



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

EXPEDIENTE : 15365-2014  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 2 de mayo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por [redacted], con Registro Único de Contribuyente N° [redacted], contra la Resolución de Intendencia N° 0250140019284/SUNAT de 23 de julio de 2014, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y la Resolución de Multa N° 022-002-0013418, emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo por servicios no sustentados, que la Administración asumió erróneamente que la elaboración de la Adenda del Contrato de Concesión fue realizada conjuntamente con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (Estado), sin la intervención de [redacted] en su elaboración, desconociendo de tal forma que durante el ejercicio 2008 se alcanzó el cien por ciento del Pago Anual por Obra (PAO) contractual, por lo que se vio en la necesidad de contratar el asesoramiento de la referida empresa para definir los términos contractuales más convenientes para la culminación de tales obras. Por lo que recién a partir de los servicios de asesoría brindados por [redacted] es que se firma la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión.

Que agrega que presentó la propuesta de servicios brindados por [redacted] los borradores de los proyectos de adenda y los documentos que recogen los alcances de las reuniones realizadas, entre otros; sin embargo, la Administración no valoró adecuadamente dichos medios probatorios, por lo que solicita que se evalúen correctamente y se deje sin efecto el reparo.

Que indica, en relación con el reparo por costo del ejercicio no sustentado, que el 4 de agosto de 2005, suscribió con el Estado Peruano a través del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, el Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, con un presupuesto referencial ascendente a US\$ 221 060 209,18, precisándose que dicho monto no incluía la variación de metrados en que podría incurrirse en la construcción de la obra.

Que asimismo, señala que suscribió con la empresa [redacted] un Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las Obras del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil (Contrato EPC), pactando como precio de la ejecución de las obras el importe de US\$ 234 983 227,00, el cual no incluye la ejecución de otras obras ni la variación de metrados.

Que alega que no resulta correcto que la Administración considere que la variación de metrados ya había sido cancelada oportunamente y en su totalidad, pues el hecho que en cada Certificado de Avance de Obra (CAO) se haya calculado la variación de metrados, no significa que le hubiese pagado a [redacted] el valor real de la variación de metrados ejecutada, pues corresponden a un precio diferente.

Que manifiesta que los CAO eran emitidos por el regulador sobre la base de la valorización aprobada por el supervisor, quien a su vez tomaba en cuenta la medición y valorización presentada por [redacted], quien aplicaba el precio unitario fijado para el proyecto referencial establecido en el contrato.

Que indica que si bien el Estado determinaba el porcentaje de obra con la emisión de cada CAO, ello no significaba que [redacted] hubiera reconocido en cada valorización el precio real que representaba en la obra ejecutada, pues aún no se había acordado cual sería el precio que le pagaría por la variación de metrados, hecho que recién se realizó con la valorización EPC N° 18.

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

9 8 R 1



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

Que menciona que con la emisión de la Resolución del Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN se cambió la metodología aplicable a fin de valorizar los metrados adicionales efectivamente ejecutados, lo que originó la suscripción de la Adenda N° 02 del Contrato EPC, a fin de modificar el mecanismo de retribución por la ejecución de la variación de metrados, modificándose las cláusulas 13.1 y 13.2 del citado contrato, en el que se le reconoce a la real valorización de la variación de metrados en que había incurrido durante la ejecución de la obra, por lo que recién a partir de dicho momento se pudo determinar el valor real de la referida variación.

Que alega que se encontraba obligada a reconocer los pagos adicionales por variación de metrados a pesar que el Estado Peruano no hubiese incrementado el PAO contractual, pues en virtud de la cláusula 20.13 del Contrato EPC, la forma de medición y el pago por la variación de metrados debía reconocerse a través de un mutuo acuerdo conforme con los términos que las partes llegasen a acordar, el mismo que se concretó a través de la Adenda N° 02 antes citada.

Que manifiesta que no era un requisito que se hubiera alcanzado el 100% del Precio del Contrato de Concesión para que se reconocieran las variaciones de metrado a , como lo interpreta la Administración, pues de la Adenda N° 02 antes citada, se establece que las referidas variaciones deben ejecutarse hasta alcanzar el 100% del precio del contrato y no que deban reconocerse a partir de haberse alcanzado el 100% del precio del contrato. Considera que ello adquiere sentido si se toma en cuenta que el precio del Contrato EPC, modificado por la Adenda N° 02, incluye el reconocimiento de las variaciones de metrado; por eso una vez alcanzado el 100% del precio del contrato, era necesario negociar los términos y condiciones para la ejecución de la variación del metrado adicional que se requiera.

Que afirma que la empresa le facturó el valor mínimo por la variación de metrados conforme se encuentra acreditado con el Estudio de Precios de Transferencia presentado en la etapa de fiscalización. Agrega que si bien la Administración reconoció que de acuerdo con el citado estudio, las operaciones realizadas con la empresa fueron a valor de mercado, incorrectamente, consideró que este no sustentaba el costo del ejercicio materia de acotación. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00557-2-2008 y 04431-5-2005, referidas al valor de mercado de las operaciones.

Que carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que los CAO N° 1 a 15 reconocieron el mayor precio de la variación de metrados, pues el PAO no fue ajustado. Precisa que los citados CAO no contienen un cálculo de la variación de metrados sobre el precio real.

Que indica que la Administración no puede desconocer el compromiso contractual que la recurrente asumió en favor de en virtud de los acuerdos contractuales, para efecto de reconocer los costos reales incurridos. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11234-8-2010 y 1932-5-2004.

Que alega, respecto al reparo por costo que debe diferirse al ejercicio siguiente, que la venta de los CRPAO del CAO N° 21 se realizaron en el ejercicio 2008 considerando la fecha de emisión de la notificación de venta ("Notice of Sale") y no en la fecha de pago consignada en el citado documento. Precisa que la Administración no realizó un análisis conjunto de lo pactado en el contrato de compraventa y el referido documento, desconociendo el compromiso irrevocable establecido contractualmente que tenían el comprador y ella para la adquisición y venta de los CRPAO, respectivamente.

Que señala que si bien la sección 3.1 del artículo 3° del contrato de compraventa establece que el comprador, fideicomiso peruano y el agente de verificación debían recibir del concesionario la notificación de venta diez días hábiles antes de la fecha de compra, debería considerarse que la venta de los CRPAO ocurrieron en la fecha de emisión de la referida notificación, toda vez que fue en dicho momento en que se tenía la certeza para realizar la venta quedando únicamente pendiente el procedimiento administrativo irreversible. Agrega que de acuerdo con el Anexo N° 1 del referido contrato, la mencionada notificación de venta evidenciaba la ejecución de los términos del contrato cumpliéndose con todos los requisitos previos y necesarios para realizar la venta, en cumplimiento del formato establecido en el Apéndice C, no requiriendo que dicha notificación tenga una respuesta a fin de dar por consentida la venta.

Que refiere que la Administración no se pronunció respecto al cumplimiento de los requisitos consignados en la NIC 18 para considerar que la venta de los CRPAO se devengó en el ejercicio 2009; añadiendo que la





# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

citada norma contable establece que los ingresos de actividades ordinarias y los gastos relacionados con la misma transacción se reconocen de forma simultánea.

Que alega que los costos incurridos con relación al valor del bien transferido fueron medidos con fiabilidad puesto que en la cláusula 1.1 del contrato de compraventa se determinó un monto fijo a pagar a partir de la fecha de su suscripción, lo que fue reforzado con el detalle adjunto a la notificación de venta en donde se consignó el valor nominal de los CRPAO materia de transferencia, por lo que se debía reconocer el ingreso derivado de su venta en diciembre de 2008.

Que manifiesta que los acuerdos pactados con el comprador se encuentran arreglados a ley ya que los procedimientos y formatos establecidos en el contrato de compraventa no contravienen ninguna norma de carácter imperativo y han sido establecidos de mutuo acuerdo por las partes; por lo que en ese contexto la respuesta a la notificación de venta no es un presupuesto necesario para que se configure la venta, por lo que concluye que la observación realizada por la Administración vulnera el principio de libertad contractual regulada en el Código Civil.

Que indica que el devengo del ingreso de los CRPAO del CAO N° 21 se cumplió en el ejercicio 2008, toda vez que el hecho sustancial generador de los ingresos y costos se produjo con la emisión y recepción de la notificación de venta, conforme lo pactado en el contrato de compraventa. Agrega que el reconocimiento de los ingresos no estaba sujeto a condición puesto que luego de la emisión y recepción del citado documento no se requería ningún acto adicional que limite el reconocimiento del ingreso y el costo vinculado a la venta del CRPAO, siendo que la exigibilidad del pago no se requirió debido a que este se estableció en un momento posterior.

Que menciona que la resolución de multa impugnada se sustenta en la incorrecta determinación contenida en la resolución de determinación materia de autos, y toda vez que dicha resolución de multa tiene carácter accesorio corresponde que al momento de resolver se tengan en cuenta los argumentos esgrimidos contra dicha resolución de determinación y como consecuencia de ellos se dejen sin efecto tanto la resolución de determinación como la resolución de multa vinculada.

Que de otro lado, la Administración señala, respecto al reparo por servicios no sustentados, que de acuerdo con la Factura N° 016-0001946, emitida por [redacted], y la copia del Contrato de prestación de servicios presentado, el concepto facturado correspondía a servicios de asesoramiento en materia técnica y diseño de ingeniería en relación con la elaboración de la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión del Tramo 2 que mantiene con el Estado Peruano; sin embargo, la documentación presentada por la recurrente, referida a cartas de comunicación con [redacted], no sustenta fehacientemente que la citada adenda haya sido elaborada o proyectada por el aludido proveedor, pues de la lectura de tales documentos solo se observa la existencia de correcciones de redacción respecto a un documento previamente elaborado por la propia recurrente, no apreciándose los supuestos servicios pactados.

Que añade que según la Carta N° 552-CIST2-MTC, enviada por la recurrente al Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), ambas partes elaboraron en conjunto la Adenda N° 05 al referido contrato, con lo cual se corrobora que no existe una participación directa del proveedor [redacted] en la elaboración del anotado documento, siendo dicho trabajo exclusivamente atribuible a la recurrente y el MTC.

Que, adicionalmente, alega que la mencionada adenda corresponde a operaciones comerciales que se desarrollarán en el ejercicio 2009; es decir, no está vinculada con la generación de la renta del ejercicio 2008, razón por la que los gastos relacionados con la elaboración de dicha adenda solo podrían ser deducibles en el ejercicio 2009.

Que afirma que del análisis de la documentación presentada por la recurrente se concluye que no sustentó fehacientemente que [redacted] le hubiese brindado el servicio de asesoría necesario para la elaboración de la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión antes señalado, por lo que procede a mantener el reparo.

Que indica, en relación con el reparo por costo del ejercicio no sustentado, que reparó el costo del ejercicio, por la suma de S/. 11 920 928,00, al considerar que la recurrente no sustentó el incremento en la valorización EPC respecto al CAO N° 18, denominado "Reajuste EPC".

 3 



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Que sostiene que en el Informe N° 500-08-GS-OSITRAN (emitido luego del Acta de Trato Directo), OSITRAN señala que el avance de obra establecido en 5.086168% según el CAO N° 16 es el mismo porcentaje que empleó ( ) para la facturación respectiva; por lo que no existen diferencias en el porcentaje de obra neto al 30.04.2008; y, en tal sentido, no correspondía reconocer algún costo adicional a dicha empresa.

