos aspectos necesarios para establecer nuevas formas de trabajo del personal técnico y mejoramiento del rendimiento y la calidad de un tren ligero o sistema metro, incluyendo la capacitación del personal operativo para el cumplimiento de las obligaciones, encontrándose entre las prestaciones a las que se obligó, asesoramiento para la designación y constante supervisión del Gerente Técnico de la recurrente, el cual sería el encargado de efectuar todas las coordinaciones entre las partes, asesorar al Gerente Técnico para que su accionar se ajuste a los estándares requeridos por el contrato de concesión, asesorar diariamente en las actividades relacionadas con el manejo de la operación del servicio a través de la información que comparta el Gerente Técnico.

Que por su parte, en el Contrato de Asistencia Técnica y Liquidación de Deuda (folios 740 a 745), suscrito el 15 de marzo de 2014 entre la recurrente,

se dispuso que esta última asume y garantiza a partir del 1 de enero de 2014 todas las obligaciones de asistencia técnica contenidas en el Contrato de Asistencia Técnica de 3 de setiembre de 2008, siendo que a partir de dicha fecha las funciones de asesoramiento técnico que desarrollará Empresa se concretan en funciones de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones de asistencia técnica que serían asumidas por la citada empresa, evaluando los parámetros de calidad en el funcionamiento operativo de la sociedad de los que informaría a la recurrente mediante la emisión de informes semestrales. Asimismo, se señaló que este contrato prorrogaba el contrato de 3 de setiembre de 2008 desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2018.

Que mediante el Contrato de Cesión de Posición Contractual (folios 697 y 698), celebrado el 19 de diciembre de 2014 entre y, con la intervención de la recurrente, la primera de ellas cedió a favor de la segunda su posición contractual en el



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Contrato de Asistencia Técnica de 1 de enero de 2014, a partir del 1 de enero de 2015, fecha en la cual adquiriría todos sus derechos y obligaciones.

Que obra en autos los Informes de Asistencia Técnica para la Operación del Servicio de Transporte de Pasajeros en el correspondientes a los cuatro trimestres del 2015 (folios 589 a 687), en cuyos antecedentes se hace alusión a la cesión de posición contractual en el Contrato de Asistencia Técnica de a favor de citada en el párrafo anterior; y se señala que esta última prestaría los servicios comprometidos en virtud del contrato a fin de evaluar las consultas efectuadas o para realizar recomendaciones tendientes a la mejora y eficiencia de los servicios de la recurrente objeto de la asistencia técnica.

Que se advierte que en los referidos informes se analizó la demanda total (tendencia en los trimestres y por ruta), la oferta del servicio por kilómetros realizados (índice de pasajeros por kilómetros, relación de kilómetros muertos y kilómetros totales y siniestralidad por kilómetro, composición del personal), por composición del personal (productividad de pilotos), por consumo de combustible por kilómetro, y por buses en línea (índice de buses disponibles al iniciar la jornada, buses línea, índice de buses reemplazados antes de la salida de servicio, índice de buses sustituidos en línea y buses de 9, 12 y 18 metros sustituidos en línea), así como las conclusiones, sugerencias y/o recomendaciones efectuadas respecto de los mencionados indicadores; sin embargo, estos no cuentan con fecha, ni responsable de su elaboración, lo que les resta fehaciencia.

Que asimismo, si bien obran en autos los informes denominados "Supervisión de la Elaboración del Cuadro de Mando (Observaciones y Recomendaciones)", correspondientes al primer y segundo trimestre del 2015, elaborados por (folios 807 a 813), los cuales contienen la siguiente información: i) Evaluación Cuadro de Mando: los indicadores recogidos en el cuadro de mando recogen los aspectos más significativos de la operación y guardan relación con los realizados anteriormente, permitiendo el continuo seguimiento de su evolución; ii) Indicadores dentro de los Parámetros de Operación y sus Observaciones: plantilla total, relación plantilla chóferes/número de buses, relación plantilla taller/número de buses, coches en línea, absentismo de personal de operaciones con respecto a la plantilla total, ceses de personal de operaciones con respecto a la plantilla total, descansos médicos del personal de operaciones respecto de la plantilla total, consumo de combustible por kilómetro, índice de disponibilidad, rechazo en la salida sin afectación del servicio, vehículos sustituidos en línea, vehículos encerrados, siniestralidad y velocidad en línea, siendo que de dichos indicadores, destacan los bajos niveles de absentismo, así como los índices de disponibilidad de flota, la baja siniestralidad y la excelente relación choferes/número de buses, asimismo, se efectuaron observaciones sobre la velocidad, el nivel de competencia, las políticas de recursos humanos implementadas, y se recomendó seguir con los procesos de formación continua y reforzar tales políticas en el primer semestre, así como profundizar en indicadores relacionados con el mantenimiento en el segundo trimestre; y iii) Indicadores fuera de los Parámetros de Operación y sus Observaciones: relación entre kilómetros realizados y empleados, IPK (índice de pasajeros por kilómetro), demanda, kilómetros totales realizados y total promedio mensual de vehículos nombrados, debiéndose prestar especial atención a la situación de estos indicadores debido a que se encuentran muy alejados de los parámetros establecidos en el contrato de concesión y del sector de transporte urbano, siendo que los índices de pasajeros por kilómetro se encuentran muy por debajo de los inicialmente previstos, lo que se debe a la ausencia de finalización de infraestructura, ausencia del retiro de la competencia y a la ubicación del patio lejano al inicio de la ruta, y se recomendó poner en conocimiento de la Municipalidad Metropolitana de Lima de la precaria situación del sistema, como se ha mencionado anteriormente estos informes habrían sido emitidos por el Gerente Técnico de EMT Madrid, siendo que, de acuerdo con lo señalado por la misma recurrente y la documentación proporcionada por ella, el contrato con Empresa estuvo vigente únicamente hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que no resulta consistente que los citados informes fueran suscritos por un representante de esta empresa.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que adicionalmente, los 9 Reportes internos de procedimientos de maestranza han sido elaborados en el año 2016 y el Informe de Jefatura de Programación, Planificación y Gestión del Servicio corresponde al ejercicio anterior al de autos, por lo que no pueden sustentar los servicios reparados.

