



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 25/04/2023 16:34:23
COT
Motivo: En señal de
conformidad

Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

EXPEDIENTE N° : 9796-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de abril de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente N° 20552890699, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de mayo de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, y la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración no ha cuestionado la fehaciencia de las operaciones realizadas con su proveedor _____, sino que únicamente cuestiona los desembolsos sustentados en las Facturas N° _____ en base a un formalismo como es el hecho de que dichos comprobantes de pago hayan sido emitidos por un contribuyente que tenía la condición de "No habido", la cual no habría sido levantada al 31 de diciembre de 2014; sin embargo, la propia Administración corroboró mediante una verificación domiciliaria que el mencionado proveedor efectivamente realizaba actividades comerciales en la dirección declarada antes del cierre del ejercicio, conforme se aprecia de la Constancia de Verificación del Domicilio Fiscal N° _____ por tanto, se encuentra acreditado que aquél cumplió con levantar su condición de "No habido" al 31 de diciembre de 2014.

Que agrega que, al día siguiente de la publicación realizada el 8 de enero de 2015, la Administración recién consideró como "Habido" al proveedor _____ lo que a todas luces resulta ajeno a la realidad, pues, como se ha indicado anteriormente, este se encontraba en dicha condición desde el 31 de diciembre de 2014, además, en la resolución apelada, la Administración admitió que la fecha en que se habría levantado la condición de "No habido" del referido proveedor es el 1 de enero de 2015, en virtud a lo establecido por el literal a) del numeral 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF, con lo cual, aquella está aceptando que no es necesario esperar la publicación de la resolución que establece la condición del domicilio fiscal de los contribuyentes, sino que el levantamiento de la condición de "No habido" podría ser anterior a esa fecha.

Que manifiesta que cuando se percató que _____ tenía la condición de "No Habido", fue diligente y tomó medidas como efectuar la retención del pago hasta que dicho proveedor levantara tal condición; sin embargo, en ese momento, ya había recibido los bienes y/o servicios adquiridos, por lo que no podía dejar sin efecto la operación, más aún cuando tenía plazos que cumplir con sus clientes; siendo que, de lo contrario, ello podría generarle incumplimientos susceptibles de ser sancionados con penalidades, así como faltas contractuales que perjudicarían futuros negocios e ingresos. En ese sentido, considera que no le corresponde asumir las consecuencias negativas de las negligencias de su proveedor y de la actuación tardía de la Administración al no publicar en tiempo real el resultado de la verificación domiciliaria realizada.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 25/04/2023 16:25:53
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/04/2023
16:26:58 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 25/04/2023 16:29:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que alega que, mediante un cruce de información, la Administración pudo verificar fácilmente que los desembolsos observados eran reales, por lo que la deducción de dicho costo debe ser aceptada tributariamente, de lo contrario, se vulneraría el principio de no confiscatoriedad desarrollado en diversas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, tal como las recaídas en los Expedientes N°

y Añade que el presente reparo realiza una determinación que lesiona su derecho a la propiedad, pues en base a una actuación tardía de la Administración y una actuación negligente de un tercero (proveedor), se pretende desconocer el costo efectivamente incurrido durante el ejercicio 2014, el cual sirvió para la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, contraviniéndose la dinámica del citado impuesto que busca gravar la ganancia o renta y no el total de ingresos generados por una entidad.

Que asimismo, indica que de acuerdo con lo señalado en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N°

el ejercicio del poder tributario por parte del Estado se realiza a la luz de los derechos fundamentales y principios constitucionales tributarios contenidos expresamente en la Constitución, así como en aquellos reconocidos por la doctrina y jurisprudencia; siendo que el principio de no confiscatoriedad está íntimamente relacionado con el principio de capacidad contributiva, toda vez que este último dota de contenido al primero. En consecuencia, concluye que pretender que se pague el 30% del Impuesto a la Renta sobre importes que constituyen costos reales del ejercicio y además imponerle una sanción pecuniaria, vulnera los principios invocados.

Que arguye que el procedimiento tributario ha sido definido como uno de estricta comprobación de hechos, mediante el cual el ente fiscal verifica la realización del hecho imponible establecido en la ley y, en ello, ve legitimado su derecho a liquidar el tributo; para lo cual, no se limita a constatar la información que el contribuyente pueda ofrecerle, sino que en aras de su facultad fiscalizadora prevista en el artículo 62 del Código Tributario, realizará distintas actuaciones para alcanzar la verdad material, que al ser aplicada al caso concreto, se llega a la conclusión de que el levantamiento de la condición de "No Habido" de

ocurrió el 31 de diciembre de 2014, ya que en esa fecha la Administración verificó realmente la condición de "Habido" del referido proveedor.

Que refiere que no ha solicitado que se inaplique una norma, sino que se apliquen en su caso los principios constitucionales cuya observancia tiene como finalidad alcanzar a la verdad material y respetar su capacidad contributiva, así como el principio de no confiscatoriedad y su derecho a la propiedad, de lo contrario, se le estaría causando perjuicio económico, haciendo inviable su negocio. Añade que, en la fiscalización, la Administración tampoco ha cumplido con los principios contenidos en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que con relación a los reparos por exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014 y por costo de ventas sin sustento incrementado en rectificatoria, sostiene que, como regla general, los ingresos y gastos se reconocen de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el principio del devengado; sin embargo, en el caso de las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio, se tiene la regla excepcional prevista en el artículo 63 de la misma ley, siendo que en su caso aplicó el inciso b), que también se sustenta en el principio del devengado al considerar la imputación de rentas en base a los trabajos ejecutados, criterio que ha sido recogido en el Informe N°

y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01652-5-2004. Asimismo, indica que el inciso b) del artículo 36 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no hace más que precisar que la valorización sustenta la parte de la obra ejecutada en un determinado mes para el reconocimiento del ingreso a efectos de la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que arguye que la Ley del Impuesto a la Renta solo ha establecido una regla diferenciada para la imputación de la renta bruta, mas no para el reconocimiento del costo asociado a la construcción,



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

correspondiendo aplicar a este último la regla general (devengado). Refiere que mediante el Informe N° la Administración señaló que "la NIC 11 resulta aplicable para determinar la renta del ejercicio gravable de acuerdo con el método previsto en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto permite determinar los importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra, así como los costos correspondientes a tales trabajos"; conclusión arribada al considerar que existe similitud entre el método de imputación de rentas previsto en el inciso b) del artículo 63 de la citada ley, y el método de reconocimiento del ingreso y costo previsto en la NIC 11. Resalta que, tanto para la Administración como para este Tribunal, la aplicación de la NIC 11 resulta totalmente viable para el reconocimiento de ingresos y costos.

Que menciona que la NIC 11 define a un contrato de precio fijo como aquél donde el contratista acuerda un precio fijo o una cantidad fija por unidad de producto y, en algunos casos, tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si se aumentan los costos. Agrega que dicho tipo de contrato fue el que suscribió con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones – Provias Nacional, para la ejecución de la obra "Rehabilitación y Mejoramiento de la Carretera Imperial – Mayoc – Ayacucho: Tramo Mayoc – Huanta", pactándose una contraprestación fija según presupuesto de S/ 102 243 358,00 (más IGTV), y se estableció una cláusula mediante la cual se permitía el ajuste de los precios de los materiales utilizados, siendo que dicho ajuste es conocido como la aplicación del factor "K", que es una fórmula polinómica de reajuste automático de los precios consistente en un coeficiente de reajuste de valorizaciones de obra, como resultado de la variación de precios de los elementos que intervienen en la construcción.

Que afirma que, según el presupuesto del contrato suscrito, el margen de utilidad determinado es de 10% respecto del costo directo; no obstante, y sin perjuicio de ello, para fines de la determinación del ingreso en relación con el importe total facturado a su cliente, determinó un margen de utilidad efectivo de 7.49% como resultado de dividir el costo directo según presupuesto ofertado y los costos totales del proyecto (S/ 7 654 649,95 / S/ 102 243 538,00).

Que aduce que, en la fiscalización, presentó documentos que evidencian que el grado de realización del proyecto fue determinado de acuerdo con los literales a) y b) del párrafo 30 de la NIC 11, tal como la Valorización N° 16 – Presupuesto Principal correspondiente al mes de diciembre de 2014, la cual fue determinada en función a los trabajos ejecutados respecto de cada actividad señalada en el presupuesto inicial, y la supervisión de dicho avance fue aprobada por la empresa – COPREX; asimismo, en la referida valorización se señala el porcentaje de avance efectuado respecto de cada actividad con relación al importe originalmente presupuestado, de modo que, al cierre del ejercicio 2014, el grado de realización acumulado del proyecto fue de 49,17%.

Que manifiesta que elaboró un presupuesto detallado de las actividades a ejecutar en el proyecto de obra, estimándose gastos generales fijos y variables en un 0,76% y costos directos en un 22,81%, asimismo, se estableció un margen de utilidad de 10% respecto de los costos directos. Añade que, a lo largo de la ejecución de la obra, cumplió con el avance de los trabajos, lo que evidencia que era totalmente fiable la estimación del resultado de dicho proyecto, así como de sus ingresos y costos asociados en función a los trabajos ejecutados en cada ejercicio, por lo que se ha cumplido con lo dispuesto en los párrafos 22 y 23 de la NIC 11.

Que explica que en cada mes elaboró valorizaciones por los trabajos ejecutados en el marco del presupuesto principal y de los presupuestos adicionales, las cuales no requieren de ninguna formalidad para su elaboración según el Informe N° además, la Administración no ha cuestionado la calidad probatoria de dichos documentos ni el importe de los ingresos reconocidos durante el ejercicio fiscalizado, sino que, por el contrario, tales valorizaciones han sido consideradas como medios de prueba que acreditan plenamente dichos ingresos, por lo que resulta inapropiado que la Administración al momento de resolver el recurso de reclamación haya señalado que el costo de ventas declarado no cuenta con sustento documentario, lo que significa que aquella no ha merituado adecuadamente todos los



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

medios probatorios presentados y exhibidos durante la fiscalización. Señala que la dinámica empleada para efectuar la Valorización N° 5 – Presupuesto Principal correspondiente al mes de enero de 2014, también fue aplicada respecto de las demás valorizaciones.

Que añade que el costo asociado al ingreso reconocido se determina deduciendo el margen de utilidad de 7,49% (tasa efectiva) del total de ingresos reconocidos en el ejercicio (según valorizaciones presentadas por el presupuesto principal y los presupuestos adicionales), excluyendo los costos que deban ser diferidos por trabajos aun no realizados. Menciona que el ingreso reconocido por reajuste también se considera como costo, debido a su propia naturaleza (re-expresión de los costos originalmente presupuestados por el factor de precios de los materiales de construcción al cierre de cada mes), además, dicho ingreso corresponde al mayor desembolso por la variación de los precios desde la fecha de elaboración del presupuesto hasta la fecha de ejecución de la obra. Por ello, considera razonable el diferimiento de costos al ejercicio siguiente, debido a la adquisición de materiales por trabajos aun no ejecutados.

Que refiere que, para el ejercicio 2014, reconoció ingresos por concepto de valorizaciones por un total de S/ 61 834 443,00, respecto del cual corresponde excluir la suma de S/ 3 885 151,15 por los reajustes; a su vez, para determinar el margen de utilidad de los ingresos reconocidos, se consideran las valorizaciones relacionadas al presupuesto principal y a los presupuestos adicionales, y otros ingresos, obteniéndose un margen de utilidad de S/ 4 338 479,99 [equivalente a (S/ 57 389 109,27 + S/ 560 182,58) * 7,49%]; luego, al total de costos reconocidos por S/ 68 776 358,76, se le resta el total de ingresos reconocidos en el ejercicio 2014 y el margen de utilidad determinado, obteniéndose un costo diferido para el siguiente ejercicio de S/ 11 280 395,75, el cual será deducido del costo total reconocido en el ejercicio 2014, dando como resultado el costo asociado a los ingresos obtenidos por las valorizaciones presentadas en dicho ejercicio (S/ 68 776 358,76 - S/ 11 280 395,75 = S/ 57 495 963,01).

Que advierte que el reparo efectuado por la Administración se sustenta en una simple diferencia de S/ 2 231 624,00 entre el costo de ventas declarado originalmente y el rectificado sin entender el procedimiento que se siguió para determinar el costo asociado al ingreso reconocido por las valorizaciones, que fue explicado anteriormente, incluso, en el ejercicio fiscalizado se habría deducido un menor costo al que correspondía; por lo que, contrariamente a lo señalado por la Administración, la recurrente ha actuado conforme a lo dispuesto por la NIC 11 y el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta. Reitera que en la fiscalización ha presentado oportunamente diversa información y documentación que sustenta el costo de ventas observado, las cuales no han sido cuestionadas por la Administración; por lo que resulta incongruente que se afirme lo contrario en la resolución apelada, desconociéndose injustificadamente dicho costo de ventas.

Que respecto del supuesto incremento del costo de ventas no sustentado por el importe de S/ 2 038 0073,00, manifiesta que ha quedado totalmente explicada su procedencia luego de lo expuesto en los párrafos precedentes.

Que por último, indica que dado que los reparos efectuados con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, han sido desvirtuados por las razones antes expuestas, la resolución de multa emitida por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, también debe ser dejada sin efecto.