Que añade que no se ha encontrado documentación adicional que evidencie la existencia de metrados pendientes de reconocimiento por parte de la recurrente a ( ) ni asientos contables de provisiones por concepto de servicios recibidos pendientes de facturación.

Que señala que si bien la Adenda N° 01 al Contrato EPC prevé que el ajuste del PAO debía realizarse al final de cada etapa de construcción con motivo de las variaciones de metrados, verificó que en el año 2008, la segunda etapa aún no había sido culminada, por lo que no se habría efectuado el reajuste contemplado en la referida adenda. Asimismo, indica que la recurrente no sustentó que a la emisión del CAO N° 18 se haya alcanzado el cien por ciento del precio del contrato para efectos de valorizar las variaciones de metrados, conforme lo establecido por la Adenda N° 02 al Contrato EPC.

Que agrega que no se contempló la existencia de un valor por la variación de metrados durante la obra ya que se consideró el precio del contrato, lo que se confirma por el hecho que el Estado Peruano no acepta el incremento del PAO contractual, por lo que no cabía reconocer pagos adicionales a ( )

Que manifiesta, respecto al reparo por costo que debe diferirse al ejercicio siguiente, que el documento denominado "Notice of Sale" constituye el medio establecido para comunicar la venta de los CRPAO en el que se consignó como fecha de venta el 14 de enero de 2009.

Que agrega que el contrato de compraventa por la referida venta representa una obligación empresarial de las partes que no invalida la determinación tributaria establecida sobre un documento que consigna una fecha cierta para la venta de los CRPAO.

Que refiere que no se ha cumplido con las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18, toda vez que la recurrente no pudo medir con fiabilidad el valor del CAO N° 21 en el ejercicio 2008; pues de la documentación presentada verificó que la venta de los CRPAO del CAO N° 21 y su polinómica se efectuaron entre enero y febrero de 2009 donde recién se determinó el valor del bien a transferir; siendo que la recurrente no presentó documentación alguna que sustentase que la indicada venta se haya realizado en el año 2008.

Que manifiesta que la actuación de la Administración no está orientada a afectar posibles acuerdos empresariales de la recurrente, dado que sobre la base de la documentación contable y comercial presentada no ha desconocido el derecho que tiene esta para deducir el costo de una operación comercial sino que determinó que este debió haberse diferido al siguiente ejercicio.

Que afirma que de acuerdo con las definiciones establecidas en el contrato de compraventa, se puede advertir que la notificación de venta es un medio de comunicación de la venta de los CRPAO en la cual se indica su fecha de venta, momento en que se efectúa la transferencia de titularidad de los CRPAO perfeccionándose su venta; por lo que se puede afirmar que la venta del CRPAO N° 21 se realizó el 14 de enero de 2009 y en aplicación del procedimiento de correlación de ingresos y gastos resultaba correcto que los costos vinculados a la indicada venta sean considerados en el ejercicio 2009.

Que menciona que dado que los reparos materia de autos se han mantenido procede en igual sentido confirmar la resolución de multa al ser accesoria de la resolución de determinación que contiene los citados reparos en cuestión.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° 130021394920-01 SUNAT<sup>2</sup> y Requerimiento N° 0221130011633, notificados el 29 de mayo de 2013<sup>3</sup> y 4 de

<sup>2</sup> Vinculada con la Orden de Fiscalización N° 130021394920-01 (foja 3171).

<sup>3</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 3379 y 3380), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981. Dicha norma disponía que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la

4



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

junio de dicho año<sup>4</sup> (fojas 3152 a 3154, 3169 y 3170), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por concepto de servicios no sustentados, costo del ejercicio no sustentado y costo que debe diferirse al ejercicio siguiente; y, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571 y la Resolución de Multa N° 022-002-0013418, por tales conceptos.

Que la controversia en el caso de autos consiste en establecer si los citados reparos así como las multas vinculadas a estos se encuentran arreglados a ley.

## Resolución de Determinación N° 022-003-0037571

### • Antecedentes

- Que, mediante Ley N° 28214, publicada el 30 de abril de 2004, se declaró de necesidad pública, interés nacional y ejecución preferente, la construcción y asfaltado del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Perú-Brasil, como medio de transporte multimodal para la integración y el desarrollo de las áreas y poblaciones en el ámbito de influencia que comprende los departamentos de Ica, Arequipa, Ayacucho, Apurímac, Cusco, Madre de Dios, Puno, Moquegua y Tacna.
- Que, con Resolución Suprema N° 156-2004-EF, se ratificó el acuerdo adoptado por el Consejo Directivo de PROINVERSIÓN en sesión de 3 de diciembre de 2004, por el cual se estableció la entrega en concesión al sector privado del "Proyecto Corredor Interoceánico Perú- Brasil-IIRSA-SUR", bajo los mecanismos y procedimientos establecidos en el Decreto Supremo N° 059-96-PCM.
- Que de autos se tiene que el 4 de agosto de 2005 el Estado Peruano, a través del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) y la recurrente, suscribieron el Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil (Contrato de Concesión), con un presupuesto referencial ascendente a US\$ 221 060 209,18, de acuerdo con el Programa de Ejecución de Obras (PEO).
- Que el 28 de octubre de 2005, la recurrente y , suscribieron un Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las obras del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil (Contrato EPC), pactando como precio por la ejecución de las obras, la suma de US\$ 234 983 227,00. Asimismo, se precisó que la variación de metrados durante la ejecución de las obras no estaba incluida en el precio del contrato.
- El 24 de febrero de 2006, las partes suscribieron la Adenda N° 01 al Contrato de Concesión, relacionado con el adelanto de la transitabilidad de la carretera existente (fojas 2969 y 2970).
- El 16 de junio de 2006, las partes firmaron la Adenda N° 02 al Contrato de Concesión, precisando los alcances del inciso c) de la Cláusula 8.21 del mencionado contrato (fojas 2969 y 2970).
- El 26 de julio de 2006, las partes suscribieron la Adenda N° 03 al Contrato de Concesión, relacionado con la bancabilidad del proyecto (fojas 2969 y 2970).
- El 16 de julio de 2007, las partes suscribieron la Adenda N° 04 al Contrato de Concesión, respecto a la viabilidad de las soluciones técnicas (fojas 2969 y 2970).
- El 7 de agosto de 2007, la recurrente y suscribieron la Adenda N° 01 al Contrato EPC, en cuyo punto 2.4 se señaló que como consecuencia de la aprobación por parte del concedente (Estado Peruano) del Proyecto de Ingeniería de Detalle de la Segunda Etapa de las Obras, se incrementaba el nivel de inversiones a ser efectuadas en dicha etapa, por lo que modificaban la cláusula 13 del Contrato EPC, estableciendo como precio del contrato la suma de US\$ 239 983 266,00, por la completa ejecución de las obras.

diligencia, y que el acuse de recibo debe contener como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

<sup>4</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 3379 y 3380), mediante acuse de recibo, consignándose en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del indicado código.

5



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Se indicó que la ejecución de otras obras y la variación de metrados durante la ejecución de las obras no estaban incluidas en el precio del contrato; y que el precio del contrato sería revisado al final de cada etapa de construcción para incluir la variación en la inversión de las obras, como resultado del ajuste del Pago Anual por Obra (PAO), por variaciones de metrados<sup>5</sup>.

- Mediante Resolución de Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN de 18 de diciembre de 2007, el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN), estableció que el alcance del procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX del contrato de concesión del tramo 2, entre otros, del Proyecto de Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, para la expedición del Certificado de Avance de Obra (CAO) deberá interpretarse en los términos siguientes: *“Para el caso de la valorización de las variaciones en metrados a que se refiere la cláusula 6.4.A.2 del Contrato de Concesión, que se incorporen en la emisión de cada Certificado de Avance de Obra (CAO), durante la ejecución de la etapa, será de aplicación el procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión”*.
- El 28 de marzo de 2008, la recurrente y el Estado suscribieron el Acta de Trato Directo<sup>6</sup>, mediante la cual se acuerda que la recurrente ejecutará obras únicamente hasta alcanzar el límite del PAO contractual, sin ajustes.
- El 2 de octubre de 2008, la recurrente y \_\_\_\_\_ suscribieron la Adenda N° 02 al Contrato EPC, en cuyo punto 1.5, se estableció que debido al acuerdo entre el concedente (Estado Peruano) y la recurrente, según el cual se ejecutarían obras únicamente hasta alcanzar el límite del PAO contractual (dado el nivel de incremento en el nivel de inversiones de las obras), \_\_\_\_\_ ejecutaría obras hasta el límite del precio del Contrato EPC, que ascendía a US\$ 248 983 266,00.

Asimismo, respecto al precio del Contrato EPC, detallado en el punto 2.1.1 de la mencionada adenda, se estableció que \_\_\_\_\_ recibiría por la completa ejecución de las obras la suma de US\$ 248 983 266,00; y, en el punto 2.1.2 se determinó que las variaciones de metrados durante la ejecución de las obras estaban incluidas en el precio del contrato y debían ejecutarse hasta alcanzar el cien por ciento del precio del contrato.

- El 15 de noviembre de 2008 se publicó el Decreto de Urgencia N° 045-2008<sup>7</sup>, teniendo en cuenta que se preveía que antes de concluir dicho ejercicio el concesionario habría ejecutado la inversión máxima, en previsión de una posible paralización de las obras del Tramo 2, por lo que mediante el citado decreto se autorizó al concedente a atender los costos y gastos generados en el último trimestre del ejercicio 2008 hasta por la suma de S/. 160 000 000,00, a fin de continuar con las obras, en tanto y en cuanto el Estado Peruano determine la modalidad de ejecución de los saldos pendientes para alcanzar la meta del proyecto.
- Que el 30 de diciembre de 2008, la recurrente remite al Ministerio de Transportes y Comunicaciones, versión final del proyecto de Adenda N° 05 al Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial N° 2 Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, que viabilizaría la aplicación del Decreto de Urgencia N° 045-2008.

## • Servicios no sustentados

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>8</sup>, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de

<sup>5</sup> De acuerdo con lo previsto en la cláusula 6.1 del Contrato de Concesión, existen tres etapas en la construcción de la obra. La primera etapa comprende hasta la entrega de las obras según lo establecido en el Anexo XI, las cuales se realizarán a más tardar a los doce meses desde el inicio de la construcción; la segunda etapa comprende a las obras ejecutadas a más tardar a los treinta meses desde el inicio de la primera etapa; y, la tercera etapa comprende las obras ejecutadas a más tardar a los cuarenta y ocho meses desde el inicio de las obras de la primera etapa.

<sup>6</sup> Denominada Acta de Trato Directo entre el Concedente (MTC) y el Concesionario (Concesionaria Interoceánica Sur – Tramo 2 S.A.) del Eje Vial Interoceánica Sur Perú – Brasil Tramo 2: Urcos – Inambari.

<sup>7</sup> El cual dispone medidas económico financieras para garantizar la continuación de las obras del tramo 2 del corredor vial interoceánico sur Perú - Brasil - IIRSA SUR, así como la asignación de recursos para garantizar su continuación.