Que de otro lado, los asientos contables, comprobantes de pago, extractos bancarios estarían referidos a los pagos que habría realizado la recurrente; pero no acreditan la fehaciencia de los servicios, no obrando en autos comunicaciones o documentación administrativa sobre las coordinaciones, requerimientos de información, asesoramiento o seguimiento a las recomendaciones entre la recurrente e IPG que constituyan indicios que de manera razonable acrediten la fehaciencia de los gastos observados.

Que es pertinente anotar que si bien la recurrente ha presentado diversas cartas sobre programación de servicios, buses parados por fallas mecánicas<sup>7</sup>, precios del gas, opinión sobre contratos y adendas, etc, en las que se menciona a revisiones de temas que habría realizado EMT (folios 31, 33, 36, 39, 41, 238, 240, 243, 246, 248, 256, 258 y 260), se trata de documentación dirigida por el Presidente del Directorio de la recurrente, al Responsable Legal de la misma, sin que conste el sustento de tales revisiones que pudiesen acreditar los servicios que habría prestado IPG. Nótese que en dichas cartas siempre se alude a la Empresa y no a IPG.

Que estando a lo expuesto, al no haber cumplido la recurrente con aportar indicios que razonablemente conlleven a acreditar la prestación de los servicios por concepto de supervisión, asesoramiento y seguimiento del desarrollo de las prestaciones denominadas asistencia técnica, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, **por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.**

- Deducción indebida por concepto de amortización de gastos preoperativos del ejercicio 2009

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 1504), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 600 553,00 correspondiente a la deducción sin sustento documentario por concepto de amortización de gastos preoperativos 2009, por, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

Que en el punto 2 del Requerimiento N° (folios 1243 a 1248), la Administración refirió que de la revisión de la documentación proporcionada por la recurrente, observó que dedujo en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 el monto de S/ 600 553,00 por concepto de amortización de gastos preoperativos 2009, la cual comprendería el 10% de S/ 6 005 527,00 y que si bien detalló los conceptos que conformaron dichas deducciones, no presentó la documentación que las sustente, habiendo adjuntado 4 facturas del ejercicio 2010, aduciendo que están relacionadas con dichos gastos preoperativos<sup>8</sup>.

Que precisó que la recurrente no informó en qué cuenta contable fueron registrados tales gastos y además, las mencionadas facturas fueron emitidas en el ejercicio 2010, es decir, un ejercicio posterior al que corresponderían sus deducciones por tal concepto.

Que en consecuencia, la Administración requirió a la recurrente que presente la documentación contable – tributaria en forma completa y detallada, tales como facturas, contratos, proformas, cotizaciones, valorizaciones, documentos de conformidad, controles internos de avance, informes, documentos que acrediten coordinaciones (correos u otra comunicaciones), medios de pago, constancia de detracciones, entre otros, que acrediten la efectiva realización de los servicios prestados, como son los gastos de licitación el almacenaje extraordinario de buses, la implementación de tuberías de agua y

<sup>7</sup> Acompañando cuadros en Excel.