Que la Administración señala con relación al reparo por costo no sustentado con facturas emitidas por contribuyentes con condición de no habido por la suma de S/ 700 609,00, que según lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta no será deducible el costo computable sustentado en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante de pago tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. Agrega que según el numeral 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF el levantamiento de la condición de no habido surtirá efecto a partir del día siguiente calendario cuando se



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

produzca los hechos descritos en dicho numeral; mencionando que en el caso de autos consta la publicación de no habidos del 2 de enero de 2015 donde se encuentra la recurrente, al amparo de lo establecido en el numeral 8.1 del aludido decreto supremo, y si bien existe la Constancia de Verificación del Domicilio Fiscal N° del proveedor recepcionado el 31 de diciembre de 2014, ello no significa que la condición de habido pueda ser atribuido a dicho proveedor (HJMS Contratistas Generales E.I.R.L.) en esa misma fecha, sino que recién surtirá efecto a partir del día calendario siguiente, esto es, en el ejercicio 2015 en aplicación de lo dispuesto en el numeral 7.2 del artículo 7 del aludido decreto supremo antes mencionado.

Que indica que no se advierte la existencia de consecuencias negativas para la recurrente por la supuesta actuación tardía de la Administración al no publicar en tiempo real las verificaciones que efectúa, pues en el presente caso, la condición de habido atribuible al proveedor de la recurrente recién surte efectos en el ejercicio 2015.

Que agrega que mediante Sentencia N° 04293-2012-PA/TC el Tribunal Constitucional dispuso dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la STC N° 03741-2004-PA/TC conforme al cual se autorizaba el control difuso; a su vez, indica que la actuación de la Administración en el procedimiento de fiscalización se ha ceñido al debido procedimiento y se ha emitido la resolución de determinación que contiene dicho reparo de acuerdo a las normas sobre la materia, precisando que la recurrente no señala de manera objetiva en que forma se han afectado los principios de debido procedimiento y verdad material, por lo que corresponde desestimar lo alegado en este aspecto.

Que con relación al reparo por exceso en el costo de ventas declarado por la suma de S/ 2 231 624,00, menciona que la recurrente consignó en la casilla 464-Costo de Ventas de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentado mediante Formulario PDT N° la suma de S/ 55 306 907,00 y que mediante escrito de fecha 3 de noviembre de 2017, en respuesta al Requerimiento N° , la recurrente determinó un costo ejecutado en el año 2014 ascendente a S/ 53 075 283,00, por lo que la diferencia en el monto mencionado por el fiscalizador se mantiene.

Que agrega que si bien la recurrente reconoció a través del mencionado escrito de 3 de noviembre de 2017 una variación en el costo por la suma de S/ 4 269 967,00, y que según expone citando a la NIC 11 que resultan en reajustes que no se consideran al momento de calcular el grado de avance de obra, sin embargo, sí correspondía que sean reconocidos como costo en el ejercicio 2014, en los resultados del Requerimiento N° se dejó expresa constancia que la recurrente no sustentó ni presentó documentación en la que se verifique fehacientemente cómo se determina o calcula el mencionado importe, precisando que existe incongruencia ya que con escrito del 18 de octubre de 2017 mencionó que los reajustes ascendían al importe de S/ 3 885 151,15; además en dicho resultado se indicó que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente cuales son los costos relacionados ni a cuánto ascienden dichos montos relacionados a cada valorización. Añadiendo que en tanto no existen nuevos conceptos que conformen el costo del ejercicio 2014, que se encuentren sustentados documentaria y fehacientemente se considera como costo de ventas del ejercicio acotado la suma de S/ 53 075 283,00.

Que precisa que las estimaciones relacionadas con el margen de utilidad efectivo del proyecto (7,49%) al cierre del ejercicio 2014, el grado de realización acumulada de la obra (49,71%), los gastos generales fijos y gastos generales variables en 0,76% y 22,81% respecto al costo directo; y el margen de utilidad del 10% respecto a los costos directos, corresponde a información que no fue proporcionada en la fiscalización, por lo que en aplicación del artículo 141 del Código Tributario no corresponde que sean evaluados en dicha instancia.

Que añade que la recurrente no sustentó el concepto de reajuste, no encontrándose acreditado, y que no resulta exacta la afirmación que durante el procedimiento de fiscalización presentó copia de toda la



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

información y documentación que se le solicitó en relación al costo de ventas incurrido durante el ejercicio 2014.

Que con relación al reparo por costo de ventas sin sustento incrementado en rectificatoria por la suma de S/ 2 038 073,00, señala que está ligado al reparo anterior donde se ha determinado que el costo de ventas sustentado asciende a la suma de S/ 53 075 283,00, razón por la cual no corresponde reconocer el incremento aducido entre el importe que consignó en su declaración jurada original por S/ 55 306 907,00 y la declaración rectificatoria que presentó por S/ 57 344 980,00 esto es la suma de S/ 2 038 073,00.

Que precisa que tal como se dejó expresa constancia en el Resultado del Requerimiento N° 0122170002606 la recurrente no presentó ningún documento adicional que respalde el incremento de su costo de ventas, y si bien la declaración jurada rectificatoria fue presentada el 27 de octubre de 2017, esto es, en la misma fecha de notificación del Requerimiento N° _____, por lo que resultaba arreglado a ley que se emitiera el Requerimiento N° _____ a través del cual incluso se dio una nueva oportunidad para que el contribuyente sustente fehacientemente y documentariamente el importe de S/ 57 344 980,00 establecido como costo en dicha declaración rectificatoria, lo que no hizo, por lo que corresponde confirmar el indicado reparo.

Que menciona que la multa impuesta es consecuencia de los reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____ la misma que se ha mantenido, por lo que igualmente corresponde mantener la multa impuesta al ser accesoria.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 1954 y 1964), notificados el 8 de marzo de 2017² (fojas 1955 y 1965), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; solicitándole diversa documentación contable y tributaria. Asimismo, en dicho procedimiento se emitieron los siguientes documentos:

Documento N°	Fecha de notificación	Modalidad de notificación ¹	Foja
Resultado de Requerimiento N° _____	02/05/2017	Acuse de recibo	1953
Requerimiento N° _____	13/06/2017	Acuse de recibo	1950
Resultado de Requerimiento N° _____	26/07/2017	Acuse de recibo	1941
Requerimiento N° _____	27/07/2017	Acuse de recibo	1929
Resultado de Requerimiento N° _____	02/10/2017	Acuse de recibo	1922
Requerimiento N° _____	02/10/2017	Acuse de recibo	1914
Resultado de Requerimiento N° _____	26/10/2017	Acuse de recibo	1904
Requerimiento N° _____	27/10/2017	Acuse de recibo	1893
Resultado de Requerimiento N° _____	08/11/2017	Acuse de recibo	1890
Requerimiento N° _____	09/11/2017	Acuse de recibo	1880
Resultado de Requerimiento N° _____	22/11/2017	Acuse de recibo	1877

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° _____ (foja 1957).

² Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, vigente a esa fecha, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 2382), mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con quien se realizó las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual, 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 diligencia. Asimismo, el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (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.

³ Tales diligencias de notificación se realizaron de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

Que a su vez, como consecuencia del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió:

- **Resolución de Determinación N°** (fojas 2282 a 2293), girada al haberse determinado reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por concepto de:
 1. Costo sustentado con facturas emitidas por contribuyente con condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014, por el importe de S/ 700 609,00.
 2. Exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014, por el importe de S/ 2 231 624,00.
 3. Costo de ventas sin sustento incrementado en rectificatoria, que a su vez comprende:
 - 3.1 Costo de ventas incrementado en la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentada con Formulario PDT N° de 27 de octubre de 2017, por el importe de S/ 2 038 073,00; y,
 - 3.2 Costo de ventas no sustentado por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, por el importe de S/ -2 038 073,00, tal como se detalla en las páginas 18 y 19 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° , y según el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N°
- **Resoluciones de Determinación N°** a (fojas 2294 a 2300), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2014⁵.
- **Resolución de Multa N°** (foja 2281 y reverso), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

I. Resoluciones de Determinación N° a

Que las Resoluciones de Determinación N° a , fueron giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2014, respectivamente (fojas 2294 a 2300).

Que el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; mientras que el artículo 76 preceptúa que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece que el procedimiento de fiscalización concluye con la

⁴ Es preciso anotar que la Administración adicionalmente efectuó reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por ingresos gravados omitidos en la declaración jurada anual del citado impuesto por el importe de S/ 7 192 559,00, el cual fue aceptado por la recurrente en la fiscalización, tal como se dejó constancia en el Punto N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1887 y reverso). Cabe añadir que en la reclamación (foja 2316 reverso), la recurrente se ratifica en que dicho reparo fue aceptado en la fiscalización; en tal sentido, al no ser materia de controversia, no corresponde emitir pronunciamiento en esta instancia sobre el particular.

⁵ Es preciso anotar que la Administración adicionalmente efectuó reparo a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014 por ingresos gravados no declarados, por el importe de S/ 10 574 176,00, el cual fue aceptado por la recurrente durante la fiscalización, tal como se dejó constancia en el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1881 y reverso). Cabe añadir que ni en la reclamación ni en la apelación (fojas 2016 a 2024, 2305 a 2316 y 2354 a 2379), la recurrente formula argumento alguno respecto a dicho reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0091963; en tal sentido, al no ser materia de controversia, no corresponde emitir pronunciamiento en esta instancia sobre el particular.



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que habida cuenta que la determinación efectuada por la Administración coincide con la declarada por la recurrente (fojas 1634 y 2294), se tiene que no existe controversia con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2014, siendo que las mencionadas resoluciones de determinación fueron emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

II. Resolución de Determinación N°

2.1. Costo sustentado con facturas emitidas por contribuyente con condición de "No Habido"

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 a la Resolución de Determinación N° impugnada (fojas 2289 reverso a 2291 reverso y 2292), se aprecia que la Administración efectuó reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por costo sustentado con facturas emitidas por contribuyente con condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014, por el importe de S/ 700 609,00; sustentándose, entre otro, en el Punto 6 del Requerimiento N° y el Punto N° 1 del Requerimiento N° así como en sus respectivos resultados, y citando el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 8.1 del artículo 8 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF.

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento N° (fojas 1946 y 1947 reverso), la Administración señaló que de la revisión del Libro Diario proporcionado por la recurrente en la fiscalización, se observa que en la Cuenta 93219⁶ – "Servicios de Construcción" esta registró, entre otros, operaciones relacionadas con las Facturas N° emitidas el 14 de octubre y 10 de noviembre de 2014, respectivamente, por el contribuyente (RUC N°), quien se encontraba en la condición de "No Habido" desde el 1 de octubre de 2014 hasta el 8 de enero de 2015, advirtiendo además que dichos documentos están en el rubro de costo de ventas para efectos de determinar la renta del año 2014; por lo que, teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, con la base legal respectiva, señalando los motivos por los cuales registró y dedujo como parte del costo del ejercicio fiscalizado, operaciones relacionadas a comprobantes de pago emitidos por un contribuyente que se encontraba con la condición de "No Habido" en aquellas fechas.

Que con escrito de 12 de julio de 2017 (fojas 448 y 449), la recurrente manifestó que el contribuyente (RUC N°), con domicilio fiscal en Puno – San Román – Juliaca, la amenazó en varias oportunidades con llevarla a la ronda campesina del lugar donde ejecutaba una obra (en Chamayo Olaechea Chacaneque – Juliaca). Agrega que tuvo muchos problemas con dicho proveedor debido a que este no levantó su condición de "No Habido", a pesar de habersele comunicado en varias oportunidades que procediera con ello; por tanto, dejó de pagarle por el servicio realizado en el periodo 2014, no obstante que ya se habían efectuado varios desembolsos en su favor confiando en que iba a levantar tal condición, lo que no cumplió. Señala que adjunta copia de la constancia de verificación del domicilio fiscal del mencionado proveedor efectuada el 31 de diciembre de 2014, entre otra documentación (fojas 442 a 447), y solicita se considere lo expuesto para efectos de emitir un resultado favorable al cierre del Requerimiento N°

⁶ De acuerdo con el Plan Contable General Empresarial el Elemento 9 comprende la contabilidad analítica de explotación, que muestra, entre otro, los costos de producción. Agrega que ella refleja la acumulación de costos de producción (manufactura) de bienes y servicios, permite el costeo de los mismos para su incorporación en los activos correspondientes. Así las cuentas de este elemento referidas al costo de producción, representan cuentas de transición hasta la culminación del proceso productivo o el cierre del periodo, en que se incorporan en el activo que corresponda. Ver: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que en el Punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1931 reverso a 1932 reverso), la Administración dejó constancia del mencionado escrito e indicó que la recurrente proporcionó fotocopias de las facturas observadas, las cuales fueron emitidas cuando el contribuyente _____ se encontraba con la condición de "No Habido", tal como ella misma manifestó en su escrito, señalando inclusive que retuvo los pagos al proveedor a efectos que cambiara dicha condición. Añade que la recurrente a efectos de sustentar sus afirmaciones, presentó dos correos impresos, uno de fecha 24 de febrero de 2016 dirigido a diversos correos de la empresa Constructores y Mineros, con el asunto "Efectuar pago del mes de agosto de 2015", solicitando una reunión con diversas personas de la empresa para tratar el mencionado pago; así como otro correo de fecha 26 de junio de 2017 dirigido al señor Honorio, con el asunto "Trámite", indicando que se le envía un documento y una carta para que los imprima y presente a la Administración. No obstante, considera que la recurrente no sustentó documentariamente ni fundamentó con la base legal respectiva la observación señalada; además, indica que en sus sistemas informáticos se verifica que el contribuyente _____ no cumplió con levantar su condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014; por lo tanto, teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a reparar la suma de S/ 700 609,00 por haberse deducido indebidamente como costo, operaciones relacionadas con comprobantes de pago emitidos por un contribuyente que se encuentra en la condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014.