<sup>8</sup> Es pertinente indicar que el 21 de febrero de 2006 la recurrente celebró un Convenio de Estabilidad Jurídica con el Estado Peruano (fojas 218 a 223), en cuya cláusula tercera se señala que se estabiliza el régimen tributario referido al Impuesto a



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

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 Nº 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado 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. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003 se ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones Nº 09239-3-2009 y 12183-3-2012, si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y en este sentido, en la Resolución Nº 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de esta. No obstante, también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10934-3-2012, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el gasto para determinar el Impuesto a la Renta o para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para establecer la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones efectuadas 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, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de adquisición de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0222130036167 (fojas 3133 a 3136), la Administración solicitó a la recurrente que indicara la naturaleza de los gastos consignados en la Partida Contable Nº 63.632 – Honorarios, comisiones y corretajes, entre otras, adjuntando la documentación que evidencie que dichos gastos eran necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de la

---

la Renta, aplicándose en los mismos términos y con las mismas alícuotas, deducciones, escala para el cálculo de la renta neta imponible y demás características conforme con lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF y normas modificatorias vigentes al momento de la celebración del citado convenio.

*[Firma]* *[Firma]* *[Firma]* *[Firma]* *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

fuelle, tal como, comprobantes de pago, contratos, informes y/o avances de los servicios prestados, reportes de ventas, certificados de retención de renta y pago de las retenciones efectuadas, cheques de pago, depósitos en cuenta, vouchers de caja, y toda documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de diciembre de 2013 (fojas 3048 a 3052), en el que manifestó que los honorarios acotados corresponden, entre otros, al servicio de asesoría técnica y de diseño de ingeniería vinculado con la elaboración y otorgamiento de recomendaciones respecto de los términos aditivos (adenda) al Contrato de Concesión suscrito con el Estado Peruano, a fin de materializar la continuidad de las obras del Tramo Vial N° 2 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, con motivo del agotamiento del PAO contractual.

Que precisó que, toda vez que en el ejercicio 2008 se alcanzó el cien por ciento del Pago Anual por Obra (PAO) contractual, se vio en la necesidad de contratar el asesoramiento de la referida empresa para definir los términos contractuales más convenientes para la culminación de tales obras. Por lo que recién a partir de los servicios de asesoría brindados por \_\_\_\_\_ es que se firma la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión.

Que indicó que acompañaba el contrato de prestación de servicios suscritos con la empresa \_\_\_\_\_, la propuesta de servicios brindados por dicha empresa, los borradores de los proyectos de adenda, documentos que recogen los alcances de las reuniones realizadas, Carta N° 552-CIST2-MTC, mediante la cual la concesionaria envía a dicho ministerio la versión final del proyecto de Adenda N° 05 al Contrato de Concesión, facturas, entre otros.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0222130036167 (fojas 3123 a 3126), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente; sin embargo, concluyó que la documentación presentada por esta no acreditaba la efectiva prestación de los servicios a que se refiere la Factura N° 016-0001946 emitida por \_\_\_\_\_; es decir, no sustentaba que la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión hubiese sido elaborada o proyectada por dicha empresa, pues solo evidenciaba que se efectuaron correcciones de redacción respecto a un documento previamente elaborado por la propia recurrente.

Que alega que según la Carta N° 552-CIST2-MTC, enviada por la recurrente al Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), ambas partes elaboraron en conjunto la Adenda N° 05 al referido Contrato de Concesión, con lo cual se corrobora que no existe una participación directa del proveedor \_\_\_\_\_ en la elaboración del anotado documento. Añade que la mencionada adenda corresponde a operaciones comerciales que se desarrollarán en el ejercicio 2009, es decir, no está vinculada con la generación de la renta del ejercicio 2008.

Que al no haber sustentado fehacientemente la recurrente que \_\_\_\_\_ hubiese brindado el servicio de asesoría necesario para la elaboración de la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión antes señalado, procedió a reparar dicho gasto, registrado en la Partida Contable N° 63.632 – Honorarios, comisiones y corretajes, por la suma de S/. 733 835,42.

Que en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 3208 y 3210), se aprecia que la Administración reparó la determinación del aludido impuesto por concepto de servicios no sustentados. Cita como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, se tiene que según el Comprobante de Información Registrada y el Informe de Fiscalización (fojas 3379, 3380 y 3155 a 3158), la recurrente inició sus actividades el 5 de julio de 2005 y su actividad económica principal, durante el periodo acotado, era la venta al por mayor de otros productos, teniendo a su cargo una concesión.

Que de los actuados se aprecia que la Administración reparó la operación descrita en la Factura N° 016-0001946, emitida por la empresa \_\_\_\_\_, correspondiente a los servicios que habrían sido brindados para la elaboración de la Adenda N° 05 al Contrato de Concesión.

Que a fin de sustentar la realidad de los aludidos servicios, la recurrente presentó la siguiente documentación:





# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

- El Contrato de prestación de servicios de 11 de agosto de 2008 (fojas 3021 a 3023), suscrito entre la recurrente (la empresa) y la empresa (contratado), en virtud del cual esta última se obliga a prestar en favor de la primera servicios de asesoría en materia técnica y de diseño de ingeniería, entre otros, con relación a los términos aditivos que la recurrente buscaba acordar con el concedente respecto a la Concesión del Tramo N° 02: Urcos – Inambari, corredor vial.

En la cláusula segunda del citado contrato se establece que como consecuencia del servicio brindado la recurrente pagaría a la mencionada empresa la suma de US\$ 249 011,00, más el correspondiente Impuesto General a las Ventas.

En la cláusula tercera del mencionado contrato las partes establecieron que la relación derivada del aludido contrato tiene carácter comercial, sin que la naturaleza del servicio denote o requiera la existencia de subordinación alguna o dependencia de en relación con la recurrente, por lo que dicha empresa tiene la entera libertad de determinar el proceso a seguir para la prestación de los servicios, observando las condiciones previstas en el referido contrato.

De acuerdo con la cláusula quinta del referido contrato, la empresa prestadora del servicio ( ) reconoce que en ejecución de los servicios establecidos en el contrato en mención, podría tener acceso, voluntaria o involuntariamente, a información exclusiva y/o confidencial de la recurrente, de sus clientes o terceros; por tal razón, la anotada empresa se compromete a guardar silencio y tratar como confidencial todos los términos y condiciones del contrato, así como todos los datos, correspondencias, documentos e información a la que tenga acceso, sea de forma oral o escrita, durante la vigencia de este, no pudiendo bajo ningún título ni por ningún motivo revelar, transferir o disponer de dicha información, excepto que cuente con previa y expresa autorización por escrito de la recurrente. Agrega que si mediante orden judicial se solicitase a revelar tal información a terceros, esta deberá informar a la recurrente al respecto para que aquella pueda tomar todas las medidas legales posibles para evitar la revelación de dicha información, y si todo esto no fuera posible deberá revelar solamente aquella parte de la información que fuese estrictamente necesaria para cumplir con tal orden judicial. Se acordó que las obligaciones contenidas en dicha cláusula debían permanecer en vigor por un plazo de diez años contados a partir del vencimiento o la resolución de dicho contrato, a cualquier título.

- La Factura N° 016-0001946, emitida por la empresa a la recurrente por los servicios de asesoría en materia técnica y diseño de ingeniería, según contrato de 11 de agosto de 2008, por el monto de US\$ 249 011,00, más el Impuesto General a las Ventas pertinente (foja 3024), y el registro contable respectivo (foja 3025).
- Carta N° 188-CIST2 de 18 de agosto de 2008 (foja 3020), remitida por la recurrente a , mediante la cual le hace llegar los primeros alcances tomados en la reunión sostenida el 14 de agosto de dicho año a fin que esta última le proporcione asesoramiento técnico en relación con la elaboración de la Adenda N° 05 a ser firmada con el Estado Peruano para definir los términos en que se llevaría a cabo la continuidad de las obras del Tramo Vial N° 02 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, por haberse agotado el Pago Anual de la Obra (PAO) contractual establecido en el Contrato de Concesión.

Acompaña a la carta en mención el documento denominado "Interoceánica Sur Tramo 2", referido al Procedimiento de ajuste del PAO – Pago Anual de Obras, contenido en el numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión (fojas 3018 y 3019), que refiere que el procedimiento de valorización de las variaciones de metrados (valorización de la inversión adicional) establecido por OSITRAN en su Resolución del Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN<sup>9</sup>, se enmarca dentro del Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, siempre y cuando prevaleciera la condición de que el PAO fuese ajustado.

<sup>9</sup> Según la indicada resolución el alcance del procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX de los Contratos de Concesión de los Tramos 2, 3 y 4 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, para la expedición del Certificado de Avance de Obra (CAO), deberá interpretarse en los términos siguientes: "Para el caso de la valorización de las variaciones en metrados a que se refiere al cláusula 6.4.A.2 del Contrato de Concesión, que se incorporen en la emisión de cada Certificado de Avance de Obra (CAO) durante la ejecución de la etapa, será de aplicación el procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión."



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

En el mencionado documento, se establece que el concedente determinó que no se ajustaría el PAO, según lo previsto en el Acta de Trato Directo.

En el aludido documento se anota que con la promulgación del Decreto de Urgencia N° 045-2008<sup>10</sup>, y la decisión del Ministerio de no ajustar el PAO contractual (Acta de Trato Directo), el concedente, empleando las facultades concedidas por el contrato, tomó la decisión de no ajustar el PAO contractual para ninguna de las etapas y por consiguiente, nuevamente se torna inaplicable el numeral 4 del Anexo IX, que contiene el procedimiento de ajuste del PAO.

Por lo tanto, enmarcado en la decisión de no ajustar el PAO contractual, el proyecto de Adenda N° 05 contempla el procedimiento a ser aplicable dentro de los términos del propio contrato para la emisión del Certificado de Avance de Obra (CAO).

- Carta de 26 de setiembre de 2008 (foja 3016), remitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente, mediante la cual le hace llegar el primer borrador del Proyecto de Adenda N° 05, a ser firmada con el Estado Peruano, de las obras del Tramo Vial N° 02 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil por haberse agotado el PAO contractual establecido en el Contrato de Concesión, a fin que aquella brinde sus observaciones, comentarios y/o dé su conformidad.

Adjunto a la mencionada carta el proyecto de Adenda N° 05 al Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial N° 02 Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil (fojas 3002 a 3015), el cual contiene las modificaciones de las cláusulas 1.6 (Obras en construcción), 6.1 (Descripción de las obras), literal i) de la cláusula 6.4.A.1 (variaciones en metrados derivados de diferencias con el expediente técnico), primer párrafo de la cláusula 6.4.A.2, primer párrafo de la cláusula 6.4.A.6, (i) y (ii) de la cláusula 6.11, cláusulas 6.32 y 6.34 (primer párrafo), cláusulas 6.39, 6.51 (reglas aplicables a las obras de la tercera y cuarta etapas), 6.52 (liberación de las áreas necesarias para la ejecución de las obras de construcción), 8.10, último párrafo de la cláusula 8.20, segundo párrafo de la cláusula 8.21, primer párrafo de la cláusula 8.23, literal n), primer párrafo de la cláusula 9.2, literal e) de la cláusula 14.6, último párrafo de la cláusula 14.10, tercer párrafo y cuadro de distribución de etapas del numeral 2.2.1 del Anexo VIII, último párrafo del literal h) del numeral 2.2.1.2 del Anexo VIII, numeral 1 del Anexo IX (elaboración del programa de ejecución de obras), último párrafo del literal c), numeral 2 del Anexo IX, literal d) del numeral 2 del Anexo IX, literales f) y g) del numeral 2 del Anexo IX, numeral 4 del Anexo IX y numeral 2 del Anexo XI, así como las disposiciones complementarias, entre otros.