<sup>8</sup> Los cuales corresponderían a gastos de licitación almacenaje extraordinario de buses, implementación de tuberías de agua y energía eléctrica, pavimentación de asfalto factor 3, implementación de zona de lavado, construcción de almacén, área de duchas y urinarios, construcción de almacén, construcción de oficinas operativas y pavimentación de 3.8 km área proporcional alimentadores.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

energía eléctrica, la pavimentación de asfalto factor 3, la implementación de la zona de lavado, la construcción de almacén, el área de duchas y urinarios, la construcción de oficinas operativas y la pavimentación de 3.8 área proporcional de alimentadores con la documentación pertinente y los argumentos legales que la respalden.

Que en el escrito de 28 de octubre de 2020 (folios 205 a 208), la recurrente refirió que no puso a su disposición la integridad de infraestructura del Sistema de Corredores de Segregados de Buses de Alta Capacidad por lo que tuvo que asumir gastos no previstos, los cuales fueron realizados en la etapa preliminar de instalación hasta la "marcha blanca", precisando que los ambientes asignados por la Municipalidad Metropolitana de Lima al inicio de sus actividades se encontraban en pésimas condiciones, obligando así, a los concesionarios a efectuar los trabajos de instalaciones de servicios básicos para una regular operatividad de los buses. Indicó que, de acuerdo con el postulado contable de equiparación de ingresos y gastos, si un costo producido en un período va a beneficiar a uno o varios períodos futuros, este debe diferirse hasta el correspondiente período futuro; en ese sentido, si una empresa incurre en costos sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir estos costos y cargarlos a los períodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos. Agregó que hasta el cierre del ejercicio 2014 llevó su contabilidad a través de terceros, existiendo así, una limitación con respecto a la documentación asociada a los gastos preoperativos, no habiendo podido ubicarla en su totalidad; no obstante, de la documentación parcial, relacionada con un importe de S/ 182 773,11, se puede evidenciar que dichos desembolsos se llegaron a concretar, pues actualmente cuentan con los ambientes debidamente habilitados.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1209 a 1216), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, y señaló que no demostró contablemente el origen del registro por concepto de amortización de gastos preoperativos 2009 y no presentó análisis por los desembolsos realizados que le dieran la naturaleza de gastos preoperativos, por lo que teniendo en cuenta que solo presentó un cuadro Excel bajo la denominación de "Gastos Preoperativos 2009" con conceptos e importes en forma general sin la documentación sustentatoria que la respalde, y considerando que solo presentó 4 facturas del año 2010, es decir, que no corresponden a gastos preoperativos del 2009, se tiene que no acreditó la deducibilidad vía deducción tributaria en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por lo que observó el monto de S/ 600 553,00.

Que posteriormente, a través del punto 2 del Requerimiento N° (folios 1180 a 1184), la Administración comunicó a la recurrente la observación que sustente la deducción por concepto de amortización de gastos preoperativos 2009, siendo que en su resultado (folios 1147 a 1155), dejó constancia que en el escrito presentado por la recurrente (folios 7 a 9), esta reiteró los argumentos antes reseñados, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo antes expuesto se desprende que el punto controvertido consiste en determinar si la deducción efectuada por la recurrente por concepto de amortización de gastos preoperativos 2009 se encuentra sustentada.

Que de autos se advierte que la recurrente detalló como gastos preoperativos 2009 ascendentes a S/ 6 005 527,00, los gastos de Licitación almacenaje extraordinario de buses, implementación de tuberías de agua y energía eléctrica, pavimentación de asfalto factor 3, implementación de zona de lavado, construcción de almacén, área de duchas y urinarios, construcción de oficinas operativas y pavimentación de 3.8 km área proporcional alimentadores, precisando que el total a deducir en el ejercicio 2015 ascendía a S/ 600 553,00 (folio 902); sin embargo, no presentó documentación que acredite dichos gastos a pesar de haber sido requerida al respecto.

Que cabe precisar si bien la recurrente adjuntó 4 facturas por diversos servicios y/o compra de bienes (folios 898 a 901), estas corresponden al ejercicio 2010, por lo que no sustentan los gastos mencionados.



# Tribunal Fiscal

N° 05897-3-2022

Que en ese sentido, **el presente reparo se encuentra arreglado a ley**, no habiendo la recurrente formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, **por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo**.

Que teniendo en consideración que el reparo por deducción indebida por concepto de amortización de intangibles se ha levantado en esta instancia y se han mantenido los reparos restantes, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N°

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folio 1501).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la sanción bajo análisis se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide la multa tomando en cuenta lo dispuesto en la presente resolución.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 13 de julio de 2022, con la participación de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia de Informe Oral N° 1035-2022-EF/TF (folio 1611).

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

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 21 de diciembre de 2021 en el extremo de la deducción indebida por concepto de amortización de intangibles y la multa vinculada, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo indicado en la presente resolución.

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

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

**TOLEDO SAGÁSTEGUI**  
**VOCAL**

**HUERTA LLANOS**  
**VOCAL**

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

**NOTA: Documento firmado digitalmente**