Que a través del Punto N° 1 del Requerimiento N° _____ (fojas 1912 y 1913), la Administración reiteró lo señalado en el Punto 6 del Requerimiento N° _____ y en el Punto 6 del Anexo N° 01 del resultado del citado requerimiento, e indicó que en su página web se había verificado que el contribuyente _____ fue incluido en las publicaciones de fechas 1 de octubre, 3 de noviembre y 1 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015 de "Contribuyentes No Habidos de la Oficina Zonal Juliaca", es decir, no cumplió con levantar su condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014; por lo que, se repara la suma de S/ 700 609,00 por haberse deducido indebidamente como costo, operaciones relacionadas con comprobantes de pago emitidos por un contribuyente que se encuentra en la condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014. En ese sentido, le solicitó a la recurrente que presentara sus descargos por escrito respecto de las observaciones formuladas y, de ser el caso, que adjuntara documentación sustentatoria debidamente refrendada por su representante legal.

Que en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1902 y 1903), la Administración dejó constancia que, al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente no señaló ningún descargo o argumento en el escrito s/n presentado el 18 de octubre de 2017 (fojas 1507, 1508, 1511, 1512, 1527 y 1528); asimismo, no exhibió ninguna documentación adicional a la presentada en respuesta al Requerimiento N° _____ por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que posteriormente, la Administración emitió el Requerimiento N° _____ (fojas 1891 y 1892), solicitando a la recurrente, al amparo de lo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ según lo detallado en el Anexo N° 1 adjunto (foja 1891), y, de ser el caso, que presentara fotocopias de documentación debidamente refrendadas por su representante legal.

Que con escrito de 3 de noviembre de 2017 (fojas 1548, 1549 y 1555), la recurrente reiteró que al encontrarse el proveedor _____ con la condición de "No Habido" durante el ejercicio 2014, se vio obligada a no pagarle sus facturas en tanto este no regularizara su situación tributaria, que además causó el deterioro de la relación comercial con aquél. Agrega que, sin perjuicio de ello, debe considerarse que la Administración llegó a ubicar y verificar el domicilio fiscal del referido proveedor al cierre del ejercicio 2014, tal como se aprecia en el acuse de recibo N° _____ oportunamente adjuntado; precisando que, en el supuesto negado que la Administración persistiera en desconocer los efectos tributarios de las facturas observadas, ello tampoco significaría el reparo automático de las mismas, pues aquella no ha acreditado que las operaciones acotadas no sean reales, circunstancia que también hace



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

insubsistente la observación formulada, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3350-1-2004. Por tales razones, solicita que se deje sin efecto el reparo formulado, debiendo mantenerse su derecho al gasto o costo sustentado en los comprobantes de pago observados por haberse constatado que el domicilio del proveedor en cuestión estaba como "Habido" al 31 de diciembre de 2014.

Que en el Punto Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1887 a 1889), la Administración dejó constancia del mencionado escrito, así como que este contiene los mismos argumentos señalados por la recurrente en el escrito presentado con fecha 25 de octubre de 2017 (fojas 1529 y 1530); agrega que aparte de los referidos escritos, esta no presentó ninguna documentación que desvirtúe la observación realizada, y que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3350-1-2004 citada versa sobre reparos por operaciones no reales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que no resulta aplicable al presente caso. Por lo tanto, señala que se ratifica en todos sus extremos a lo expresado en el Punto Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº haciendo hincapié que la recurrente fue incluido en las publicaciones de fechas 1 de octubre, 3 de noviembre y 1 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015 de contribuyentes no habidos, sin que cumpliera con levantar dicha condición, por lo que se mantiene el reparo por haberse deducido indebidamente como costo, operaciones relacionadas con comprobantes de pago emitidos por un contribuyente que se encuentra en la condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014; por consiguiente, dichos desembolsos no deben formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 700 609,00.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1112⁷, dispone que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que agrega el citado artículo que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que menciona el aludido artículo que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. Para efectos de lo dispuesto precedentemente entiéndase por -entre otros- costo de producción o construcción al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que de otro lado, el numeral 4.1 del artículo 4 del Decreto Supremo Nº 041-2006-EF⁸, que establece las normas sobre las condiciones de "no hallado" y de "no habido" para efectos tributarios respecto de la SUNAT, dispone que el deudor tributario adquirirá automáticamente la condición de no hallado, sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno, si al momento de notificar los documentos mediante correo certificado o mensajero, o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones: 1) Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz

⁷ Publicado el 29 de junio de 2012.

⁸ Vigente desde el 1 de octubre de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

ubicada en el domicilio fiscal, o 2) Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o este se encuentre cerrado, o 3) No existe la dirección declarada como domicilio fiscal.

Que los numerales 4.2 y 4.3 de dicho artículo precisan que para determinar la condición de "no hallado", las situaciones señaladas en los incisos 1 y 2 del numeral 4.1 deben producirse en tres oportunidades en días distintos y que para el cómputo de las tres oportunidades se considerarán todas las situaciones que se produzcan, aun cuando pertenezcan a un solo numeral o a ambos, independientemente del orden en que se presenten, cómputo que se efectuará a partir de la última notificación realizada con acuse de recibo o de la última verificación del domicilio fiscal, conforme lo establece el numeral 4.4 del referido artículo.

Que el numeral 4.6 del citado artículo agrega que las situaciones indicadas en este artículo, deberán ser anotadas en el acuse de recibo o en el acuse de la notificación a que se refieren los incisos a) y f) del artículo 104 del Código Tributario, respectivamente, o en la constancia de la verificación del domicilio fiscal, y que para tal efecto emita el notificador o mensajero, de acuerdo con lo que señale la SUNAT.

Que el artículo 5 del referido decreto supremo, señala que el levantamiento de la condición de no hallado surtirá efecto en los siguientes casos: i) Cuando el domicilio del deudor tributario adquiera la condición de no habido; o, ii) Cuando el deudor tributario declare o confirme su domicilio fiscal, sin perjuicio de lo cual, la SUNAT podrá verificar el referido domicilio y aplicar, de ser el caso, lo previsto por el citado artículo 4.

Que el numeral 6.1 del artículo 6 del anotado decreto supremo señala que la SUNAT procederá a requerir al deudor tributario, cuyo domicilio adquirió la condición de no hallado, para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectúa el requerimiento, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido; y el numeral 6.3 agrega que los deudores tributarios que no cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal dentro del plazo señalado en el numeral 6.1, su domicilio adquirirá la condición de no habido en la fecha en que se efectúe la publicación a que se refiere el numeral 8.1 del artículo 8, sin que para ello sea necesario la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno.

Que por su parte, el numeral 7.1 del artículo 7 del aludido decreto supremo, establece que la condición de no habido será levantada si el deudor tributario cumple con los siguientes requisitos: a) Declarar o confirmar su domicilio fiscal y siempre que la SUNAT lo verifique; y, b) Haber presentado las declaraciones de pago correspondientes a las obligaciones tributarias cuyo vencimiento se hubiera producido durante los doce (12) meses anteriores al mes precedente en que se declara o confirma el domicilio fiscal, de estar obligado. La SUNAT realizará la verificación a que se refiere el literal a), en un plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente del cumplimiento de los requisitos antes señalados; y, el numeral 7.2 del mismo artículo, agrega que **el levantamiento de la condición de no habido surtirá efecto a partir del día calendario siguiente al: a) De la verificación a que se refiere el numeral 7.1; o, b) Vencimiento del plazo con el que cuenta la SUNAT para efectuar la mencionada verificación, sin que ésta se haya realizado.**

Que el numeral 8.1 del artículo 8 del citado decreto supremo prevé que la SUNAT publicará en su página web, dentro de los 2 primeros días hábiles de cada mes, la relación de deudores tributarios que no cumplieron con declarar o confirmar su domicilio fiscal en el plazo establecido en el artículo 6 de dicho dispositivo, incluyendo a aquellos que, teniendo la condición de no habido, no levantaron esa condición conforme a lo señalado en el artículo 7. La referida publicación deberá indicar la fecha en que los deudores tributarios adquirieron la condición de no habido.

Que de acuerdo con las normas glosadas, a consecuencia de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1112 al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que el costo computable debe estar debidamente sustentado con comprobante de pago, y que no será deducible el mencionado costo sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria.

Que dicha norma establece que podrá deducirse el costo en los casos de comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con la condición de no habido, si y solo si al 31 de diciembre se levanta dicha condición, para lo cual resulta de aplicación lo dispuesto en los numerales 7.1. y 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF, donde se dispone que el levantamiento de la condición de no habido surtirá efecto a partir del día calendario siguiente, entre otro, de efectuada la verificación que realice la Administración al domicilio fiscal.

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización (foja 1971) la recurrente ha consignado en su RUC como CIU: 45207 – Construcción de Edificios Completos y tiene como actividad económica la construcción de carreteras.

Que en el presente caso, la Administración ha reparado parte del costo registrado por la recurrente en la Cuenta 93219 – “Servicios de Construcción”, correspondiente a las siguientes facturas:

Factura N°	Fecha de emisión	Proveedor	Descripción	Foja
	14/10/2014		"Valorización N° 3 Setiembre 2014 Por trabajos ejecutados en la carretera Huanta – Mayocc"	442
	10/11/2014		"Valorización N° 3 Octubre 2014 Por trabajos ejecutados en la carretera Huanta – Mayocc"	443

Que al respecto, la Administración sostiene que el proveedor tenía la condición de "no habido" a la fecha de emisión de las citadas facturas, y que fue incluido en las publicaciones realizadas en la página web el 1 de octubre, 3 de noviembre y 1 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015 de "Contribuyentes No Habidos de la Oficina Zonal Juliaca" a fin de que procediera a levantar dicha condición conforme lo dispone el numeral 8.1 del artículo 8 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF; sin embargo, no lo hizo, por lo que al no haber cumplido el referido proveedor con levantar su condición de "no habido" al 31 de diciembre de 2014, no correspondía que la recurrente dedujera como costo las facturas acotadas, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obran en autos las publicaciones realizadas en la página web de la Administración el 1 de octubre, 3 de noviembre y 1 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015, respecto de la relación de contribuyentes "No Habidos", en la cual figura el proveedor (fojas 1657, 1659, 1661); advirtiéndose que este adquirió dicha condición de "No habido" el **1 de octubre de 2014**, manteniéndose así inclusive hasta el **8 de enero de 2015**, conforme se aprecia del reporte "Información Histórica" del referido proveedor (foja 1637).

Que cabe resaltar que la recurrente no discute que desde el 1 de octubre de 2014 se haya considerado como "no habido" al contribuyente por el contrario, reconoce que este tenía dicha condición durante la emisión de sus comprobantes de pago y que en varias oportunidades le comunicó que procediera a regularizar su situación a fin de pagarle sus servicios, lo que no hizo. Sin embargo, considera que con la verificación domiciliaria efectuada el 31 de diciembre de 2014, aquél levantó su condición de "No Habido" en esta fecha, por lo que corresponde aceptar la deducción del costo sustentado en las Facturas N°

Que de la revisión de la Constancia de Verificación del Domicilio Fiscal N° (fojas 444 y 445), se aprecia que el encargado de la diligencia se apersonó al domicilio fiscal del contribuyente ubicado en "

– Juliaca", el día **31 de diciembre de 2014**, dejando constancia de los datos de identificación y firma de la persona que recibió el documento, de conformidad con lo dispuesto en



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario; en consecuencia, dicha diligencia de notificación se encuentra arreglada a ley.

Que en ese sentido, en aplicación del numeral 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo Nº 041-2006-EF, el levantamiento de la condición de "No Habido" del contribuyente surtió efecto con posterioridad al 31 de diciembre de 2014 y no así en dicha fecha, como contrariamente alega la recurrente; y, dado que las Facturas Nº y fueron emitidas el 14 de octubre y 10 de noviembre de 2014, esto es, cuando aquel tenía dicha condición de "No Habido", no correspondía aceptar como parte del costo registrado en el ejercicio 2014, las facturas reseñadas.

Que en cuanto a los correos impresos de fechas 24 de febrero de 2016 y 26 de junio de 2017, presentados por la recurrente en la fiscalización (fojas 446 y 447), debe indicarse que se trata de correspondencia comercial relacionada con un pedido de reunión de varias personas para coordinar un pago por el mes de agosto de 2015 – que es posterior al ejercicio fiscalizado –, y en otro se envían documentos solicitando su impresión y presentación a la Administración. Sin embargo, tales documentos no enervan el reparo analizado, toda vez que no demuestran que el contribuyente se haya encontrado como "Habido" a la fecha de emisión de las facturas acotadas.

Que cabe precisar que en el caso del reparo bajo análisis no se cuestiona la fehaciencia de las operaciones, sino el hecho que el emisor de los comprobantes de pago que sustentan el costo reparado, tenía la condición de "no habido" a la fecha de emisión de los mismos; por lo que carece de asidero lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado sobre la facultad de la Administración de realizar cruces de información; es menester señalar que este Tribunal en las Resoluciones Nº ha manifestado que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional y que si bien esta debe realizar las actuaciones necesarias a efectos de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria, esto ocurre sobre la base de la información que los mismos contribuyentes deben presentar, siendo que en el presente caso y considerando el sustento del reparo efectuado no se advierte indicios razonables que hubiesen motivado a la Administración a realizar un cruce de información a fin de verificar la realidad del costo como pretende la recurrente, por lo que los alegatos formulados por la recurrente al respecto no resultan atendibles.

Que cabe mencionar con relación a la vulneración al principio de no confiscatoriedad, que según lo señalado en los considerandos precedentes no se advierte que la actuación del auditor tenga algún vicio que conlleve a realizar un procedimiento irregular, más aun si es la propia ley del Impuesto a la Renta que establece una exigencia legal de la condición que deben tener los contribuyentes que emiten un comprobante de pago para efectos de sustentar el costo computable; asimismo, no se advierte un quebrantamiento al derecho de propiedad, principio de verdad material, legalidad ni a los principios contenidos en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General en la actuación desplegada por la Administración, por lo que lo alegado en contrario, así como la jurisprudencia invocada sobre el particular, no resultan atendibles.