- Carta de 17 de octubre de 2008 (foja 3001), enviada por la recurrente a \_\_\_\_\_, a través de la cual le hace llegar las correcciones que debían efectuarse al primer borrador del proyecto de Adenda N° 05 a ser firmada con el Estado Peruano, de las obras del Tramo Vial N° 02 del Proyecto Corredor Vial Interoceánica Sur, Perú – Brasil por haberse agotado el PAO contractual establecido en el Contrato de Concesión, las cuales fueron indicadas mediante control de cambios. Acompaña a la citada carta el proyecto de Adenda N° 05 al Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial N° 02 Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, en el cual se señalaron las correcciones que debían efectuarse (fojas 2987 a 3000).
- Carta de 5 de diciembre de 2008 (foja 2986), cursada por \_\_\_\_\_ la recurrente, mediante la cual remite el segundo borrador del proyecto de Adenda N° 05 antes mencionado, en el que se incluyó la referencia al pago de la deuda contra el Certificado de Avance de Obra (CAO), a fin que aquella pudiese brindar sus observaciones, comentarios y/o dar su conformidad al segundo borrador. Anexa a la indicada carta el proyecto de Adenda N° 05 al Contrato de Concesión, versión 05.12.2008, que contiene los ajustes y correcciones solicitadas (fojas 2972 a 2985).
- Carta de 29 de diciembre de 2008 (foja 2971), enviada por \_\_\_\_\_ a la recurrente, a través de la cual dicha empresa le remite la versión final del proyecto de Adenda N° 05 antes señalado. Adjunta la referida versión final de la adenda en mención y sus respectivos anexos (fojas 2942 a 2970).

<sup>10</sup> El cual dispone medidas económico financieras para garantizar la continuación de las obras del tramo 2 del corredor vial interoceánico sur Perú - Brasil - IIRSA SUR, así como la asignación de recursos para garantizar su continuación.

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

En la cláusula segunda de la mencionada adenda se indica que esta tiene por objeto establecer y regular los aspectos necesarios para cumplir con los alcances del Decreto de Urgencia N° 045-2008, mediante el cual se autorizó al concedente a determinar y atender los costos y gastos generados por encima de la inversión máxima definida en la indicada adenda al Contrato de Concesión, con cargo a su presupuesto institucional, durante el último trimestre del año 2008.

En la cláusula quinta de la aludida adenda se prevé que el concedente estando a lo dispuesto en el anotado decreto de urgencia, declara que no se ajustará el PAO contractual por los conceptos contenidos el numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión, con lo cual deberá determinarse la forma de identificar las obras ejecutadas que deberán entregarse al concedente a cambio del referido PAO contractual, sin considerar los ajustes contenidos en el aludido numeral 4 del Anexo IX.

En tal sentido, agrega que en atención a las circunstancias y teniendo que aplicarse el régimen transitorio a partir del momento que se hubieran cumplido con los máximos de inversión que permite el Contrato de Concesión; es decir, a partir del momento en que el PAO contractual hubiese sido agotado, es preciso que para la aplicación del régimen económico transitorio se determine, a partir de lo efectivamente ejecutado, cuál sería la composición de la obra ejecutada que recibiría el Estado a cambio del 100% del PAO contractual, liquidándolo con las obras ejecutadas que, en conjunto, fueran equivalentes a la obra física contenida en el expediente técnico. Con ese fin, las partes acuerdan aplicar la metodología que se describe en las cláusulas siguientes de la indicada adenda, que contiene una metodología ad hoc con el exclusivo propósito de liquidar el PAO contractual sin incluir los ajustes relacionados con los conceptos señalados en el numeral 4 del Anexo IX, conforme lo previsto por el Decreto de Urgencia N° 045-2008.

- Carta N° 552-CIST2-MTC de 30 de diciembre de 2008 (foja 2941), remitida por la recurrente al Ministerio de Transportes y Comunicaciones, en la que manifiesta su conformidad con la versión final del proyecto de Adenda N° 05 al aludido Contrato de Concesión preparada de manera conjunta por las partes, la cual viabilizaría la aplicación del Decreto de Urgencia N° 045-2008. Adjunta la versión final del proyecto de la Adenda N° 05 firmada por el concesionario en señal de conformidad.

Que al respecto, se tiene que para establecer la fehaciencia de los servicios brindados es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo, según lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00986-2-2009, entre otras.

Que ahora bien, en el caso de autos se advierte que la recurrente presentó diversos medios probatorios, tales como, contrato, cartas cursadas entre ella y la empresa , referidas al asesoramiento técnico vinculado con la elaboración de la Adenda N° 05 a ser firmada con el Estado Peruano para definir los términos en que se llevaría a cabo la continuidad de las obras del Tramo Vial N° 02 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, y coordinaciones sobre los ajustes a efectuarse en los proyectos de Adenda preparados por la empresa en favor de la recurrente, así como la versión final de la mencionada Adenda N° 05 al Contrato de Concesión, entre otros, que proporcionan indicios razonables sobre la realidad del servicio de asesoría materia de autos. Además, no se advierte que la Administración hubiese valorado en forma conjunta y con apreciación razonada las citadas pruebas ni que hubiese llevado a cabo actuaciones adicionales, como sería el cruce de información con el supuesto proveedor, por lo que no se aprecia que hubiese investigado todas las circunstancias del caso a fin de corroborar la hipótesis de que no se prestó el servicio en cuestión.

Que en tal sentido, el reparo no se encuentra debidamente sustentado por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo sostenido por la Administración, respecto a que las cartas presentadas por la recurrente no sustentan que la adenda hubiese sido elaborada por la empresa ya que versan sobre correcciones de redacción de un documento elaborado por la recurrente, cabe señalar que se advierte de autos que mediante carta de 26 de setiembre de 2008 (foja 3016), remitió a la recurrente el primer



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

borrador del proyecto de Adenda N° 05, y es sobre la base de dicho documento que la recurrente detalló los ajustes que deseaba que se efectuaran, originando así que la referida empresa elaborara el segundo borrador de dicho proyecto de adenda recogiendo tales ajustes, y, posteriormente, proyectara la versión final de esta, la cual fue aprobada por la recurrente y presentada ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

Que en todo caso, la objeción de la Administración respecto a las características del servicio (correcciones de redacción), no es suficiente para desconocer su realidad, siendo que las decisiones empresariales que involucran el requerimiento de servicios y sus alcances en cuanto a su contenido solo competen a la empresa y cuestión distinta es que se acredite su realización. Por lo que lo alegado por la Administración al respecto no resulta atendible.

Que si bien en la Carta N° 552-CIST2-MTC, mediante la cual la recurrente remite la versión final del proyecto de la Adenda N° 05 al Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), se hace mención a que dicho documento fue preparado de manera conjunta por las partes (El Estado y la recurrente), ello no desvirtúa que hubiese intervenido en su elaboración asesorando a la recurrente sobre su contenido, y por el contrario evidencia que la recurrente habría hecho suyo el proyecto de adenda que habría sido proporcionado por la citada empresa a fin de continuar con la ejecución de las obras acordadas con el Estado, según lo manifestado por aquella y que no fue desvirtuado por la Administración.

Que tampoco resulta amparable lo argumentado por la Administración respecto a que la Adenda N° 05 correspondía a operaciones comerciales que se desarrollarían en el ejercicio 2009 por lo que los gastos relacionados con su elaboración podrían ser deducibles en dicho ejercicio, pues de la revisión de la referida adenda se aprecia que su objeto era modificar el Contrato de Concesión, suscrito el 4 de agosto de 2005, a fin de establecer y regular los aspectos necesarios para cumplir con los alcances del Decreto de Urgencia N° 045-2008, que fue el que autorizó al Ministerio de Transportes y Comunicaciones a determinar y atender los costos y gastos, incluidos los de supervisión, generados en el último trimestre de 2008, por la ejecución de las obras del Tramo 2 del Corredor Vial Interoceánica Perú – Brasil, hasta por la suma de S/. 160 000 000,00. Por lo que, teniendo en cuenta que la finalidad de la aludida adenda era viabilizar la atención de los costos y gastos, incluidos los de supervisión, generados en el último trimestre del ejercicio 2008 carecen de asidero las afirmaciones esgrimidas por la Administración respecto a que está vinculada con operaciones comerciales que se desarrollarían en el ejercicio 2009.

• **Costo del ejercicio no sustentado**

Que mediante el punto 3.2 del Requerimiento N° 022130036167 (fojas 3133 y 3136), la Administración comunicó a la recurrente que en el mes de octubre el saldo de la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO<sup>11</sup>", registraba el importe de US\$ 3 915 525,55; sin embargo, no se había encontrado la determinación de dicho importe, verificándose que en dicho mes el resultado por fluctuación del CAO N° 18 ascendía a US\$ 2 132 496,63, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 03 adjunto a dicho requerimiento.

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, documentariamente y con la base legal respectiva, el origen del importe ascendente a US\$ 3 915 525,55, aplicado para la determinación del saldo de la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO", que forma parte del costo del ejercicio 2008. Para lo cual debía exhibir toda la documentación que demostrase sus afirmaciones, tales como, contratos, informes, reportes, pagos y cancelaciones, entre otros.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de diciembre de 2013 (fojas 3048 a 3052), en el que sostuvo que el saldo de la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO" a octubre de 2008 comprende además el concepto denominado "Reajuste EPC" reconocido en favor de la Valorización N° 18, conforme con el siguiente detalle (foja 3047):

Concepto	EPC 18 – Octubre
Etapas	2
Factor F	4.21612%

<sup>11</sup> Certificado de Avance de Obra.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Polinómica	1.357262
Valor EPC	10 204 096,69
Valor Polinómica	3 645 535,99
Reajuste EPC (1)	(2 476 055,13)
Reajuste Polinómica (1)	(495 670,16)
Reajuste EPC (2)	3 358 060,33
Reajuste Polinómica (2)	557 465,22
<b>Total EPC</b>	<b>14 793 433</b>
Impuesto General a las Ventas	2 810 752,26
<b>Total</b>	<b>17 604 185</b>

Que añade que el concepto denominado "Reajuste EPC" se deriva de un cambio en la metodología aplicable a fin de valorizar los metrados adicionales efectivamente ejecutados (variación de metrados), en comparación con aquellos establecidos en el Proyecto Referencial de la Obra por cada hito, de acuerdo con el Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil, y así determinar el porcentaje del avance de obra.

Que indica que si bien, inicialmente, en el referido Contrato de Concesión la valorización de los metrados adicionales debía efectuarse a la culminación de cada etapa de la obra, a partir del ejercicio 2008, OSITRAN (organismo supervisor) con la emisión del CAO N° 16 modificó la indicada metodología, sosteniendo que la valorización de los metrados iniciales debió haberse llevado a cabo desde un inicio, con la valorización de cada hito de avance de obra; es decir, que la oportunidad de valorizar la variación de metrados debió ser en la emisión de cada CAO, debiendo incluirse como base para el cálculo del porcentaje de avance de obra, y, por ende del PAO correspondiente.

Que manifiesta que a través del CAO N° 16, OSITRAN determinó el porcentaje de obra en 5.086168%, el cual comprende tanto la variación de metrados por el hito correspondiente al CAO N° 16, como la variación de metrados desde el CAO N° 01, inclusive.

Que señala que en aplicación de la citada metodología, en octubre de 2008, suscribió la Adenda N° 2 al Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las obras del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil (EPC), celebrado con \_\_\_\_\_, a fin de modificar el mecanismo de retribución por la ejecución de la variación de metrados establecido en la cláusula 13.2 del referido contrato.