Que de otra parte, cabe manifestar que mediante Sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente Nº el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente Nº que originó la referida Sentencia de 14 de noviembre de 2005 y que facultaba a los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que el sistema de control de constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo por tanto competente este Tribunal para emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley, englobando en ello, si el Estado ejerció correctamente la potestad tributaria al emitir una ley.



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

Que por lo expuesto, toda vez que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

2.2. Exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 a la Resolución de Determinación N° _____ impugnada (fojas 2282 a 2289 reverso y 2292), se aprecia que la Administración efectuó reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por exceso en el costo de ventas declarado en dicho ejercicio, por el importe de S/ 2 231 624,00; sustentándose, entre otro, en el Punto N° 3 del Requerimiento N° _____, así como en su respectivo resultado, y citando como base legal el artículo 20 e inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 11.

Que mediante el Punto N° 3 del Requerimiento N° _____ (fojas 1909, 1910 y 1910 reverso), la Administración señaló, entre otros, que del análisis de la información y documentación presentada por la recurrente durante la fiscalización, se observa que los costos ejecutados al 31 de diciembre de 2013 ascendían a un total de S/ 4 171 464,00, obteniéndose un grado de avance de 4.41% con relación al Presupuesto Principal (en el ejercicio 2013 no hubo adicionales de obra), conforme se verifica en la Valorización de Obra N° 05 del Presupuesto Principal. Asimismo, determinó que, para el ejercicio 2014, los costos ejecutados acumulados al 31 de diciembre de 2014 ascendían a un total de S/ 57 246 747,00, según valorizaciones presentadas y lo manifestado por la propia recurrente en su escrito de 31 de agosto de 2017, precisando además que para determinar dicho importe se consideraron las valorizaciones del Presupuesto Principal y de los cinco Presupuestos Adicionales, obteniéndose un grado de avance total del proyecto de 51.81%, conforme se muestra en el Anexo N° 02 adjunto (foja 1905), que contiene el detalle de las mencionadas valorizaciones por los trabajos ejecutados en los años 2013 y 2014, así como los costos ejecutados.

Que refiere que de acuerdo con el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar la renta bruta del ejercicio se deduce de los importes cobrados o por cobrar, los costos correspondientes por los trabajos ejecutados en cada obra, durante el ejercicio comercial, es decir, se deducen los costos incurridos en dichas valoraciones. Al respecto, de la documentación exhibida observa que el importe de S/ 57 246 747,00 incluye los costos ejecutados en el ejercicio 2013 por la suma de S/ 4 171 464,00, y que los costos ejecutados solo en el ejercicio 2014 ascienden a S/ 53 075 283,00; sin embargo, la recurrente consignó en la casilla 464 – Costo de Ventas de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT N° _____ el importe de S/ 55 306 907,00, determinándose una diferencia de S/ 2 231 624,00, tal como se detalla a continuación:

Costos incurridos en las valorizaciones de obra por trabajos ejecutados				Según declaración de pago anual de Renta 2014			Reparo
Ejercicio	Costo acumulado al 31/12/2014 (1)	(-) Costo ejecutado en el año 2013 (2)	Total costos del año 2014 (a) = (1)-(2)	PDT N°	Fecha de presentación	Costos declarados en la casilla 464 (b)	Costo de venta (a)-(b)
2014	S/ 57 246,747	S/ 4 171 464,00	S/ 53 075 283,00		08/04/2015	S/ 55 306 907,00	S/ 2 231 624,00

Que de este modo, procedió a reparar el costo declarado en exceso por S/ 2 231 624,00 al considerar que la recurrente declaró un mayor costo de ventas del ejercicio 2014 al que le correspondía, de acuerdo con la información contenida en las valorizaciones del proyecto ejecutado, por lo que dicho importe no debía formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio; en ese sentido, le solicitó que presentara sus descargos por escrito sobre la observación formulada en este extremo y, de ser el caso, que adjuntara la documentación sustentatoria correspondiente.

Que con escrito de 18 de octubre de 2017 (fojas 1511, 1512 y 1528), la recurrente manifestó que de las valorizaciones ejecutadas exhibidas, se observa que los costos ejecutados y registrados en su contabilidad



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

en el ejercicio 2014 ascienden al importe de S/ 57 344 980,00, el cual no incluye los costos ejecutados en el ejercicio 2013 (conforme se detalla en el cuadro denominado "Anexo N° 01" de fojas 1509 y 1510), por lo que dicho importe debe consignarse en la casilla 464 – Costo de Ventas de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT N° , tal como se muestra a continuación:

Costos incurridos en las valorizaciones de obra por trabajos ejecutados			Declaración de pago anual de Renta 2014			Reparo
Ejercicio	Costo 01/01/2014 al 31/12/2014 (1)	Total costo del año 2014 (a) = (1)	PDT N°	Fecha de presentación	Costos declarados en la casilla 464 (b)	Costo de venta (a)-(b)
2014	S/ 57 344 980,00	S/ 57 344 980,00		08/04/2015	S/ 55 306 907,00	(S/ 2 038 073,00)

Que expresa que debe reconocerse el costo faltante por S/ 2 038 073,00 e incluirse en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, ya que en el reconocimiento de los ingresos, además de las valorizaciones ejecutadas según el presupuesto principal y los adicionales de obra, también se consideran los reajustes, los cuales tienen costos asociados que se originan por las regularizaciones (actualizaciones) de los precios de los insumos que fueron fijados a la fecha planteada en la etapa de licitación. Añade que tales reajustes pueden ser negativos o positivos, y que, por lo general, son positivos debido al incremento de los precios de los insumos, e indica que adjunta copias del reajuste de obra por el ejercicio 2014.

Que afirma que los costos de obra debidamente sustentados en el procedimiento de fiscalización han sido reconocidos al costo histórico de la fecha en que fueron incurridos, es decir, al valor de mercado, y que su cliente Provias Nacional, a través de la Supervisión de la Obra, ha aprobado los reajustes de valorización de precios; precisando que la actualización de los precios se realiza aplicando un factor cuyas variables son publicadas por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI). Menciona que los reajustes son cálculos estimados, por lo que las diferencias entre el costo real reconocido y el costo aceptado por la Supervisión de la Obra se reconocen en los resultados del ejercicio; siendo que, los reajustes aceptados en el ejercicio 2014 ascendieron a S/ 3 885 151,15 y fueron reconocidos como ingreso en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que indica que en el documento "Anexo 1" se muestran los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 2014 (fojas 1509 y 1510), y dado que, entre otro, el costo de ventas del referido ejercicio es de S/ 57 389 109,07, dicho importe debe consignarse en la casilla 464 de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT N°

Que refiere que en el cuadro "Resumen de valorización y grado de avance de la obra" del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 1905), se aprecia que el avance acumulado al 31 de diciembre de 2014 según presupuesto principal y adicionales de obra ascendía a un total de S/ 61 898 150,86, que estaba conformado por la suma de S/ 4 509 041,59 correspondiente al ejercicio 2013 (reconocido en la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio) y la suma de S/ 57 389 109,07 correspondiente al ejercicio 2014. Menciona que, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, los ingresos ascendieron a un total de S/ 61 274 260,22, el cual incluye los reajustes por S/ 3 885 151,15, conforme se muestra a continuación (foja 1511):

Consorcio Vial Mayoc

	2013	2014	Acumulado
Ingreso por valorizaciones	4 509 041,59	43 424 546,30	47 933 578,89
Adicionales	0,00	13 964 562,77	13 964 562,77
Principales y Adicionales	4 509 041,59	57 389 109,07	61 898 150,66



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

Reajuste	168 213,67	3 885 151,15	4 053 364,82
Total Ingreso de Obra	4 677 255,26	61 274 260,22	65 951 515,48

Que adicionalmente, con escrito de 20 de octubre de 2017 (fojas 1346 y 1347), la recurrente manifestó que según Decreto Supremo N° 011-79-VC, los montos de los contratos suscritos con el Estado son reajustados con la fórmula polinómica que es aplicada al sub total del presupuesto, lo que permite regularizar los gastos estimados en el presupuesto de obra con los gastos realmente ejecutados, que pueden ser positivos o negativos. Añade que cuando los precios de los materiales suben, ello generalmente no compensa el gasto real incurrido, dado que los precios de los materiales más incidentes no suelen variar abruptamente, por lo que su peso en la ponderación no llega a compensar el gasto real en los demás insumos que sí varían en forma apreciable y cuyo peso en el ponderable no es significativo.

Que sostiene que el diferencial entre lo ajustado y lo real se reconoce como gasto del periodo en que fue incurrido, por lo que el reajuste por S/ 3 885 151,15 no representa realmente lo gastado, ya que al ser producto de un cálculo aplicando la fórmula polinómica, el costo real es mayor al aceptado por el cliente como reajuste, lo que se evidencia en sus registros contables.

Que en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1897 reverso a 1900), la Administración dejó constancia de los mencionados escritos, así como de la documentación presentada por la recurrente; y, luego de su evaluación, indicó que respecto a lo manifestado por esta, sobre que su costo de ventas de S/ 57 344 980,00 corresponde a los costos ejecutados y registrados en su contabilidad, no incluye los costos ejecutados en el ejercicio 2013 y que debería consignarse en la casilla 464 de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; que la recurrente señaló en su escrito de 31 de agosto de 2017, presentado en respuesta al Requerimiento N° , que en su contabilidad del ejercicio 2014 incluyó los costos del ejercicio 2013 por el importe de S/ 2 987 772,00 (Asientos N°), asimismo, para calcular el importe por el cual realizó su "asiento de atenuación" de costos del ejercicio 2014, aquella determinó que el grado de avance acumulado al 31 de diciembre de 2014 era de 46,88% (según valorizaciones del Presupuesto Principal), y al sumar los avances de los presupuestos adicionales, determinó que los costos incurridos con relación a los ingresos de la obra eran de S/ 57 246 746,90, por lo que en aplicación de la NIC 11 y el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, registró un asiento de "atenuación de costos" por el importe de S/ 11 593 380,45, tal como se muestra a continuación:

Presupuestos de Obra	Total Costo + Gastos S/	% Avance	Importe S/
Presupuesto principal	94 588 888,05	46,88%	44 344 952,07
Presupuesto Adicional N° 01	230 304,91	71,67%	165 056,70
Presupuesto Adicional N° 02	876 442,94	51,08%	447 675,68
Presupuesto Adicional N° 03	2 228 762,45	100,00%	2 228 762,45
Presupuesto Adicional N° 04	7 685 773,59	86,46%	6 645 108,69
Presupuesto Adicional N° 05	4 892 450,00	69,81%	3 415 191,31
Total costos acumulados al 31/12/2014 (*)			57 246 746,89
Total costo contabilizado al 31/12/2014 (Cuentas 92 y 93)			68 938 360,45
Exceso de costos (contabilidad vs valorizaciones)			11 691 613,56
Asiento de atenuación de costos contabilizados por el contribuyente - Comprobante N° (31/12/2014)			11 593 380,45

(*) Ver Anexo N° 02 al Requerimiento N°

Que sin embargo, la Administración advierte que el grado de avance de 46,88% considera las valorizaciones acumuladas al 31 de diciembre de 2014, razón por la que afirma que el importe de S/ 57 246 746,90 incluye los costos del ejercicio 2013 por S/ 4 171 464,00. Que de otro lado, refiere que si bien la recurrente presentó el documento "Anexo N° 01", en el cual se muestran los costos reconocidos contablemente en el ejercicio 2014 por el importe de S/ 57 344 980,24, aquella no ha exhibido



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

documentación en la que se verifique fehacientemente que todos los costos contabilizados hayan sido valorizados y aceptados al 31 de diciembre de 2014.

Que en cuanto a los Presupuestos de Obra Adicionales, observa que, en el ejercicio 2014, no todos los costos por la ejecución de la obra fueron valorizados y además se encuentran pendientes de término, como se detalla a continuación:

Presupuesto de Obras Adicionales:

Valorizaciones del 2014	Último periodo valorizado	Grado de avance (%)
Adicional N° 01	01 al 30 Noviembre	71,67%
Adicional N° 02	01 al 31 Agosto	51,08%
Adicional N° 03	01 al 30 Setiembre	100,00%
Adicional N° 04	01 al 31 Diciembre	86,46%
Adicional N° 05	01 al 31 Diciembre	69,81%

Que menciona que los costos contabilizados en el ejercicio 2014 también incluyen operaciones anuladas por un total de S/ 3 333 340,00 (Asientos N° y), lo cual ha sido ampliamente detallado en el Resultado del Requerimiento N° por lo que dichos costos no influyen en la determinación de la renta neta del referido ejercicio.

Que aduce que lo señalado por la recurrente referente a que los costos ejecutados en el ejercicio 2014 son los costos registrados en su contabilidad, resulta incongruente, lo que se evidencia del porcentaje de avance de obra mencionado por ella y en el hecho de que existen meses pendientes en dicho ejercicio sin valorizaciones emitidas o pendientes de aprobación.