Que sostiene que la referida modificación responde al hecho que en el entendido que la variación de metrados debía reconocerse al final de cada etapa de la obra, tenía sentido que la citada variación no estuviera comprendida en el precio del Contrato EPC, pues recién a partir de la modificación de la interpretación que hiciera OSITRAN, reconociendo que la variación debía haber sido considerada desde un principio en cada CAO (junto con el reconocimiento de la ejecución de las obras establecidas en el proyecto referencial), resultaba necesario incluir tales variaciones en el precio del contrato EPC, lo que significó un incremento en el monto de este de US\$ 239 983 266,00 a US\$ 248 983 266,00.

Que agrega que como consecuencia de la aludida metodología y de la modificación del Contrato EPC, a través de la Valorización EPC N° 18 \_\_\_\_\_ incluyó el concepto denominado "Reajuste EPC", a fin de incluir como parte de su retribución la efectiva ejecución de metrados adicionales realizada junto con cada avance de obra, el que en concordancia con OSITRAN debía considerar los metrados adicionales ejecutados desde la primera valorización emitida.

Que en el punto 3.2 al Resultado de Requerimiento N° 022130036167 (fojas 3119 a 3122 y 3126), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente; sin embargo, señaló que de acuerdo con la documentación correspondiente (Informe N° 500-08-GS-OSITRAN) se hace necesario el recálculo del avance de obra hasta el CAO inmediato anterior (CAO N° 15), separando el avance de obra referencial y



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

avance de obra de variación de metrados, ya que se venía aplicando el avance de obra total (bolsa de metrados) sin la mencionada separación, por lo que refiere que carece de sustento lo afirmado por la recurrente respecto a que recién con el CAO N° 16 el organismo supervisor (OSITRAN) estableció que la valoración de los metrados adicionales debió haberse incluido en cada avance de obra.

Que añade que en el Informe N° 500-08-GS-OSITRAN se determinó el avance de obra al CAO N° 16, tomando en cuenta cualquier diferencial que se hubiere generado desde el CAO N° 01 hasta el CAO N° 15 (reliquidación), obteniendo un avance de obra al 30 de abril de 2008 de 5.086168%, que es el mismo porcentaje que aplica CONIRSA a la concesionaria para la facturación respectiva, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que las valorizaciones anteriores al CAO N° 16 recién pudieron incluirse en la Valorización N° 18.

Que precisa que de la documentación relacionada con las valorizaciones EPC ( ), verificó que el factor de avance de obra aplicado por el proveedor en las facturas que emitía a la recurrente, era el mismo factor que el Estado le reconocía a esta última a través de los CAO, no existiendo documentación alguna que evidencie la existencia de metrados pendientes de reconocimiento por parte de la recurrente a ni asientos contables de provisiones por concepto de servicios recibidos pendientes de facturación por parte del proveedor. Por lo que las variaciones de metrados siempre estuvieron incluidas como parte de las valorizaciones sobre las cuales se emitieron los CAO, así como el respectivo porcentaje de avance de obra.

Que manifiesta que si bien la Adenda N° 01 al Contrato EPC, prevé que el ajuste del PAO debía realizarse al final de cada etapa de construcción con motivo de las variaciones de metrados, verificó que en el año 2008, la segunda etapa aún no había sido culminada, por lo que no se habría efectuado el reajuste contemplado en la referida adenda. Asimismo, indica que la recurrente no sustentó que a la emisión del CAO N° 18 se haya alcanzado el cien por ciento del precio del contrato para efectos de valorizar las variaciones de metrados, conforme lo establecido por la Adenda N° 02 al Contrato EPC, que entró en vigencia a partir de 2 de octubre de 2008, en la que se precisa que las variaciones de metrados durante la ejecución de obras estarían incluidas en el precio del contrato y debían sujetarse hasta alcanzar el 100% del precio del Contrato.

Que concluye que el importe incrementado por la recurrente en la valorización EPC respecto del CAO N° 18, denominado "Reajuste EPC", carece de sustento. Por lo que procedió a reparar el importe de S/. 11 920 928,00, correspondiente al período octubre 2008, detallado en el Anexo N° 02 adjunto al mencionado resultado de requerimiento (foja 3113), ya que dicho monto constituye un exceso en la determinación del costo del ejercicio 2008 contenido en la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO".

Que en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 3208 y 3210), se observa que la Administración reparó el costo del ejercicio, por la suma de S/. 11 920 928,00, al considerar que la recurrente no sustentó el incremento en la valorización EPC respecto al CAO N° 18, denominado "Reajuste EPC"<sup>12</sup>.

Que la controversia consiste en determinar si el incremento reconocido por la recurrente al proveedor , con motivo de la variación de metrados ejecutados, aplicado al costo del servicio ("Reajuste EPC"), se encuentra arreglado a ley.

<sup>12</sup> Es oportuno resaltar que con posterioridad al cierre del aludido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2013 (foja 3173), en el que afirma que acompaña el Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio 2008 (fojas 2744 a 2879), que acreditaría la totalidad del valor de la contraprestación pagada a por los servicios que le fueran prestados.

En el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571 (foja 3208), la Administración dejó constancia del aludido escrito; sin embargo, concluyó que el citado estudio técnico no sustentaba la observación referida al costo del ejercicio, en tanto que la acotación efectuada se realizaba debido porque según la recurrente el importe denominado "Reajuste EPC" se efectuó en virtud de variaciones de metrados que no habían sido reconocidas en su momento; no obstante, en autos corroboró que tales variaciones sí habrían sido motivo de reconocimiento tanto en los cálculos para la emisión de los CAO por parte del Estado Peruano como para la facturación del costo-gasto ( ), por lo que mantuvo el reparo en cuestión.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración acotó la suma de S/. 11 920 928,00<sup>13</sup>, al considerar que constituía un exceso en la determinación del costo del ejercicio 2008, contenido en la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO", que tuvo incidencia en el resultado del ejercicio 2008, ya que la recurrente no sustentó el incremento que realizó en la valorización EPC, respecto del Certificado de Avance de Obra (CAO) N° 18, denominado "Reajuste EPC", conforme con el detalle contenido a foja 3113.

Que a fin de sustentar el concepto denominado "Reajuste EPC" reconocido en favor de CONIRSA en la Valorización N° 18, contenido en la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Copia de las Facturas N° 001-0001926, 001-0002020, 001-0002096 y 001-0002161, emitidas por [redacted] a la recurrente, por los importes de US\$ 24 376,02, US\$ 10 750 891,52, US\$ 6 031 047,87 y US\$ 797 869,80, por el valor del Contrato EPC, primera a cuarta remesa del CAO N° 18, que contienen la parte del costo materia de la presente acotación, así como los asientos contables y relación de pagos correspondientes a la cancelación de tales comprobantes de pago (fojas 51 a 53, 56 a 58, 62 a 64 y 72 a 74).
- Copia del Contrato de Concesión del Tramo Vial Urcos - Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil, celebrado entre la recurrente y el Estado Peruano el 4 de agosto de 2005 (fojas 447 a 551), en cuyo acápite 2.4 de la Sección II, se establece que la referida concesión se otorga para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación de la infraestructura de servicio público del Tramo de la concesión de una longitud de 300.00 kilómetros no asfaltados (Tramo Vial N° 2 Urcos Inambari).

Asimismo, en el acápite 6.2 del referido Contrato, se prevé que el ente Regulador<sup>14</sup>, a través de un supervisor de obras, es el encargado de efectuar las acciones de fiscalización técnica que le compete durante el desarrollo de las obras precisadas en el Anexo VIII, dentro de las que se encuentran las obras relacionadas al Tramo 2 antes citado.

Respecto al mecanismo de reconocimiento y compensación de diferencias en metrados del Proyecto Referencial<sup>15</sup> en la ejecución de obras (mecanismo de reajuste de metrados), en los acápites 6.4.A.1 y 6.4.A.2 del citado contrato se precisa que este se produce, entre otros, por la variación de metrados derivados de diferencias con el proyecto referencial<sup>16</sup>, la que debe estar técnicamente sustentada y debe ser valorizada por el regulador en función a los precios unitarios reales determinados de acuerdo con el numeral 3 del Anexo IX. Se señala además que en caso la variación neta represente mayores metrados a los indicados en el proyecto referencial, se efectuará el ajuste al Pago Anual por Obras (PAO) por única vez, de conformidad con el numeral 4 del Anexo IX<sup>17</sup>, a la culminación de cada etapa de construcción; y que cuando dicho incremento supere el 10% del PAO, el Estado Peruano podrá autorizar la ejecución de las Obras pendientes en cada etapa reconociendo un incremento adicional al PAO o que se aplique hasta el presupuesto existente, quedando liberado la recurrente, en este último caso, de toda responsabilidad de las obras pendientes de ejecución.

- Copia del Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las Obras del Tramo Vial Urcos Inambari del "Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil" (Contrato EPC), suscrito entre la recurrente y la constructora [redacted] el día 28 de octubre de 2005 (fojas 392 a 412), en cuyas Cláusulas 1 y 6 relacionadas con los Antecedentes y Reglas de Interpretación y Obras, se precisa que la contratación de la constructora se produce para efectos de cumplir con las obligaciones que mantiene la

<sup>13</sup> Según lo informado por la Administración a foja 3118, aquella determinó que correspondía reconocer la variación generada entre el resultado del período setiembre de 2008 y el resultado de octubre de 2008, ascendente al monto de US\$ 60 115,38.

<sup>14</sup> OSITRAN, según la Sección de Definiciones.

<sup>15</sup> Según la Sección de Definiciones, se refiere al proyecto que contempla únicamente las obras referidas en los términos de referencia contemplados en el Anexo VIII del Contrato de Concesión y que cumplen con los índices de serviciabilidad indicados en el Anexo I del referido Contrato.

<sup>16</sup> Se refiere a trabajos que suponen un aumento o disminución de metrados respecto a los contemplados en el Proyecto Referencial utilizado por el Postor para la presentación de la propuesta técnica en la etapa del concurso.

<sup>17</sup> El aludido Anexo IX regula el procedimiento para evaluar el avance de obra, considerando los siguientes aspectos: i) Elaboración del Programa de Ejecución de Obras, ii) Expedición del Certificado de Avance de Obra (CAO), iii) Determinación de Precios Unitarios Reales, y i) Procedimiento de Ajuste del PAO.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

recurrente con el Estado Peruano en virtud al referido Contrato de Concesión y que está relacionado a la ejecución de obras; señalándose, además que la revisión que genere mayores metrados y/o revisión del PAO estará regulada por el mecanismo de reconocimiento y compensación de diferencias en metrados del Proyecto Referencial en la ejecución de obras dispuesto en la cláusula 6.4.A del referido Contrato de Concesión.

Por otro lado, por la completa ejecución de Obras, en la Cláusula 13, se establece que el precio del Contrato será por la suma de US\$ 234 983 227,00 a precios unitarios para la parte del Proyecto Referencial y a suma alzada para las obras alternativas, precisándose que la variación de metrados durante la ejecución de las obras no se encuentra incluida en el Precio del Contrato y se llevaría a cabo si el Estado Peruano aprueba el presupuesto elaborado por , originando la obligación por parte de la recurrente para el pago del respectivo trabajo. Se indica además que la forma de medición y pago será aquella establecida en el Contrato de Concesión, o en su defecto por mutuo acuerdo por las partes.