Que afirma que de acuerdo con las valorizaciones por los trabajos ejecutados en el ejercicio 2014 correspondientes al Presupuesto Principal del Proyecto, así como de los cinco Presupuestos Adicionales (detallados en el Anexo N° 01 adjunto al Resultado del Requerimiento N°), se determina que **los costos ejecutados valorizados al 31 de diciembre de 2014 ascienden a un total de S/ 53 075 283,00, el cual será deducido para determinar la renta bruta del ejercicio en aplicación del inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.**

Que con relación a lo manifestado por la recurrente sobre que, en el reconocimiento de los ingresos, también debe considerarse los reajustes, los cuales tienen costos asociados y se originan en las regularizaciones (actualizaciones) de los precios de los insumos que fueron fijados a la fecha planteada en la etapa de licitación; arguye que según el cuadro denominado "Resumen de Valorizaciones (Principal, Reajustes, Adicionales y Deduciones)", el total de reajustes y deducciones del ejercicio 2014 asciende a S/ 3 885 151,15, y que de los cuadros denominados "Sistema de Valorización – Retenciones por Retraso en la Obra – Determinación del Reajuste" se observa que el cálculo del reajuste de la valorización se obtiene multiplicando el factor de reajuste "K" por el total del monto valorizado (que incluye el costo directo, los gastos y la utilidad), el reintegro por reajuste de la presente valorización versus el reintegro considerado anteriormente. Agrega que los cuadros denominados "Amortización del Adelanto en Efectivo Otorgado" y "Cálculo de la Dedución de Reajuste que no Corresponde por el Adelanto en Efectivo y por Materiales" muestran el cálculo de las deducciones por reajuste por las amortizaciones el adelanto en efectivo y por materiales.

Que arguye que de acuerdo con el artículo 26 de la Ley de Contrataciones del Estado y el artículo 49 del Reglamento de la citada ley, así como el punto 1.30 de las Bases de la Licitación Pública N°

y el artículo 2 del Decreto Supremo N° 011-79-VC, los reajustes son cálculos matemáticos que se efectúan tanto a las valorizaciones correspondientes a las prestaciones originalmente pactadas en el contrato, así como de aquellas prestaciones adicionales que ejecuta el contratista, a efectos de ajustar sus



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

precios al mes en que debe ser pagada la valorización; en consecuencia, las valorizaciones deben ser ajustadas y, para determinar el coeficiente de reajuste, se consideran una serie de elementos. Sin embargo, señala que la recurrente no presentó la documentación en donde se verifique qué elementos fueron considerados para el cálculo del referido factor de reajuste "K", para determinar los reajustes de todos los montos valorizados, y tampoco presentó otra documentación distinta a los cuadros anteriormente mencionados y las facturas de venta emitidas.

Que agrega que los reajustes no forman parte de las valorizaciones de obra, sino que se incluyen en la determinación del "Pago a cuenta a cancelar al contratista", así como el monto facturable por cada valorización, siendo que, en las facturas de venta emitidas por la recurrente a su cliente Provias Nacional, se incluyen los reajustes y deducciones para determinar el sub total (ingreso) sobre el que se aplicará el Impuesto General a las Ventas.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que los reajustes en los precios determinados en las valorizaciones tienen costos relacionados; refiere que esta no ha sustentado con documentación fehaciente cuáles fueron los costos relacionados ni a cuánto ascendieron dichos montos relacionados a cada valorización, por lo que no procede su deducción como parte del costo de ventas del ejercicio fiscalizado, debiéndose tener en cuenta que, al igual como señala recurrente, los costos históricos a la fecha en que se incurrieron estaban a valor de mercado, por lo que solo los reajustes anteriormente indicados afectan el precio de las valorizaciones.

Que respecto a la información presentada por la recurrente, aduce que, para el ejercicio 2014, se determina que los costos ejecutados al 31 de diciembre de 2014 ascendieron en total a S/ 53 075 283,00, el cual fue determinado considerando las valorizaciones del Presupuesto Principal y de los cinco Presupuestos Adicionales, conforme se muestra en el Anexo N° 01 adjunto al presente resultado de requerimiento (foja 1894), que contiene el detalle de las valorizaciones de los trabajos ejecutados en el año 2014 y los costos ejecutados que fueron aprobados para su posterior facturación.

Que resalta que, mediante escrito de 13 de julio de 2017, presentado en respuesta al Requerimiento N° [redacted], la recurrente señaló que el método aplicado para determinar la renta bruta del ejercicio 2014 era el devengado según el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, reitera que, según cálculos realizados por la recurrente y las valorizaciones exhibidas, los costos ejecutados al 31 de diciembre de 2014 ascendieron a un total de S/ 53 075 283,00; sin embargo, el costo de ventas consignado en la casilla 464 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT N° [redacted], ascendía a la suma de S/ 55 306 907,00, por lo que determinó un costo de ventas en exceso de S/ 2 231 624,00 que no debía formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, y procedió a reparar dicho importe.

Que posteriormente, la Administración emitió el Requerimiento N° [redacted] (fojas 1891 y 1892), solicitando a la recurrente, que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° [redacted], según lo detallado en el Anexo N° 1 adjunto (foja 1891), y, de ser el caso, que presentara fotocopias de documentación debidamente refrendadas por su representante legal.

Que con escrito de 25 de octubre de 2017 (fojas 1530 a 1535), la recurrente manifestó que la Administración pretende desconocer el importe de S/ 2 231 624,00 correspondiente a los costos realmente ejecutados durante el ejercicio 2014, sin haber tenido en cuenta las explicaciones y el sustento documental presentado en la fiscalización, los cuales demuestran que no existe exceso de costo de ventas a ser reparado, pues el costo de ventas de S/ 57 344 980,00 es exclusivamente atribuible al ejercicio 2014 y no incluye los costos ejecutados en el ejercicio 2013. Agrega que para estimar los costos efectivamente imputables a cada periodo anual se aplica el párrafo 22 de la NIC 11, que establece el uso del devengo, y que según el párrafo 25 de la misma norma, para efectuar el reconocimiento de los ingresos y costos en



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

función al estado de realización del contrato, se debe determinar un "porcentaje de realización", que una vez calculado indica el monto de los ingresos ordinarios, así como los gastos y resultados que se atribuyen a la parte del contrato que se haya ejecutado al momento en que debe realizarse dicho reconocimiento; por tanto, concluye que para la correcta aplicación de la referida norma contable se requiere que los importes cobrados y por cobrar, así como sus costos se relacionen con la parte ya ejecutada de los trabajos.

Que sostiene que, con la información proporcionada durante la fiscalización, la Administración tuvo la posibilidad de verificar que, en aplicación de la NIC 11, efectivamente, se determinó un grado de avance de obra parcial de 4.41% para el ejercicio 2013 y de 46.88% de avance acumulado al 31 de diciembre de 2014, teniendo en cuenta que el 100% de la obra se ejecutó al cierre del ejercicio 2015, por lo que dichos porcentajes resultan aplicables para el reconocimiento contable de los respectivos ingresos y costos para cada ejercicio.

Que advierte que el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta tiene mucha semejanza con la NIC 11, puesto que ambas normas (i) se basan en el principio del devengado, (ii) consideran las sumas cobradas o por cobrar, y (iii) asocian los importes cobrados y por cobrar, así como sus respectivos costos con la porción de trabajo que efectivamente se haya ejecutado, por lo que la relación entre ambas normas es perfectamente válida, tal como ha sido reconocido en el Informe N° . A modo de ejemplo, señala que si durante el ejercicio 2013 se realizaron costos por S/ 7 165 447,36, no era posible, en aplicación de la NIC 11, atribuir la totalidad de dichos costos al citado ejercicio, debido a que la obra realizada comprendía varios ejercicios y al cierre del ejercicio 2013 solo hubo un avance de 4.41% con relación al presupuesto principal inicial, con lo cual, para propósitos contables, corresponde reconocer un costo de S/ 4 177 676,66, como se muestra a continuación:

Cuenta Contable	Sub Cuenta	Descripción	Costos S/
92		SENCICO	28 489,00
93		Servicios de construcción	3 987 771,70
94		Gastos notariales y de registro	152,54
94		Otros servicios de terceros	3 148 984,12
94		Moras e intereses fiscales	50,00
Total			7 165 447,36
Atenuación de costo acumulado			-2 987 771,70
Según el grado de avance año 2013			4 177 676,66

Que afirma que, en aplicación de las normas contables y tributarias antes mencionadas, el costo total de S/ 7 165 447,36 debió ser objeto de reducción o "atenuación" en S/ 2 987 771,70, que fue diferido hasta la conclusión de la obra (ejercicio 2015). Precisa que dicha "atenuación" o disminución no tiene otra finalidad más que reflejar con certeza el costo directamente imputable a la parte realmente ejecutada de la obra al cierre del ejercicio 2013, siendo que la parte del costo incurrido que no resultó ser proporcional al grado de avance alcanzado hasta ese momento fue diferida hasta la conclusión total de la obra.

Que en cuanto al costo de ventas del ejercicio 2014, explica que en base al documento denominado "Costo de Obra año 2014", proporcionado en la fiscalización, se advierte que el costo total incurrido al cierre de dicho ejercicio era de S/ 68 938 360,69; no obstante, al igual que en el ejercicio 2013, se consideró el costo acumulado al cierre del ejercicio 2014, que comprende no solo el grado de avance de la valorización principal de la obra (46.88%), sino también el grado de avance de las 5 valorizaciones adicionales (71.67%, 51.08%, 100.00%, 86.46% y 69.81%), de modo que, al aplicar dichos porcentajes a los respectivos costos, se tiene que solo es posible imputar la suma de S/ 57 344 980,24 como costo de obra directamente atribuible a los trabajos ejecutados durante el año 2014, quedando una diferencia de S/ 11 593 380,45 que constituye la "atenuación" o reducción del costo incurrido como consecuencia de la estricta aplicación de las normas contables y tributarias antes mencionadas.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que refiere que tanto el costo total de la obra como el costo de la parte ejecutada en el ejercicio 2014 representan cifras acumuladas, es decir, la suma de S/ 68 938 360,69 es el acumulado de costos incurridos al cierre del ejercicio 2014, respecto del cual se han "atenuado" (excluido o retirado) todos los costos de los años 2013 y 2014 que no correspondían al grado de avance de cada uno de dichos ejercicios, para efectos de su diferimiento hasta el año 2015 en que concluyó la obra, siendo que la suma de tales costos diferidos ascendió a S/ 11 593 380,45. Agrega que, como resultado de dicha "atenuación", se tiene que el costo directamente asociado al grado de avance al cierre del ejercicio 2014 es de S/ 57 344 980,24.

Que considera que al haberse aclarado cómo se obtuvo el costo de ventas de S/ 57 344 980,24, se tiene que la Administración incurre en evidente error al sostener que dicho monto también incluye el costo de ventas correspondiente al avance de obra del año 2013 por S/ 4 171 464,00, el cual ya ha sido reconocido, declarado y consumido para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013; en tanto, que el importe de S/ 2 987 771,70 fue diferido hasta la conclusión total de la obra por ser la parte del costo del año 2013 que no correspondía al grado de avance obtenido al cierre de dicho ejercicio.

Que por las razones expuestas, solicita que se deje sin efecto el reparo formulado por S/ 2 231 624,00 al haberse demostrado que no se verifica el presunto exceso en el costo de ventas declarado.

Que adicionalmente, con el escrito de 3 de noviembre de 2017 (fojas 1550 a 1554), la recurrente manifestó que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, el costo de ventas que se pretende reparar corresponde al año 2014 y no deviene en exceso, por lo que, a modo de ejemplo, explica el siguiente caso:

Inicio de obra	:	Año 2013
Fin de obra	:	Diciembre 2015
Valorización principal	:	S/ 94 588 888,00

Que al respecto, indica que si el ingreso por valorizaciones del año 2013 es de S/ 4 677 255,26 y el total de costos incurridos en dicho año es de S/ 7 165 447,36, se advierte un resultado negativo, toda vez que dichos costos superan el ingreso por valorizaciones, generándose una pérdida importante para efectos del año 2013, por lo que a fin de evitar ello y no generar distorsiones, la NIC 11 exige que se consideren solo aquellos costos que correspondan al grado de avance realizado; esto es, el desembolso de S/ 7 165 447,36 es la suma total de los costos directos, costos fijos y costos variables ejecutados en dicho año, que luego deberá ser comparado con el importe de la valorización principal con la finalidad de obtener el respectivo grado de avance, conforme se aprecia en el siguiente gráfico:

	Valorización principal	Costos ejecutados en 2013
Costos directos	XXX	Un % de XXX
Costos fijos	YYY	Un % de YYY
Costos variables	ZZZ	Un % de ZZZ
	S/ 94 588 888,00	S/ 4 171 464,00

Que en ese sentido, señala que el grado de avance realizado en el año 2013 se determina de la siguiente manera:

Costos ejecutados en el año 2013	=	S/ 4 171 464,00	=	4.41%
Valorización principal de la obra	=	S/ 94 588 888,00		

Que agrega que al haberse establecido que lo ejecutado en el año 2013 representa un grado de avance de 4,41% del total de la obra valorizada, ello significa que del total de los costos incurridos en dicha obra, esto es, de S/ 7 165 447,36 solo se podría deducir como costo la suma de S/ 4 171 464,00 respecto del ejercicio 2013, debiéndose diferir o "atenuar" la diferencia de S/ 2 993 983,00 hasta el ejercicio en que efectivamente haya concluido la obra, que para efectos del ejemplo propuesto sería en el 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que de este modo, señala que si el ingreso por valorizaciones del año 2013 es de S/ 4 452 952,00 y el total de costos incurridos "atenuados" en dicho año es de S/ 4 171 464,00, se advierte un resultado positivo de S/ 275 276,00, debido a que se ha excluido la parte de los costos que no correspondía al avance de obra de dicho año, la cual fue diferida hasta la terminación de la obra (2015). Anota que, con el ejemplo descrito, se explica cómo se determinó la atenuación de los costos por S/ 2 987 771,70 que realmente se incurrieron en dicho ejercicio, conforme se muestra en el siguiente detalle:

Determinación del resultado del año 2013		
	S/	
Ingreso por valorizaciones	-4 284 738,00	
Adicionales	0,00	
Reajuste	-168 213,67	
Total ingreso de obra	-4 452 951,67	
Otros ingresos	0,00	
Ventas netas según PDT	-4 452 951,67	
Total costo de obra	7 165 447,36	
Atenuación acumulada 2013	-2 987 771,70	Precisa que dicho importe no se considera para los ejercicios 2013 ni 2014, sino que se difiere hasta el 2015.
Atenuación acumulada 2014	0,00	
Costo de ventas según PDT	4 177 675,66	
Utilidad Bruta	-275 276,01	

Que con relación al ejercicio 2014, refiere a modo que ejemplo que, si el ingreso por valorizaciones es de S/ 57 000 000,00 y los reajustes por S/ 4 000 000,00⁹, se obtiene un total de ingresos acumulados por valorizaciones de S/ 61 000 000,00, en tanto que los costos acumulados a diciembre de 2014 ascendían a S/ 69 000 000,00, con lo cual, el resultado o utilidad bruta ascendería a S/ 8 000 000,00. Añade que, con la finalidad de determinar el costo que exclusivamente corresponde al ejercicio 2014 y utilizando la misma fórmula para encontrar el grado de avance de obra, como se ha explicado anteriormente, la Administración determinó, en el presente caso, que al 31 de diciembre de 2014 el grado de avance de obra era de 51,78%, por lo que si este se aplica al total del costo presupuestado de S/ 94 588 888,00, se tiene que el único costo que podía ser reconocido para dicho ejercicio era de S/ 40 173 488,00.

Que a su vez, menciona que no solo cuenta con una valorización principal sino que también se valorizaron 5 adicionales de obra, las cuales tuvieron los siguientes grados de avance:

	Costo de presupuesto S/	Grado de avance acumulado 2013 S/	Grado de avance acumulado 2014 S/	Costo incurrido acumulado al 31/12/2014 S/
Presupuesto principal	94 588 888,00	4,41%	46,88%	44 344 952,00
Adicional de obra N° 01	230 304,91	0,00%	71,67%	165 057,00
Adicional de obra N° 02	876 442,94	0,00%	51,08%	447 676,00
Adicional de obra N° 03	2 228 762,45	0,00%	100,00%	2 228 762,00
Adicional de obra N° 04	7 685 773,59	0,00%	86,46%	6 645 109,00
Adicional de obra N° 05	4 892 450,00	0,00%	69,81%	3 415 191,00
TOTAL				57 246 747,00

Que asimismo, advierte que la suma acumulada de S/ 44 344 952,00 es el resultado de sumar el costo del año 2013 más el costo del año 2014 (S/ 4 171 464,00 + S/ 40 173 488,00 = S/ 44 344 952,00).

⁹ Al respecto, la recurrente precisa que los reajustes que incrementan el ingreso del año 2014 también tienen un costo asociado, el cual es reconocido inmediatamente a los resultados del ejercicio, no siendo objeto de diferimiento dicho correspondiente a los reajustes.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que anota que, si se excluye el costo acumulado del año 2013 por S/ 4 171 464,00, el costo que solo afecta el ejercicio 2014 sería de S/ 53 075 283,00, de acuerdo a lo siguiente:

	Costo de presupuesto S/	Grado de avance acumulado 2013 S/	Grado de avance acumulado 2014 S/	Costo incurrido acumulado al 31/12/2014 S/
Presupuesto principal	94 588 888,00	4,41%	46,88%	40 173 488,00
Adicional de obra N° 01	230 304,91	0,00%	71,67%	165 057,00
Adicional de obra N° 02	876 442,94	0,00%	51,08%	447 676,00
Adicional de obra N° 03	2 228 762,45	0,00%	100,00%	2 228 762,00
Adicional de obra N° 04	7 685 773,59	0,00%	86,46%	6 645 109,00
Adicional de obra N° 05	4 892 450,00	0,00%	69,81%	3 415 191,00
TOTAL				53 075 283,00

Que indica que, del cuadro precedente se aprecia que los 5 presupuestos adicionales tuvieron nulo avance en el año 2013 y recién en el año 2014 se inicia y obtiene un mayor de grado de avance, siendo que los respectivos costos por grado de avance (71,67%, 51,08%, 100,00%, 86,46% y 69,81%) fueron considerados en el ejercicio 2014 en aplicación de la NIC 11. Agrega que, los reajustes de las valorizaciones son normales en la actividad de construcción, ya que permiten ajustar los importes de las valorizaciones y reconocer los costos asociados a las variaciones de los precios directamente en el ejercicio en que se ejecutaron, que en el presente caso ascienden a S/ 4 269 967,00 respecto del ejercicio fiscalizado.

Que anota que, luego de haberse explicado la mecánica utilizada para determinar el verdadero y exclusivo costo de ventas atribuible al año 2014, se puede conocer cómo se llegó a la suma de S/ 57 344 980,24:

Determinación del resultado del año 2014		
	S/	
Ingreso por valorizaciones	-43 424 546,00	
Adicionales	-13 964 562,77	
Reajuste	-3 885 151,15	
Total ingreso de obra	-61 274 260,22	
Otros ingresos	-560 182,51	
Ventas netas según PDT	-61 834 442,73	
Total costo de obra	65 950 588,99	
Atenuación acumulada 2013	0,00	Precisa que dichos importes no tuvieron efecto tributario alguno en el año 2014
Atenuación acumulada 2014	-8 605 608,75	
Costo de ventas según PDT	57 344 980,24	
Utilidad Bruta	-3 929 279,98	

Que considera que la suma de S/ 57 344 980,24 no incluye costo de ventas alguno del ejercicio 2013 al haberse diferido este hasta la culminación de la obra, por lo que desconoce cómo es que la Administración concluye lo contrario, correspondiendo al ente fiscalizador sustentar con la base legal, contable y numérica su posición sobre el particular; de lo contrario, el reparo formulado debe ser dejado sin efecto al no estar debidamente sustentado.

Que en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1881 a 1886), la Administración dejó constancia de los mencionados escritos, así como que la recurrente no presentó ninguna documentación adicional distinta; y, luego de su evaluación, reiteró las conclusiones comunicadas en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° En cuanto a lo manifestado por la recurrente en su escrito de 18 de octubre de 2017, en el sentido que los reajustes de los precios determinados en las valorizaciones tienen costos relacionados; señala que esta modificó su argumentación



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

en el escrito de 25 de octubre de 2017, puesto que ya no menciona a dichos reajustes, sino que indica que los costos ejecutados en el ejercicio 2014 ascendieron a S/ 57 344 980,24 y nuevamente explica cómo calculó el grado de avance de los ejercicios 2013 y 2014, y de la "atenuación de costos" según la NIC 11 y el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que fue analizado en el Resultado del Requerimiento N°

Que añade que en el escrito de 3 de noviembre de 2017, la recurrente finalmente determinó y señaló que el costo ejecutado en el año 2014 ascendía a S/ 53 075 283,00, tal como se ha explicado en el Resultado del Requerimiento N° ; no obstante, aquella hace referencia nuevamente a los "reajustes", indicando que son normales en la actividad de construcción, que permiten ajustar los importes de las valorizaciones y reconocer los costos asociados en las variaciones de los precios directamente en el ejercicio en que se ejecutaron, que en el ejercicio 2014 reconoció variaciones en los costos por el importe de S/ 4 269 967,00, y que de acuerdo a la NIC 11 los reajustes no se consideran al momento de calcular el grado de avance y se reconocen como costo o gasto en el ejercicio en que se realizaron (2014), concluyendo de esta manera que el costo atribuible al ejercicio 2014 era de S/ 57 344 980,24. Al respecto, advierte que la recurrente no presentó documentación en donde se verifique fehacientemente cómo se determina o calcula el importe de S/ 4 269 967,00, máxime si en su escrito de 18 de octubre de 2017 señala que los "reajustes" ascendían al importe de S/ 3 885 151,15; es decir, existe incongruencia en las cifras señaladas por la recurrente, y tampoco sustentó con documentación fehaciente cuáles fueron los costos relacionados ni a cuánto ascienden dichos montos relacionados a cada valorización, por lo que no procede su deducción como parte del costo de ventas del ejercicio fiscalizado.

Que con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que de acuerdo con la NIC 11, los reajustes no se consideran al momento de calcular el grado de avance y se reconocen como costo o gasto en el ejercicio en que se realizaron, indica que no se ha precisado en qué párrafo de la referida norma se establece dicha instrucción, ya que de su revisión no se observa ello.

Que reitera que la recurrente en su escrito de 13 de julio de 2017 señaló que el método que aplicó para determinar la renta bruta del ejercicio 2014 era el devengado previsto en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que para el ejercicio 2014, se determinó que los costos ejecutados al 31 de diciembre de 2014 ascendieron en total a S/ 53 075 283,00, importe que fue determinado considerando las valorizaciones del Presupuesto Principal y de los cinco Presupuestos Adicionales, conforme se muestra en el Anexo N° 01 adjunto Resultado del Requerimiento N° que contiene el detalle de las valorizaciones de los trabajos ejecutados en el año 2014 y los costos ejecutados que fueron aprobados para su posterior facturación.

Que por tanto, concluye que se ratifica en todos sus extremos a lo expresado en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° , manteniendo el reparo por exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014 por el importe de S/ 2 231 624,00.

Que según el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, anteriormente citada, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; y, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que añade que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante: (i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición; y (ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes. Agrega que la obligación de



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos: (i) Cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien; (ii) Cuando de acuerdo con el reglamento de comprobantes de pago no sea obligatoria su emisión; o (iii) cuando de conformidad con el artículo 37 de esta ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

Que agrega la norma citada que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que asimismo, el citado artículo señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que además el mismo artículo, regula que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente; 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; y 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley; y, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Que el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso analizado, establece que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento: a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra; y, b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

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

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

Que además, tratándose de empresas de construcción que adoptan el método señalado en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal, en las Resoluciones N° _____, se ha referido a las normas contables correspondientes a las actividades de construcción dispuestas por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 11).

Que de acuerdo al párrafo 22 de la NIC 11, cuando el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

mismo deben ser reconocidos como ingresos y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del período sobre el que se informa.

Que el párrafo 25 de la referida norma contable dispone que el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada período contable.

Que a su vez, el párrafo 26 de la NIC 11 establece que bajo el método del porcentaje de realización, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del período, a lo largo de los períodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del período en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

Que conforme con el párrafo 95 del Marco Conceptual para la información financiera, los gastos son reconocidos en el estado de ganancias y pérdidas mediante asociación directa entre los costos incurridos y el reconocimiento de ciertas partidas específicas de ingresos. Este proceso, comúnmente referido como la asociación del costo con sus ingresos, abarca el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos producidos directa o conjuntamente por las mismas transacciones y otros sucesos.

Que de acuerdo con lo indicado en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 1871, 1882, 1897 y 1937), y conforme consta en el escrito que obra a foja 460, la recurrente, en su condición de empresa constructora¹⁰, ha optado en el ejercicio fiscalizado por determinar el Impuesto a la Renta conforme al método previsto en el inciso b) del artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta, norma que dispone la obligación de asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Que en ese sentido, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales, los costos asociados a los contratos de construcción deben reconocerse en el ejercicio en que tales trabajos se ejecutan, es decir, basados en el estado de realización de la actividad producida, no estando condicionado dicho reconocimiento a la fecha en que tales costos son pagados, por lo que debe reconocerse el costo y/ o gasto cuando se incurre en ellos, esto es conforme al método de los trabajos ejecutados.

Que a su vez, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta la acreditación de un costo debe estar sustentado en comprobante de pago en los casos que corresponda y observando los lineamientos dispuestos por dicha norma a los emisores de dichos comprobantes, y en los casos que no corresponda la emisión del comprobante de pago, deberá sustentar con documentación suficiente que demuestre la erogación efectuada.

Que de lo expuesto, es del caso indicar que no existe discusión por parte de la Administración con relación al sistema adoptado por la recurrente por ser del sector Construcción, esto es, el sistema b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, a su vez, existe un importe reconocido por la Administración ascendente a la suma de S/ 53 075 283,00, atribuido como costo del ejercicio 2014, por lo que, es materia de controversia el diferencial del costo no reconocido por la Administración con relación al citado ejercicio.

¹⁰ La actividad registrada por la recurrente en el Registro Único de Contribuyente (foja 2382), así como del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1971) es de construcción de edificios completos.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que con relación a los reajustes, es del caso indicar que el inciso i) del artículo 26 de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobada por Decreto Legislativo Nº 1017, vigente al caso de autos, establecía que las bases de un proceso de selección serán aprobadas por el Titular de la Entidad o por el funcionario al que le hayan delegado esta facultad y deben contener obligatoriamente, con las excepciones establecidas en el Reglamento para la adjudicación de menor cuantía, entre otros, el valor referencial y las fórmulas de reajuste en los casos que determine el Reglamento.

Que asimismo, el numeral 2 del artículo 49 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo Nº 184-2008-EF, vigente al caso de autos, señalaba que, en el caso de contratos de obras pactados en moneda nacional, las Bases establecerán las fórmulas de reajuste. Las valorizaciones que se efectúen a precios originales del contrato y sus ampliaciones serán ajustadas multiplicándolas por el respectivo coeficiente de reajuste "K" que se obtenga de aplicar en la fórmula o fórmulas polinómicas, los Índices Unificados de Precios de la Construcción que publica el Instituto Nacional de Estadística e Informática - INEI, correspondiente al mes en que debe ser pagada la valorización.

Que dicha norma reglamentaria agrega que tanto la elaboración como la aplicación de las fórmulas polinómicas se sujetan a lo dispuesto en el Decreto Supremo Nº 011-79-VC y sus modificatorias, ampliatorias y complementarias.