Asimismo, en el referido contrato se establece que se responsabiliza por tramitar ante el supervisor la medición y valorización mensual de los avances de obra ejecutados, y que en tanto dicha valorización sea aprobada por el supervisor, la recurrente reconocerá los montos derivados de dicha valorización como derechos a facturar en favor de , la que deberá facturar, luego que OSITRAN (regulador) haya emitido el CAO correspondiente, por lo adeudado según el CAO emitido.

De acuerdo con la Cláusula 20.13, las modificaciones al Contrato de Concesión acordados por la concesionaria y el concedente, que de alguna manera directa o indirecta impacte en el precio del Contrato EPC debía ser incorporado en este luego de que las partes hubiesen definido de mutuo acuerdo las condiciones para ello.

- La Adenda N° 01 al Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las Obras del Tramo Vial Urcos Inambari del "Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil" (Contrato EPC), suscrita el 7 de agosto de 2007 (fojas 3302 reverso y 3324), en el acápite 2.4 de la Segunda Cláusula - Modificaciones se precisa que como consecuencia de la aprobación por parte del Estado Peruano del Proyecto de Ingeniería de Detalle de la Segunda Etapa de las Obras, se ha previsto la necesidad de incrementar el nivel de inversiones a ser efectuada en dicha etapa, por lo que se acordó modificar la Cláusula 13 relacionada con el Precio del Contrato y Pago, específicamente los acápites 13.1 y 13.2 del referido contrato, relacionados con la modificación del precio del Contrato EPC a la suma de US\$ 239 983 266,00, precisándose que la variación de metrados durante la ejecución de las obras no se encuentra incluida en el Precio del Contrato y el ajuste del PAO por la variación de metrados debía realizarse de acuerdo con el procedimiento establecido en la Cláusula 6.4 y en el numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión.
- La Adenda N° 02 al Contrato para el Diseño, Procura y Construcción de las Obras del Tramo Vial Urcos Inambari del "Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil" (Contrato EPC), firmada por las partes el 2 de octubre de 2008 (fojas 3302 reverso y 3324), en cuyo acápite 2.1 se encuentra la Cláusula Segunda, que precisa la modificación de la Cláusula 13.1 relacionada al monto del Precio del Contrato EPC por la suma de US\$ 248 983 266,00.

Asimismo, se establece también la modificación de la Cláusula 13.2, en el sentido que las partes acuerdan, en cumplimiento de lo previsto por la Resolución OSITRAN N° 059-2007-CD-OSITRAN<sup>18</sup>, que las variaciones de metrados sí se encuentran incluidas en el Precio del Contrato y deberá ejecutarse hasta alcanzar el 100% de dicho precio; en el caso de la ejecución de otras obras y/o variación de metrados posterior o superior a dicho 100%, se precisa que las partes deberán negociar los términos y condiciones para la ejecución de las mismas y el precio del contrato será revisado.

Que de la revisión de la documentación antes citada, se tiene que la recurrente para efectos de cumplir con lo previsto por el Contrato de Concesión celebrado con el Estado Peruano suscribió con el Contrato EPC por la ejecución de las obras del Tramo Vial Urcos – Inambari del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, cuyo precio inicialmente abarcaría la ejecución del Proyecto Referencial sin

<sup>18</sup> Se señala que en dicha resolución se dispone que las variaciones de metrados en la ejecución de las obras serán incorporadas en cada CAO emitido por OSITRAN.





# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

incluir las obras adicionales ni la variación de metrados que pudiera presentarse; es decir, la variación de metrados no estaría incluida en el precio del Contrato EPC y el ajuste del PAO por la variación de metrados se haría de conformidad con el numeral 4 del Anexo IX, a la culminación de cada etapa de construcción. Advirtiéndose que mediante la Adenda N° 01 al citado contrato se aumentó el precio de este y se mantuvieron las mismas condiciones establecidas con relación a que la variación de metrados no estaría incluida en el precio del Contrato EPC y el ajuste del PAO por la variación de metrados se haría de conformidad con el numeral 4 del Anexo IX, a la culminación de cada etapa de construcción.

Que en el aludido Contrato EPC también se acordó que facturaría a la recurrente una vez aprobado, por el supervisor del Contrato de Concesión el monto de la valorización del avance de obra de acuerdo con el monto del Certificado de Avance de Obra (CAO) emitido.

Que cabe señalar que en la Resolución del Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN, emitida el 18 de diciembre de 2007, se estableció que los metrados adicionales debían incorporarse a la emisión de cada CAO y su valorización debía efectuar aplicando el procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión.

Que es pertinente señalar, que mediante el Acta de Trato Directo de 28 de marzo de 2008, la recurrente y el Estado acordaron que la recurrente ejecutaría obras únicamente hasta alcanzar el límite del PAO contractual, sin ajustes, por lo que no era de aplicación lo previsto por el numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión, en relación con el procedimiento de ajuste del PAO.

Que a partir de la modificación de la interpretación que hiciera OSITRAN, mediante la Resolución del Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN<sup>19</sup>, y que fue recogida en la Adenda N° 02 al Contrato EPC (que aumentó nuevamente el precio del Contrato EPC), se determina que el reconocimiento de la variación debía haber sido considerada desde un principio en cada CAO (junto con el reconocimiento de la ejecución de las obras establecidas en el proyecto referencial), por lo que resultaba necesario incluir tales variaciones en el precio del Contrato EPC y debía ejecutarse hasta alcanzar el 100% del precio de este.

Que de los actuados se aprecia que la Administración reparó la suma de S/. 11 920 928,00 al establecer que dicho importe constituye un exceso en la determinación del costo del ejercicio 2008, pues consideró que la recurrente no sustentó tal incremento, sobre la base de las siguientes observaciones:

- i) En el Informe N° 500-08-GS-OSITRAN (emitido luego del Acta de Trato Directo), OSITRAN señala que el avance de obra establecido en 5.086168% según el CAO N° 16 es el mismo porcentaje que empleó CONIRSA para la facturación respectiva; por lo que no existen diferencias en el porcentaje de obra neto al 30.04.2008; y, en tal sentido, no correspondía reconocer algún costo adicional a dicha empresa.
- ii) No se ha encontrado documentación adicional que evidencie la existencia de metrados pendientes de reconocimiento por parte de la recurrente a ni asientos contables de provisiones por concepto de servicios recibidos pendientes de facturación.
- iii) Si bien la Adenda N° 01 al Contrato EPC prevé que el ajuste del PAO debía realizarse al final de cada etapa de construcción con motivo de las variaciones de metrados, verificó que en el año 2008, la segunda etapa aún no había sido culminada, por lo que no se habría efectuado el reajuste contemplado en la referida adenda. Asimismo, indica que la recurrente no sustentó que a la emisión del CAO N° 18 se haya alcanzado el cien por ciento del precio del contrato para efectos de valorizar las variaciones de metrados, conforme con lo establecido por la Adenda N° 02 al Contrato EPC.
- iv) No se contempló la existencia de un valor por la variación de metrados durante la obra ya que se consideró el precio del contrato, lo que se confirma por el hecho que el Estado Peruano no efectúa el incremento del PAO contractual, por lo que no cabía reconocer pagos adicionales a

<sup>19</sup> Según la indicada resolución el alcance del procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX de los Contratos de Concesión de los Tramos 2, 3 y 4 del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú – Brasil, para la expedición del Certificado de Avance de Obra (CAO), deberá interpretarse en los términos siguientes: "Para el caso de la valorización de las variaciones en metrados a que se refiere al cláusula 6.4.A.2 del Contrato de Concesión, que se incorporen en la emisión de cada Certificado de Avance de Obra (CAO) durante la ejecución de la etapa, será de aplicación el procedimiento previsto en el literal a) del numeral 4 del Anexo IX del Contrato de Concesión."



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

Que ahora bien, en cuanto a la observación i), es pertinente mencionar que el hecho que el porcentaje de avance de obra establecido en el CAO N° 16 fuese el mismo que empleó la empresa proveedora para facturar a la recurrente por sus servicios no desvirtúa que existan diferencias susceptibles de reajustar, toda vez que el cálculo de la variación de metrados que realizó anteriormente OSITRAN (CAO N° 1 a 15) se hizo considerando el precio referencial que no contenía ningún ajuste, pues conforme con lo establecido en el Contrato EPC y la Adenda N° 01, el reajuste por la variación de metrados se realizaría recién al culminar cada etapa y después de reconocer un incremento en el PAO por dicha variación, siendo que recién a partir del CAO N° 16 (fojas 1535 a 1548), que recogió la metodología establecida por OSITRAN en la Resolución de Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN, y que fue adoptada en la Adenda N° 02 al Contrato EPC, se incluye en la emisión de cada CAO la valorización de las variaciones de metrados. Por lo que lo alegado por la Administración no resulta amparable.

Que en relación con la observación ii), cabe señalar que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, respecto a que no obra en autos documentación adicional que evidencie la existencia de metrados pendientes de reconocimiento por parte de la recurrente a [redacted], figuran a fojas 51, 56, 62 y 72 las copias de las Facturas N° 001-0001926, 001-0002020, 001-0002096 y 001-0002161, emitidas por [redacted] a la recurrente, por los importes de US\$ 24 376,02, US\$ 10 750 891,52, US\$ 6 031 047,87 y US\$ 797 869,80, por el valor del Contrato EPC, primera a cuarta remesa del CAO N° 18, cuyos montos incluyen la suma de S/. 11 920 928,00, contenidos en la Partida Contable 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO", correspondiente al incremento que la recurrente realizó en la valorización EPC respecto al CAO N° 18, denominado "Reajuste EPC", considerando las obligaciones contractuales asumidas con la referida empresa, en atención al Contrato EPC y sus respectivas adendas (fojas 392 a 412, 3302 reverso y 3324).

Que además figuran a fojas 52, 53, 57, 58, 63, 64, 73 y 74 los asientos contables y relación de pagos correspondientes a la cancelación del pasivo proveniente por las mencionadas facturas, lo que implicaría que previamente a dicha cancelación se generó una provisión en la que se cargó a la cuenta 681003090385 - "Provisión por fluctuación CAO", que fue la que sirvió de base para el reparo efectuado por la Administración (foja 3133), evidenciándose de este modo el reconocimiento del mayor gasto asumido por la recurrente en favor de [redacted] en atención al Contrato EPC y adendas firmadas, por concepto de variación de metrados; por lo que lo afirmado por la Administración en sentido contrario carece de sustento.

Que respecto a las observaciones iii) y iv), corresponde señalar que el hecho que el PAO no se hubiese ajustado en el ejercicio 2008 no desvirtúa la obligación asumida por la recurrente de reconocer a las variaciones de metrado, que son las diferencias entre el proyecto referencial y lo efectivamente ejecutado, en cumplimiento de los acuerdos establecidos en el Contrato EPC y sus respectivas adendas, suscritas con dicha empresa. Cabe precisar que si bien, originalmente, en el Contrato EPC las variaciones de metrado no estaban incluidas en el precio de este, tal como se ha indicado en los considerandos precedentes, a partir de la metodología establecida por OSITRAN en la Resolución del Consejo Directivo N° 059-2007-CD-OSITRAN, y que fue adoptada en la Adenda N° 02 al Contrato EPC, se incluye en la emisión de cada CAO la valorización de las variaciones de metrados, por lo que a partir de dicha oportunidad tales variaciones debían incluirse en el precio del contrato, lo que generó incluso un aumento en el monto de este, estableciéndose en US\$ 248 983 266,00. Situación que justificaría el ajuste efectuado por la recurrente en la valorización EPC, respecto del Certificado de Avance de Obra (CAO) N° 18.

Que es oportuno precisar, tal como se ha indicado previamente, que la valorización de la variación de metrados fue realizada por OSITRAN, en los CAO N° 1 a 15, considerando el precio referencial, que no contenía ningún ajuste.

Que por otro lado, es pertinente mencionar que resulta incorrecto lo afirmado por la Administración en cuanto a que se debía alcanzar el cien por ciento del precio del contrato para recién poder ajustar las variaciones de metrado, pues de la revisión de la Cláusula 13.2 de la Adenda N° 02 al Contrato EPC se advierte que esta establece que las variaciones de metrado se encontraban incluidas en el precio del contrato y debían ejecutarse hasta alcanzar el cien por ciento de dicho precio. Por lo que resulta correcto que la recurrente en virtud de lo dispuesto por la referida adenda ajustase las variaciones de metrado considerando el precio real, tal como lo hizo en la valorización EPC, respecto del Certificado de Avance de Obra (CAO) N° 18, mediante el denominado "Reajuste EPC". Por lo tanto, las observaciones antes detalladas, realizadas por la Administración, no resultan amparables.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Que al haberse establecido que no resultan correctas las observaciones esgrimidas por la Administración por las que consideró que la recurrente no habría sustentado el incremento efectuado en la valorización EPC, respecto del Certificado de Avance de Obra (CAO) N° 18, denominado "Reajuste EPC" (S/. 11 920 928,00), se concluye que el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente fundamentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente, en especial respecto al vinculado con el Estudio de Precios de Transferencia en el que se señala que los pagos efectuados corresponden a obras ejecutadas a valor de mercado, toda vez que en el presente caso no existe cuestionamiento sobre el valor de las obras sino del incremento del costo del servicio cancelado a

• **Costo que debe diferirse al ejercicio siguiente**

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

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 si bien en la Ley del Impuesto a la Renta se menciona, no es definido expresamente, 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 en 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 recurrir a la explicación establecida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>20</sup>, en cuyo párrafo 22 señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengo, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, 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.

Que según Enrique REIG<sup>21</sup>, "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

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

Que al respecto, en la Resolución N° 02812-2-2006, este Tribunal ha adoptado como criterio que el devengo supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, 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 de acuerdo con el párrafo 94 del Marco Conceptual antes citado, se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un

<sup>20</sup> Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, y la precisión prevista en el artículo 4° de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 027-2001-EF/93.01.

<sup>21</sup> Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos.

Que por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3º del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley de Concesiones, aprobado por Decreto Supremo N° 060-96-PCM<sup>22</sup>, se entiende por Concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorga a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI<sup>23</sup>, por un plazo establecido.

Que según el inciso c) del artículo 14º del Texto Único Ordenado de la Ley de Concesiones, aprobado por Decreto Supremo N° 059-96-PCM<sup>24</sup>, la concesión podrá otorgarse, entre otras, bajo la modalidad cofinanciada por el Estado, con una entrega inicial durante la etapa de construcción o con entregas en la etapa de la explotación, reintegrables o no.

Que por su parte, el artículo 3º del Decreto Supremo N° 108-2006-EF, que regula las normas relativas al Reglamento 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 respecto a la naturaleza de las concesiones y el cofinanciamiento del Estado, señala que en el caso de concesiones cofinanciadas por el Estado, a que se refiere la norma antes citada, los montos que perciba el concesionario por la ejecución y explotación de la obra y/o prestación del servicio constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento efectuados; por lo tanto, la retribución económica por el servicio prestado por el concesionario.

Que el artículo 2º del citado decreto establece que el concesionario percibirá como contraprestación por el servicio público a ser prestado, una retribución que puede consistir en: (a) tarifas, peajes, precio, entre otros, a ser cobrados a los usuarios finales, y/o, de no ser suficientes, (b) un cofinanciamiento que consiste en un pago total o parcial a cargo del Concedente, que puede provenir de cualquier fuente que no tenga un destino específico previsto por ley, para cubrir las inversiones y/o la operación y mantenimiento, a ser entregado mediante una suma única periódica, y/o (c) cualquier otra modalidad de contraprestación acordada por las partes.

Que en ese sentido, el inciso c.1) del artículo 3º de la Resolución Ministerial N° 496-2007-EF/75, que dictó disposiciones sobre la cuantificación y registro de los pasivos firmes y contingentes cuantificables así como de los ingresos que se derivan de los contratos suscritos en el marco de los procesos de promoción de la inversión privada y concesiones, disponía que la cuota periódica que tiene como finalidad retribuir la inversión en que incurre el concesionario se denomina Pago Anual por Obras (PAO).

Que el inciso d) del artículo 3º de la mencionada resolución, definía al Certificado de Reconocimiento de Derechos sobre el PAO (CRPAO) como el documento que acredita la obligación directa, general, incondicional e irrevocable del concedente de pagar el monto establecido en dicho certificado en los plazos establecidos.

Que de lo expuesto, se aprecia que mediante un contrato de concesión, el Estado otorga la ejecución y explotación temporal de obras públicas de infraestructura y/o la prestación de servicios públicos a un concesionario, siendo que en el caso de las concesiones otorgadas bajo la modalidad del cofinanciamiento, los montos que percibe el concesionario del concedente a través del Pago Anual por Obras (PAO), constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento, que en buena cuenta retribuyen los servicios prestados por el concesionario.

Que asimismo, la emisión de un Certificado de Reconocimiento de Derechos sobre el PAO (CRPAO) permite al concesionario obtener el financiamiento de terceros con antelación y no esperar a que el Estado pague año a año el valor de la construcción.

<sup>22</sup> Publicado el 28 de diciembre de 1996.

<sup>23</sup> Comisión de Promoción de Concesiones Privadas que actualmente lleva el nombre de PROINVERSION de acuerdo con lo dispuesto la Ley N° 28488, publicada el 11 de abril de 2005.

<sup>24</sup> Publicado el 28 de diciembre de 1996.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Que mediante el punto 3.3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222130036167 (foja 3132), la Administración comunicó a la recurrente que la cuenta contable 681003090385 - Provisión por Fluctuación CAO incluía la fluctuación por efectos de la venta CRPAO vinculado al CAO N° 21 realizado en el ejercicio 2009, año en el que se obtuvieron resultados negativos, no correspondiendo por tanto que fuera aceptado tributariamente en el ejercicio 2008; por lo que le solicitó que sustentara mediante contratos, informes, reportes, pagos y cancelaciones, entre otros, y con la base legal respectiva la causalidad del importe de US\$ 2 348 690,80 (S/. 7 374 889,12), que formaba parte del costo del ejercicio 2008.

Que en respuesta del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de diciembre de 2013 (fojas 3044 y 3045), en el que señala que la venta del CRPAO se realizó en la fecha de emisión del documento denominado "Notice of Sale", formato establecido en el contrato de compra venta suscrito, por el cual se comunica al comprador, fideicomiso y agente verificador que se está produciendo la venta del CRPAO, describiéndose el monto en valores nominales, el precio de venta del CRPAO y la fecha de desembolso.

Que agrega que de acuerdo con el referido contrato, tanto la concesionaria como el comprador se encuentran obligados a vender y comprar respectivamente los CRPAO emitidos por el Estado en el marco de un Contrato de Concesión siendo que a partir de la fecha de emisión del "Notice of Sale" el fideicomiso tenía diez días hábiles para procesar el desembolso; por lo que si bien se consigna en tales documentos la fecha en que se efectuará el pago, es solamente para efectos del pago correspondiente mas no para efectos de establecer el momento en que se concreta la venta de los CRPAO.

Que en el punto 3.3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0222130036167 (fojas 3117 y 3118), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente; sin embargo, señaló que en el documento denominado "Notice of Sale" se indica como fecha de venta de los CRPAO el 14 de enero de 2009, y que de la documentación presentada correspondiente al ejercicio 2009, verificó que la venta fue realizada entre enero y febrero de 2009, por lo que procedió a diferir el resultado por la venta del CRPAO vinculado al CAO N° 21, cuyo detalle figura en el Anexo N° 3 adjunto a dicho resultado de requerimiento (foja 3112), debido a que la recurrente no presentó documentación alguna que sustentase que la venta se realizó en el ejercicio 2008.

Que de la revisión del Anexo N° 3 al resultado del Requerimiento N° 0222130036167 (foja 3112), se observa que la Administración reparó los importes de US\$ 1 876 360,32 y US\$ 472 330,48 que suman el monto de US\$ 2 348 690,80 que al tipo de cambio empleado de S/. 3,14 resulta el monto reparado ascendente a S/. 7 374 889,12, al determinar que correspondía diferir el costo relacionado con la venta del CRPAO vinculado al CAO N° 21 hasta que se hubiera producido su devengo en los términos del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que según la Administración correspondía al ejercicio 2009.

Que en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 3208 y 3210), se aprecia que la Administración reparó la determinación del aludido impuesto por los importes registrados en la cuenta contable 681003090385 - Provisión por Fluctuación CAO, por la suma de S/. 7 374 889,00, correspondientes a la venta del CRPAO vinculado al CAO N° 21. Cita como base legal el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obra a fojas 2243 a 2361 la copia traducida del "Contrato de Compra Venta de los CRPAO de la Interoceánica Sur", suscrito entre \_\_\_\_\_, Inc., como comprador, y la recurrente ( \_\_\_\_\_ )<sup>25</sup>, como vendedora, en cuya cláusula 1.1a - Compra de los CRPAO<sup>26</sup> del artículo I, se observa que la recurrente se comprometió plena e irrevocablemente a vender, ceder, transferir, disponer, o de otro modo, traspasar al comprador el derecho, título e interés que tuviera sobre los CRPAO elegibles cuando sean entregados por el Estado Peruano por un monto consolidado equivalente a partir de la fecha de suscripción de US\$ 245 950 405,00.

Que en la cláusula 1.1c del artículo I del mencionado contrato (foja 2357), se estableció que en cada fecha de compra previa a la fecha de resolución, los CRPAO Elegibles debían ser comprados por el comprador siempre y cuando el comprador, el agente de verificación y el fideicomisario peruano hayan recibido una

25 Interviniendo también la empresa

como vendedora.

26 Certificado de Reconocimiento de Derechos sobre el PAO (CRPAO).



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

notificación de venta al menos diez (10) días hábiles antes de la fecha de compra y que en cada fecha de compra correspondiente sin perjuicio de los términos y condiciones del presente documento, el comprador comprará todos los CRPAO Elegibles más todos los CRPAO Elegibles de dicha concesionaria que no hayan sido comprados antes de dicha fecha de compra y depositará el precio de compra en la cuenta de pago correspondiente; agregando que el compromiso del comprador de comprar cualquier CRPAO Elegible en general, cesará en la fecha de resolución.