Que según lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Supremo Nº 011-79-VC, las fórmulas polinómicas de reajuste automático de los precios referidos por el artículo 2 del Decreto Ley Nº 21825, adoptarán la siguiente forma general básica:

$$K = a(Jr/Jo) + b(Mr/Mo) + c(Er/Eo) + d(Vr/Vo) + e(GUr/GUo)$$

En la cual:

K: Es el coeficiente de reajuste de valorizaciones de obra, como resultado de la variación de precios de los elementos que intervienen en la construcción. Será expresado con aproximación al milésimo.

a, b, c, d, e: Son cifras decimales con aproximación al milésimo que representan los coeficientes de incidencia en el costo de la obra, de los elementos mano de obra, materiales, equipo de construcción, varios, gastos generales y utilidad, respectivamente, donde: Mano de Obra es la suma de jornales que se insumen en el proceso constructivo de la obra, incluyendo las leyes sociales y diversos pagos que se hacen a los trabajadores; Materiales son los materiales nacionales e importados que quedan incorporados en la obra, así como los materiales consumibles, incluyendo los gastos de comercialización. El rubro de fletes puede ser considerado en otro monomio, además, los campos que se incorporan a la obra deben consignarse en este mismo rubro; Equipos de Construcción son las maquinarias, vehículos, implementos auxiliares y herramientas que emplea el contratista durante el proceso constructivo de la obra; Varios son los elementos que, por su naturaleza, no pueden incluirse en los correspondientes a mano de obra, materiales o equipos de construcción; Gastos Generales son aquellos que debe efectuar el contratista durante la construcción, derivados de la propia actividad empresarial del mismo, por el cual no pueden ser incluidos dentro de las partidas de la obra. Comprende gastos efectuados directamente en obra proporcionalmente en Oficina, tales como sueldos, jornales, alquileres de inmuebles, teléfono, útiles, etc.; y, Utilidad es el monto que percibe el contratista por ejecutar la obra. Los gastos generales y la utilidad serán siempre considerados como un solo monomio dentro de las formas polinómicas.

(...).

Jo, Mo, Eo, Vo, GUo. - Son los índices de precio de los elementos mano de obra, materiales, equipos de construcción, varios y gastos generales y utilidad, respectivamente, a la fecha del Presupuesto Base, los cuales permanecen invariables durante la ejecución de la obra.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

(...).

Jr, Mr, Er, Vr, GUr.- Son los índices de precio de los mismos elementos, a la fecha del reajuste correspondiente.

Que ahora bien, obra en autos la Tercera Adenda del Contrato de Consorcio para la Modificación del mismo suscrita por (fojas 1556 a 1559, 1573 a 1576 y 1745 a 1748), en cuya cláusula denominada "Antecedentes" se estableció que, con fecha 27 de febrero de 2013, las partes celebraron un contrato de consorcio denominado (la recurrente) para actuar en conjunto y presentar una oferta competitiva utilizando todos los recursos, conocimientos y experiencia de cada parte consorciada para participar en la Licitación Pública N° para la ejecución del proyecto "Rehabilitación y Mejoramiento de la Carretera Imperial – Mayocc – Ayacucho – Tramo: Mayocc – Huanta" convocada por Provias Nacional (el cliente). Dicho contrato fue elevado a Escritura Pública el 10 de mayo de 2013. A su vez, la citada adenda contiene la modificación del contenido del consorcio en el aspecto descrito en su cláusula cuarta en la cual revocan el nombramiento del apoderado y nombran representante procesal, a su vez, en dicha cláusula se indica cuáles son las prerrogativas que están imbuidas con dicho cargo.

Que mediante Anexo N° 11 - Carta de Propuesta Económica de 3 de abril de 2013 (fojas 437 y 441), la recurrente comunicó al Comité Especial de la Licitación Pública N° que, de acuerdo con el valor referencial del proceso de selección y el expediente técnico de la obra, su propuesta económica era por un total de S/ 120 647 374,84, la cual incluía todos los tributos, seguros, transportes, inspecciones, pruebas y, de ser el caso, los costos laborales conforme a la legislación vigente, así como cualquier otro concepto que le sea aplicable y que pueda tener incidencia sobre el costo de la obra a ejecutar, excepto de aquellos posteriores que gocen de exoneraciones legales. Asimismo, adjuntó el presupuesto de obra con el detalle de las partidas a ejecutarse, las unidades de medida, los metrados y precios al 31 de julio de 2012; precisándose que el costo directo y los gastos generales de la obra ascendían a S/ 76 546 499,46 y S/ 18 042 388,59, respectivamente (fojas 434 a 436 y 438 a 440).

Que producto de la buena pro obtenida en el mencionado proceso de selección, la recurrente y Provias Nacional – Ministerio de Transportes y Comunicaciones suscribieron el Contrato de Ejecución de Obra N° de fecha 22 de mayo de 2013, respecto del proyecto "Rehabilitación y Mejoramiento de la Carretera Imperial – Mayocc – Ayacucho – Tramo: Mayocc – Huanta", según se hace referencia en la documentación que obra a fojas 856 y 859.

Que según consta en el Acta de entrega de terreno suscrita el 3 de setiembre de 2013 (foja 421) y el Acta de Recepción de Obra suscrita el 9 de noviembre de 2015 (fojas 415 a 420), el inicio del plazo de ejecución de la obra antes indicada regía a partir del 3 de setiembre de 2013 y culminó el 15 de agosto de 2015¹¹.

Que de acuerdo con el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1894), y conforme se verifica en las valorizaciones presentadas por la recurrente con relación al proyecto materia del Contrato de Ejecución de Obra N° (fojas 99, 100, 106, 107, 113, 114, 120, 126, 132, 138, 144, 150, 155, 161, 166, 172, 178, 184, 190, 196, 202, 208, 212 a 218, 224 a 230, 236 a 242, 248 a 254, 261 a 266, 272 a 277, 283 a 288, 294 a 298, 304 a 308, 314 a 318, 324 a 328, 332 a 336 y 1520 a 1524), aquella incurrió en costos directos y gastos durante el ejercicio 2014, lo que se resume en el siguiente cuadro:

Presupuesto Principal	Costo directo + Gastos
Valorización N° 05 – Enero 2014	S/ 2 096 174,00

¹¹ Adicionalmente, en el Acta de Recepción de Obra suscrita el 9 de noviembre de 2015 consta que el monto del contrato de ejecución de obra en base al sistema de precios unitarios referidos al mes de julio de 2012 era de S/ 120 647 374,84 (incluido IGV); sin embargo, el monto del contrato vigente a la fecha de emisión de dicha acta era de S/ 138 650 204,57 (incluido IGV).



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Valorización N° 06 – Febrero 2014	S/ 2 397 957,00
Valorización N° 07 – Marzo 2014	S/ 3 023 560,00
Valorización N° 08 – Abril 2014	S/ 2 049 641,00
Valorización N° 09 – Mayo 2014	S/ 2 187 272,00
Valorización N° 10 – Junio 2014	S/ 2 763 260,00
Valorización N° 11 – Julio 2014	S/ 3 486 183,00
Valorización N° 12 – Agosto 2014	S/ 3 179 561,00
Valorización N° 13 – Setiembre 2014	S/ 4 780 594,00
Valorización N° 14 – Octubre 2014	S/ 3 882 292,00
Valorización N° 15 – Noviembre 2014	S/ 3 783 774,00
Valorización N° 16 – Diciembre 2014	S/ 6 543 219,00
Total valorizado al 31/12/2014	S/ 40 173 488,00 (*)

(*) No incluye la Valorización N° 04 - Acumulado al 31/12/13 del Presupuesto Principal, en donde los costos directos y gastos es de S/ 4 171 464,00, lo que representa un avance de 4,41% con relación al presupuesto principal de la obra. Según la Administración, dichos costos directos y gastos se incurrieron en el ejercicio 2013 y no en el 2014, por lo que no deben ser reconocidos en este último ejercicio.

Adicional de Obra N° 01	Costo directo + Gastos
Valorización N° 01 – Mayo 2014	S/ 48 848,00
Valorización N° 02 – Junio 2014	S/ 2 198,00
Valorización N° 03 – Julio 2014	S/ 20 099,00
Valorización N° 04 – Agosto 2014	S/ 12 148,00
Valorización N° 05 – Setiembre 2014	S/ 76 527,00
Valorización N° 06 – Octubre 2014	S/ 2 774,00
Valorización N° 07 – Noviembre 2014	S/ 2 464,00
Total valorizado al 30/11/2014	S/ 165 057,00

Adicional de Obra N° 02	Costo directo + Gastos
Valorización N° 01 – Junio 2014	S/ 123 897,00
Valorización N° 02 – Agosto 2014	S/ 323 779,00
Total valorizado al 30/08/2014	S/ 447 676,00

Adicional de Obra N° 03	Costo directo + Gastos
Valorización N° 01 – Julio 2014	S/ 1 915 050,00
Valorización N° 02 – Agosto 2014	S/ 204 679,00
Valorización N° 03 – Setiembre 2014	S/ 109 033,00
Total valorizado al 30/09/2014	S/ 2 228 762,00

Adicional de Obra N° 04	Costo directo + Gastos
Valorización N° 01 – Setiembre 2014	S/ 1 893 667,00
Valorización N° 02 – Octubre 2014	S/ 2 576 805,00
Valorización N° 03 – Noviembre 2014	S/ 1 771 025,00
Valorización N° 04 – Diciembre 2014	S/ 403 612,00
Total valorizado al 31/12/2014	S/ 6 645 109,00

Adicional de Obra N° 05	Costo directo + Gastos
Valorización N° 01 – Octubre 2014	S/ 440 939,00
Valorización N° 02 – Noviembre 2014	S/ 2 804 041,00
Valorización N° 03 – Diciembre 2014	S/ 170 211,00
Total valorizado al 31/12/2014	S/ 3 415 191,00

Avance del ejercicio 2014 (Presupuesto Principal y Adicionales de Obra)	S/ 53 075 283,00
--	-------------------------

Que como puede apreciarse, la Administración consideró que los costos directos y gastos incurridos durante el ejercicio 2014 en la ejecución del proyecto "Rehabilitación y Mejoramiento de la Carretera Imperial – Mayocc – Ayacucho – Tramo: Mayocc – Huanta" ascendieron en total a S/ 53 075 283,00, tomando la propia información proporcionada por la recurrente, el cual no incluía la Valorización N°



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Acumulado al 31/12/13 del Presupuesto Principal, toda vez que el costo directo y gastos contenidos en ella ocurrieron en el ejercicio 2013, por lo que debían ser reconocidos en este y no en el ejercicio 2014, que es materia de fiscalización; ello atendiendo a que la recurrente manifestó en la fiscalización que para efectos de determinar su renta gravable optó por aplicar el método de trabajos ejecutados previsto en el inciso b) del artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo el método adoptado un aspecto no cuestionado como ya se había indicado.

Que ahora bien, la Administración advirtió que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT N° , la recurrente consignó un costo de ventas de S/ 55 306 907,00, por lo que consideró que existe un exceso de S/ 2 231 624,00 en comparación con el costo de ventas determinado por S/ 53 075 283,00; razón por la que procedió a reparar dicho costo de ventas en exceso y desconoció su deducción para efectos de la determinación del citado impuesto y ejercicio.

Que por su parte, la recurrente sostiene que no existe ningún exceso en el costo de ventas declarado, dado que la diferencia observada corresponde a reajustes por la variación de precios en los materiales e insumos utilizados en la ejecución de la obra, siendo que estos se encontraban a valor histórico, y que para efectos de determinar su costo de ventas procedió conforme a lo establecido en la NIC 11 y el inciso b) del artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a los documentos denominados "Pago a cuenta a cancelar al contratista (...)", "Sistema de valorización – Retenciones por retraso en la obra – Determinación del reajuste", "Cálculo del coeficiente de reajuste de precios (K)", "Regularización del reajuste", "Amortización del adelanto en efectivo otorgado", "Cálculo de la deducción de reajuste que no corresponde por el adelanto en efectivo y por materiales", "Datos del adelanto para materiales otorgado" y "Deducción que no corresponde por adelanto para materiales" (fojas 97, 98, 101, 104, 105, 108, 111, 112, 115, 118, 119, 121, 124, 125, 127, 130, 131, 133, 136, 137, 139, 142, 143, 145, 148, 149, 151, 154, 156, 159, 160, 162, 165, 167, 170, 171, 173, 176, 177, 179, 182, 183, 185, 188, 189, 191, 194, 195, 197, 200, 201, 203, 206, 207, 209, 219, 222, 223, 231, 234, 235, 243, 246, 247, 255, 256, 259, 260, 267, 270, 271, 278, 281, 282, 289, 292, 293, 299, 302, 303, 309, 312, 313, 319, 322, 323, 329, 337 a 339, 1349 a 1370, 1372, 1374, 1376 a 1393, 1395, 1397, 1399, 1401, 1402, 1404, 1405, 1407, 1408, 1410 a 1423, 1425 a 1433, 1435, 1437, 1439, 1441, 1443, 1445, 1447 a 1453, 1455, 1457, 1459 a 1465, 1467, 1469, 1471 a 1478, 1480 a 1482, 1484, 1486 a 1488, 1490 a 1492, 1494 a 1496, 1498 a 1501, 1503, 1504, 1517 a 1519 y 1525), se aprecian que se encuentran asociados a las valorizaciones descritas en el cuadro precedente; sin embargo, la recurrente no explica qué elementos consideró para efectos de establecer el factor de reajuste y proceder a la actualización de precios de los insumos, como ella sostiene, siendo que la presentación de los citados documentos por sí solos no resulta suficiente, toda vez que no existe su correlato en documentos fuente que corroboren la cuantificación de lo mencionado por la recurrente.

Que de la revisión del documento denominado "Valorización de Obras Ejecutadas" (fojas 431 a 433), se aprecia que la recurrente emitió facturas por concepto de las valorizaciones reajustadas correspondientes al ejercicio fiscalizado; apreciándose en autos que obran las Facturas N°

emitidas por la recurrente por concepto de las valorizaciones descritas en el cuadro precedente (fojas 103, 110, 117, 123, 129, 135, 141, 147, 153, 158, 164, 169, 175, 181, 187, 193, 199, 205, 211, 221, 233, 245, 258, 269, 280, 291, 301, 311, 321, 331, 347, 348, 1371, 1373, 1375, 1394, 1396, 1398, 1400, 1403, 1406, 1409, 1424, 1434, 1436, 1438, 1440, 1442, 1444, 1446, 1454, 1456, 1458, 1466, 1468, 1470, 1479, 1483, 1485, 1489, 1493, 1497, 1502, 1505 y 1526).



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que así también, obran las Facturas N°

emitidas por la recurrente por concepto de la Valorización N° 01 – Adicional de Obra N° 04 (reajuste de valorización), Valorización N° 13 (reajuste, amortizaciones y deducciones de reajustes que no corresponden), primer adelanto de materiales solicitado por el contratista y adelanto específico para materiales N° 02 y 03 (fojas 342 a 346); sin embargo, dichos comprobantes de pago se sustentan en valorizaciones reajustadas, que como se ha indicado, la recurrente no acredita cómo es que obtuvo los factores de reajuste para actualizar los precios de los insumos utilizados en la ejecución de su obra.

Que en cuanto a los estados de cuenta corriente en nuevos soles de la recurrente (fojas 102, 109, 110, 116, 122, 128, 134, 140, 146, 152, 157, 163, 168, 174, 180, 186, 198, 204, 210, 220, 232, 244, 257, 268, 279, 290, 300, 310, 320, 330, 340 y 341), estos solo muestran los abonos realizados por dichas facturas.

Que en cuanto a los medios probatorios presentados en instancia de reclamación, cabe mencionar que de acuerdo con lo expuesto por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263¹², aplicable al caso de autos, establecía que: *"No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación"*.

Que por su parte, el artículo 148 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421¹³, establece que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación.

Que conforme se aprecia en autos, la recurrente presentó en instancia de reclamación diversos medios probatorios con relación al reparo por exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014 (fojas 2012 a 2015 y 2055 a 2278); siendo que los documentos denominados "Pago a cuenta a cancelar al contratista (...)", "Sistema de valorización – Retenciones por Retraso en la Obra – Determinación del Reajuste", Regularización del reajuste" y valorizaciones según presupuesto principal y adicionales de obra (fojas 2062 a 2246), ya fueron presentados en la fiscalización, los cuales fueron analizadas anteriormente, por lo que se mantienen las conclusiones arribadas al respecto.

¹² Publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹³ Publicado el 13 de septiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

Que por otro lado, obran los documentos denominados "Pago a cuenta a cancelar al contratista (...)", "Sistema de valorización – Retenciones por Retraso en la Obra – Determinación del Reajuste", "Regularización del reajuste", "Cálculo del coeficiente de reajuste de precios (K)" y valorizaciones de obra, entre otros, que se encuentran relacionados con el ejercicio 2013 (fojas 2247 a 2278), los cuales no corresponden al ejercicio fiscalizado.

Que en cuanto al documento denominado "Aplicación de la NIC 11 en el reconocimiento del ingreso y costo", "Detalle de las cuentas de costos según balance de comprobación" y copia de la Escritura Pública del Contrato de Consorcio que celebra, de una parte, _____, y, de la otra parte, _____ suscrita ante Notario el 10 de mayo de 2013 (fojas 2012 a 2015, 2055, 2056, 2060), cabe señalar que la recurrente no acreditó estar incurso en la excepción que señala el citado artículo 141, por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios; en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no correspondía que se merituaran en dicha instancia ni igualmente en esta por este Tribunal, máxime si la Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 determina un importe a pagar que no ha sido cancelado por la recurrente (foja 2292, 2293 y 2383 vuelta). En el mismo sentido, no corresponde merituar en la presente instancia la copia de la Escritura Pública del citado Contrato de Consorcio presentada nuevamente con el escrito de apelación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 148 del citado Código Tributario.

Que por todo lo expuesto, dado que la recurrente no acreditó en autos que el costo de ventas en exceso observado corresponda al ejercicio fiscalizado, el reparo analizado en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

2.3 Costo de ventas sin sustento incrementado en rectificatoria

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 a la Resolución de Determinación N° _____, emitida el 20 de diciembre de 2017 (fojas 2282, 2282 reverso y 2292), se aprecia que la Administración desconoció el costo de ventas incrementado en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada con Formulario PDT 692 N° 750626406 de 27 de octubre de 2017, por el importe de S/ 2 038 073,00; al considerar que la recurrente no sustentó fehacientemente dicho incremento, de acuerdo con lo indicado en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____

Que es del caso indicar que, mediante el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1881 y 1882), la Administración también dejó constancia que no obstante haberse determinado el reparo por exceso de costo de ventas ascendente a S/ 2 231 624,00, la recurrente a través de su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada con Formulario PDT N° _____ de 27 de octubre de 2017, modificó el costo de ventas consignado en su declaración jurada original, incrementándolo en S/ 2 038 073,00, por lo que señaló que procedería a emitir un nuevo requerimiento sobre dicho incremento.

Que es así que, mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° _____ (fojas 1878 y 1879), la Administración indicó que, tal como se detalló en el Resultado del Requerimiento N° _____, se determinaron, entre otro¹⁴, los siguientes reparos (adiciones) para determinar la renta neta imponible del ejercicio 2014:

- Reparos por concepto de exceso en el costo de ventas declarado por el ejercicio 2014 (casilla 464 de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, Formulario PDT _____ – N° orden _____) por _____

¹⁴ Como es el reparo por concepto de ingresos gravados omitidos en el ejercicio 2014, al no haberse declarado el total de ingresos gravados correspondientes a adelantos recibidos por valorizaciones ejecutadas por el importe de S/ 7 192 559,00; el cual, como se ha indicado precedentemente, fue aceptado por la recurrente en la fiscalización, tal como se dejó constancia en el Punto N° 2 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 1887 y reverso).



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

el importe de S/ 2 231,624,00 al haber consignado un mayor importe en el costo de ventas del ejercicio 2014 de acuerdo a los costos incurridos en las valorizaciones del proyecto ejecutados y, por consiguiente, dicho importe no debe formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la propia recurrente determinó y señaló en su escrito de 3 de noviembre de 2017, que el costo ejecutado en el año 2014 ascendía a S/ 53 075 283,00, tal como fue explicado en el Resultado del Requerimiento N°

Que con relación a los reparos al costo de ventas, señala que estos se resumen de la siguiente manera:

Concepto	Según contribuyente (DDJJ Original)	(*) Reparos S/	Según SUNAT S/
Costo de ventas	55 306 907,00	-2 932 233,00	52 374 674,00

(+) Reparos al costo de ventas: S/ 700 609,00 + S/ 2 231 624,00 = S/ 2 932 233,00.

Que sin embargo, observa que el 27 de octubre de 2017, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante Formulario PDT 692 N° 750626406, en la cual, modificó, entre otros, el importe consignado en la casilla 464 – Costo de Ventas, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Concepto (casilla)	PDT N° DDJJ Original	PDT N° DDJJ Rectificatoria	Diferencia S/
Costo de ventas (464)	55 306 907,00	57 344 980,00	2 038 073,00

Que en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito, los motivos por los cuales modificó, entre otras, la casilla 464 – Costo de Ventas de su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, así como el cálculo del importe consignado, debiendo señalar la base legal que sustente sus argumentos y, de ser el caso, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente.

Que con escrito de 16 de noviembre de 2017 (fojas 1591 a 1594), la recurrente manifestó que el incremento del costo de ventas a través de su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, es consecuencia natural del incremento de sus ingresos, además, el importe de S/ 57 344 980,00 ya fue explicado en más de una oportunidad al momento de desvirtuar un supuesto reparo por exceso de costo de ventas planteado por la Administración por el importe de S/ 2 231 624,00, el cual no fue aceptado y que será impugnado posteriormente.

Que respecto a la documentación o cálculos que sustentan el referido costo de ventas de S/ 57 344 980,00, manifiesta que no se encuentra obligada a presentar y/o explicar nuevamente cómo se calculó dicha cifra, toda vez que ello ocurrió en más de una ocasión durante la fiscalización y también entregó oportunamente a la Administración la información pertinente, por lo que se remite a lo explicado anteriormente en su escrito de respuesta al Requerimiento N°

Que a su vez, considera que tiene derecho a incluir en su declaración anual rectificatoria todas aquellas partidas que considera como deducibles, no estando obligada a considerar reparos u observaciones que no acepta, como el supuesto exceso al costo de ventas declarado. Indica que la declaración rectificatoria antes mencionada no contiene una determinación a favor de la recurrente ni determina menor obligación tributaria, por lo que debe surtir todos los efectos correspondientes.

Que en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1871 reverso a 1876), la Administración dejó constancia del mencionado escrito, así como que la recurrente no presentó documentación adicional sustentatoria; y, luego de su evaluación, precisó respecto a lo manifestado por esta sobre que el incremento en el costo de ventas declarado es consecuencia natural del incremento de



Tribunal Fiscal

N° 03128-10-2023

sus ingresos, que el reparo a los ingresos determinado durante la fiscalización es por concepto de amortizaciones de los adelantos aplicados en la Factura N° _____ y por otros ingresos.

Que menciona que el escrito de 3 de noviembre de 2017 ya fue analizado y meritado en el Resultado del Requerimiento N° _____, por lo que reitera las conclusiones arribadas en este con relación a lo explicado por la recurrente sobre la determinación de su costo de ventas.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que el costo de ventas de S/ 57 344 980,00 declarado en la casilla 464 del Formulario PDT N° _____ es atribuible al ejercicio 2014, indica que se remite a los argumentos señalados anteriormente sobre el particular, y considera que no se encuentra acreditado que el referido importe corresponda al costo atribuible al ejercicio 2014.

Que finalmente, concluye que el costo de ventas incrementado con motivo de la mencionada declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 2 038 073,00, no ha sido sustentado fehacientemente durante el procedimiento de fiscalización, por lo que dispuso mantener el reparo formulado en este extremo.

Que el numeral 88.2 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación efectuada por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1535¹⁵, señalaba que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma; y, vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, siendo que transcurrido dicho plazo no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Que agrega dicho numeral que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, y en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emite pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que asimismo, el último párrafo de la citada norma establece que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y periodos o por los tributos y periodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que por su parte, el artículo 61 de aludido código, señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos se aprecia que el 8 de abril de 2015, mediante Formulario PDT N° _____ (fojas 1646 a 1650), la recurrente presentó su declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, consignando en la casilla 464 – Costo de Ventas el importe de S/ 55 306 907,00 (foja 1649).

Que no obstante, el 27 de octubre de 2017, mediante Formulario PDT N° _____, la recurrente modificó el importe consignado en la casilla 464 – Costo de Ventas de su declaración original del Impuesto

¹⁵ Publicado el 19 de marzo de 2022.



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

a la Renta del ejercicio 2014, incrementándolo a la suma de S/ 57 344 980,00 (foja 1655 reverso), con lo cual, se verifica que existe una diferencia de S/ 2 038 073,00.

Que al respecto, si bien mediante la citada declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la recurrente modificó el costo de ventas consignado en la casilla 464 de su declaración jurada original del referido tributo y periodo, incrementándolo en S/ 2 038 073,00 en comparación con el costo de ventas declarado originalmente; es preciso indicar que dicha declaración podía ser susceptible de una posterior revisión por parte de la Administración en virtud a las facultades contempladas en el artículo 61 del Código Tributario; y, en ese sentido, se tiene que la recurrente, pese a haber sido requerida, no cumplió con sustentar fehacientemente que el costo de ventas de S/ 57 344 980,00 sea atribuible al ejercicio fiscalizado, pues solo se remite a sus descargos anteriormente señalados sobre cómo determinó el referido importe, conforme se dejó constancia en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y fue materia de análisis en el punto 2.2. de la presente resolución, por lo que la suma incrementada en S/ 2 038 073,00 tampoco se encuentra acreditada; careciendo de sustento lo argumentado en sentido contrario.

Que en consecuencia, habida cuenta que el reparo analizado en este extremo se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

3. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 2281 y reverso), ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1311¹⁶, establecía que 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 citado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹⁷, la mencionada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 de la referida Tabla precisaba que 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 periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo

¹⁶ Publicado el 30 diciembre de 2016.

¹⁷ Como es el caso de la recurrente, conforme se verifica de su Comprobante de Información Registrada (foja 2382).



Tribunal Fiscal

Nº 03128-10-2023

resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. 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.

Que como se ha señalado precedentemente, el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por ingresos gravados no declarados, fue aceptado por la recurrente durante la fiscalización, por lo que, al no ser materia de grado en esta instancia, tampoco lo es la determinación de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en tal extremo.

Que asimismo, al haberse mantenido en la presente instancia los reparos por costo sustentado con facturas emitidas por contribuyente con condición de "No Habido" al 31 de diciembre de 2014, exceso en el costo de ventas declarado en el ejercicio 2014 y costo de ventas sin sustento incrementado, de acuerdo a lo analizado en los considerandos anteriores, y teniendo en cuenta además aquellos aspectos no cuestionados, también se mantiene la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributaria en este extremo, correspondiendo confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que toda vez que la infracción materia de autos se encuentra debidamente acreditada, no cabe amparar la solicitud de la recurrente de que se deje sin efecto la Resolución de Multa N° _____ impugnada.

Que el informe oral solicitado se realizó con la sola asistencia del representante de la Administración, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° _____ (foja 2412), no obstante haberse notificado a ambas partes.

Con los vocales Ramírez Mio y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de mayo de 2018.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Haro Romero
Secretaría Relatora (e)
FS/HR/VQ/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.