Que asimismo, en la cláusula 1.1d del referido artículo I del aludido contrato (foja 2357), se acordó que en cada fecha de compra, sin perjuicio de los términos y condiciones de dicho contrato, el comprador pagará a la concesionaria el precio de compra por los CRPAO Elegibles mediante el depósito de los fondos, siendo que al pagar dicho precio de compra la concesionaria por medio de contrato, vende, cede, transfiere o de otro modo traspasa al comprador todos sus derechos títulos e intereses sobre dichos CRPAO Elegibles

Que además, en la cláusula 3.2 - Condiciones suspensivas del artículo III del mencionado contrato (foja 2349), se estableció que la obligación del comprador para comprar los CRPAO Elegibles que entró en vigencia en cada fecha de compra, estaría sujeta a las condiciones suspensivas que hubiese recibido los documentos descritos en la referida cláusula, los cuales debían tener una forma y fondo satisfactorio para el comprador y que se hubiesen cumplido las condiciones a partir de la fecha de compra aplicable desde los incisos a. hasta la i. de la mencionada cláusula.

Que dentro de estos documentos se tiene el Certificado de Funcionario contemplado en el referido inciso a) y la Notificación de Venta, Recepción y Conformidad de los CRPAO, incluida en el inciso f) del Cláusula 3.2 antes citada.

Que respecto al primer documento, se señala que es un certificado firmado por un funcionario autorizado por la recurrente con fecha a partir de la fecha de compra en donde certifica, entre otros, que todas las condiciones suspensivas han sido cumplidas a la fecha de compra de los CRPAO Elegibles.

Que igualmente, en relación con la Notificación de Venta, Recepción y Conformidad de los CRPAO se precisa que:

- i) En un plazo de diez (10) días hábiles antes de la fecha de compra, el comprador, el fideicomisario peruano y el agente de verificación hayan recibido la notificación de venta debidamente completada y suscrita por el concesionario.
- ii) Al menos en ocho (8) días hábiles, antes de la fecha de compra, el comprador haya recibido la notificación del fideicomisario peruano de haber recibido los CRPAO identificados en la notificación de venta enviada por la concesionaria al comprador, el fideicomisario peruano y el agente de verificación.
- iii) Al menos en cuatro (4) días hábiles antes de la fecha de compra, el comprador y el fideicomisario peruano hayan recibido del agente de verificación la confirmación de la recepción de una copia de los CRPAO identificados en dicha notificación de venta y que dichos CRPAO estén conformes con los criterios de exigibilidad de los CRPAO establecidos en el apéndice K<sup>27</sup>.
- iv) Que el fideicomisario peruano haya entregado pruebas al comprador que el propio comprador o cualquier beneficiario designado por este, haya sido registrado como titular de los CRPAO comprados en el Registro de Tenedores de CRPAO mantenido por el fideicomisario peruano, entendiéndose que este último no efectuará dicho registro, salvo que el Precio de Compra hubiese sido previamente abonado en la cuenta de pago correspondiente.

Que en relación con la definición del término "notificación de venta" ("Notice of Sale"), el Anexo I - Definiciones, adjunto al Contrato de Compra Venta antes citado (fojas 2326 y 2328), señala que es la notificación de la venta y las instrucciones entregadas por la concesionaria al comprador, al fideicomisario peruano y al agente de verificación, acreditando que los CRPAO Elegibles pueden ser vendidos por la concesionaria aplicable al comprador en la fecha de compra aplicable, sustancialmente en la forma que adjunta al presente documento como Apéndice C.

<sup>27</sup> En dicho apéndice, se precisa que los CRPAO se ajustan al formato previsto en el Apéndice B del Contrato, que deben estar ejecutados por un funcionario autorizado y que éstos deben coincidir con la Notificación de Venta respecto del valor nominal, intereses moratorios, fecha de emisión y de vencimiento y el número.



# Tribunal Fiscal

Nº 03809-8-2017

Que igualmente, define al término "Fecha de Compra", como el quince si es día hábil o el día hábil inmediatamente posterior y también el último día hábil de cada mes para fines de calcular el precio de compra.

Que de acuerdo con las cláusulas del citado contrato, se tiene que la recurrente se obligó a vender, ceder, transferir, disponer, o de otro modo, traspasar al comprador el derecho, título e interés que tuviese sobre los CRPAO elegibles emitidos por el Gobierno Peruano; sin embargo, cabe señalar que dicha obligación se encontraba sometida a ciertas condiciones suspensivas por la voluntad de las partes, por lo que la recurrente aún debía cumplir con prestaciones a su cargo, entre ellas, la de emitir la notificación de venta y el certificado de funcionario, entre otros, a fin que el comprador realizara el depósito del precio de compra, luego de lo cual transferiría la titularidad de los CRPAO, de acuerdo con lo establecido en la cláusula 3.2 - Condiciones suspensivas del artículo III y cláusula 1.1d de la Cláusula 1.1 del artículo I antes glosadas.

Que en ese sentido, se observa del documento denominado "Notificación de venta" (Notice of Sale), emitido el 30 de diciembre de 2008 (fojas 2915 a 2918), que en virtud de la cláusula 3.2 del "Contrato de Compra Venta de los CRPAO", la recurrente notificó al comprador ( ), al fideicomisario peruano ( ) y al agente de verificación ( ) que había recibido treinta (30) CRPAO Elegibles del Gobierno de Perú por un monto total de US\$ 46 575 157,80 numerados del 21-T2-01/30 al 21-T2-30/30 con fecha de emisión 30 de diciembre de 2008 cada uno de ellos; los cuales serían vendidos al comprador el 14 de enero de 2009 por el precio de compra de US\$ 23 375 606,00.

Que de lo expuesto, se advierte que la "Notificación de venta" es la comunicación enviada de conformidad con las cláusulas 1.1c y 3.2 del referido contrato, en virtud de la cual la concesionaria (la recurrente) informa al comprador, al fideicomisario peruano y al agente de verificación que recibió los CRPAO Elegibles que podían ser transferidos, cumpliendo de esta manera con una de las prestaciones a su cargo para que tuviese el derecho a adquirir la contraprestación pactada a su favor; mientras que la "fecha de compra" es el momento en que surtiría efecto la transferencia de titularidad, derechos e intereses de los CRPAO correspondientes hacia el comprador, para lo cual debía haberse cumplido con las condiciones suspensivas previstas en el mencionado contrato y haberse efectuado el pago por los respectivos CRPAO.

Que en ese sentido, se aprecia que en el presente caso el reconocimiento del resultado de la operación de transferencia de los CRPAO no dependía de la emisión de la "Notificación de Venta" (30 de diciembre de 2008), sino de la "fecha de compra" (14 de enero de 2009), en la que, como bien se ha dicho precedentemente, la recurrente debía haber cumplido con las condiciones suspensivas para poder adquirir el derecho a la contraprestación pactada a su favor y haberse efectuado el pago de tales CRPAO, entendiéndose que recién en dicho momento se perfeccionaría la transferencia en cuestión.

Que por lo expuesto, de la documentación que obra en el expediente no se encuentra acreditado que se cumplieron con todas las condiciones necesarias para que se perfeccionara la transferencia de los CRPAO en el ejercicio acotado, apreciándose que recién en el ejercicio 2009 se cumplieron con las condiciones para que la recurrente transfiriese o traspasase al comprador todos sus derechos, títulos e intereses sobre los mencionados CRPAO Elegibles y por ende recién en dicho momento se tenía el derecho a recibir por parte de la compradora el monto equivalente a la operación de transferencia, por lo que el monto proveniente de tal operación debía reconocerse como devengado en el ejercicio 2009, dado que recién en dicho ejercicio se recibió un importe menor al contenido en los CRPAO, materializándose de esta manera un decremento en los activos de la recurrente.

Que en consecuencia, en función del contenido del Contrato de Compra Venta de los CRPAO y la documentación antes detallada, se tiene que la oportunidad en que la recurrente tenía el derecho a deducir el monto relacionado con la venta del CRPAO vinculado al CAO N° 21, era el ejercicio 2009, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que en el ejercicio 2008 se habían cumplido con las características del devengado, tales como que se produjeron los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, que el derecho al ingreso no estaba sujeto a condición, quedando únicamente pendiente el procedimiento administrativo irreversible, que la exigibilidad del pago no se requirió debido a que este se estableció en un momento posterior y que no se requería que la mencionada notificación de



# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

venta tuviera una respuesta a fin de darse por consentida la venta; cabe indicar que de acuerdo con el criterio establecido precedentemente, el reconocimiento del resultado de la operación de transferencia descrita anteriormente, respecto de la cual se emitió la notificación de venta, se devengó en la fecha en que se cumplieron con las condiciones suspensivas y con el depósito del precio de compra, de acuerdo con los términos pactados entre la recurrente y el comprador, y no en la fecha en que la notificación de venta fue emitida; por lo que no corresponde amparar el alegato de la recurrente en tal sentido.

Que igualmente carece de sustento lo argumentado por la recurrente, respecto a que la Administración no se pronunció sobre su alegato relativo al cumplimiento de los requisitos consignados en la NIC 18, pues se aprecia a fojas 3300 y 3301 que la Administración emitió pronunciamiento en relación con los alcances de dicha norma, a fin de atender el argumento planteado por aquella en ese extremo, considerando que el reparo en cuestión fue realizado al amparo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma sobre la cual se ha efectuado el análisis en el presente caso, recurriéndose a las normas contables pertinentes citadas precedentemente, siendo que la NIC 18 resulta aplicable para ingresos provenientes de la venta de bienes, prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos, supuestos que no corresponden al caso de autos. En tal sentido, no procede amparar el argumento invocado por la recurrente en este extremo.

Que respecto a la supuesta vulneración del derecho constitucional a la libertad contractual, es preciso indicar que el reparo efectuado por la Administración se limita a determinar la oportunidad en que se debe reconocer los montos vinculados al resultado generado por la transferencia de los CRPAO, de acuerdo con las normas tributarias anteriormente citadas, y no pretende modificar las decisiones empresariales adoptadas por la recurrente, por lo que no existe evidencia de la afectación alegada por la recurrente.

Que finalmente, al haberse establecido que corresponde dejar sin efecto los reparos por concepto de servicios no sustentados y costo del ejercicio no sustentado, y mantener el reparo por costo que debe diferirse al ejercicio siguiente, corresponde que la Administración reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, de conformidad con lo expuesto por la presente resolución.

## **Resolución de Multa N° 022-002-0013418**

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que según el numeral 1 del artículo 178° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría<sup>28</sup>, las citadas infracciones se encontraban sancionadas con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que en la Nota 21 de la aludida tabla se precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, y que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

<sup>28</sup> Como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 3379 y 3380).





# Tribunal Fiscal

N° 03809-8-2017

Que agrega la referida nota que en el caso del Impuesto a la Renta, en caso se declare una pérdida correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa sería la suma del 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.

Que la Resolución de Multa N° 022-002-0013418<sup>29</sup> (fojas 883 a 895) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que toda vez que la deuda contenida en la aludida resolución de multa, fue calculada en función al tributo omitido o saldo indebidamente establecido en la Resolución de Determinación N° 022-003-0037571, cuyo importe como se ha indicado precedentemente debe ser recalculado, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración proceda igualmente respecto de aquella en función al monto al que vaya ascender el tributo omitido o saldo respectivo, considerando lo expuesto por la presente resolución, así como los pagos realizados por la recurrente por dicho concepto (fojas 3295 y 3296) y las normas aplicables sobre el particular.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral N° 0461-2017-EF/TF (foja 3403).

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconi Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140019284/SUNAT de 23 de julio de 2014, en el extremo referido al reparo por concepto de costo que debe diferirse al ejercicio siguiente y multa vinculada, y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

FALCONI SINCHE  
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
Huerta Llanos  
Secretario Relator  
ILL/HLL/gys

<sup>29</sup> Vinculada con la resolución de determinación emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.