



Firmado Digitalmente por  
CHARCA HUASCUPE Walter  
Tito FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 12/01/2024  
13:55:40 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

**EXPEDIENTE Nº** : 2929-2015  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y otros  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 28 de diciembre de 2023

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por \_\_\_\_\_, con R.U.C. \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia \_\_\_\_\_ emitida el 27 de octubre de 2014, por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa \_\_\_\_\_ emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que, en el caso de autos, mediante Carta \_\_\_\_\_ y Requerimiento \_\_\_\_\_ (folios 5802 y 5762), la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización<sup>1</sup> por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 y, como resultado se efectuaron los siguientes reparos:

- Resoluciones de Determinación (folios 5816 a 5841 y 6112 a 6115) giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre<sup>2</sup> de 2009:

Reparos a la base imponible por:

- Diferencia de la tasa aplicada a ventas de bienes dentro del territorio del 18% a 19% al no encontrarse alcanzado por el contrato de estabilidad.
- Deducción del débito fiscal en la fecha de emisión de la nota de crédito y no en la fecha de recepción por el cliente.
- Por no haber gravado ventas (prestación de servicios) dentro del territorio nacional gravadas con el Impuesto General a las Ventas por los periodos enero y julio de 2009.

<sup>1</sup> Asimismo, en el procedimiento de fiscalización la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2009 por desembolsos no destinados a operaciones gravadas (construcción de la Planta La Tomilla) por el importe de S/ 292 503,63, lo cual fue reconocido por la recurrente e incluido en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2009 presentada con Formulario PDT 621

(folio 6296), lo que se dejó constancia en el Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación

(folio 6112), por lo que de conformidad con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, tal observación no constituía reparo, por lo que la recurrente no tenía derecho a impugnarlo, tal como lo hizo.

<sup>2</sup> La Administración también reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 por desembolsos que no fueron destinados a operaciones gravadas (adquisición de bienes y servicios donados y auspiciados a terceros y otros gastos no deducibles), el cual no fue materia de impugnación en el presente procedimiento contencioso tributario, tal como se advierte de su recurso de reclamación y se da cuenta en la resolución apelada (folios 6151 a 6240, 6374 a 6390, 6405 a 6466 y 7883 reverso).



Firmado Digitalmente por  
CASTANEDA ALTAMIRANO  
Victor Eduardo FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 12/01/2024 12:42:33  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
TERRY RAMOS Carmen Ines  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 12/01/2024 10:01:19  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
TOLEDO SAGASTEGUI  
Claudia Elizabeth FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 12/01/2024 14:20:50  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

4. Notas de crédito emitidas indebidamente para anular facturas emitidas por la construcción de la

5. Prestación de servicios a – Adelantos por construcción de la

6. Reliquidación periodo diciembre 2009

Reparos al crédito fiscal por:

7. Aplicación de la Norma VIII del Código Tributario – Servicios de Gerenciamiento y Adm. y Gestión de la Planta de Sulfuros.

8. Gastos ajenos al giro del negocio - reubicación Pueblo de Utaña.

9. Gastos ajenos varios (liberalidad)

- Resoluciones de Multa (folios 8860 a 8895) giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## **Desistimiento parcial**

Que encontrándose en trámite la apelación formulada, la recurrente mediante escrito con firma legalizada de su representante ante Notario Público, presentado el 27 de febrero de 2020 en la Mesa de Partes de la Administración (folios 8161 a 8167), se desistió en el extremo referido a los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 por la tasa aplicada a ventas de bienes dentro del territorio del 18% a 19% al no encontrarse alcanzado por el contrato de estabilidad y en los periodos enero y julio de 2009 por no haber gravado ventas (prestación de servicios) dentro del territorio nacional gravadas con el Impuesto General a las Ventas solo en el extremo de la aplicación de la alícuota del 19% del Impuesto General a las Ventas, así como las sanciones vinculadas giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario contenidas en las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa

Que de conformidad con el artículo 130º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento, el que es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión y deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal, ante notario o fedatario de la Administración.

Que en aplicación del citado artículo, procede aceptar el desistimiento parcial formulado en el extremo antes indicado.

## **Resoluciones de Determinación Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009**

*Por no haber gravado ventas (prestación de servicios) dentro del territorio nacional gravadas con el Impuesto General a las Ventas*

Que, previo al presente análisis, cabe precisar que, considerando el desistimiento parcial aceptado, vinculado al reparo materia de autos, en el extremo de la aplicación de la alícuota del 19% del Impuesto General a las Ventas respecto de las operaciones observadas, el presente pronunciamiento se circunscribe únicamente a verificar si estas se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que la Administración señala que la recurrente cobra a las empresas de transporte de carga marítima, por cada embarque, un importe ascendente a US\$ 1 500,00 al contado y en efectivo, lo que se confirma con el detalle por el que fueron emitidas las Facturas materia de reparo;



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

precisa que la comisión de embarque deriva de una selección preferente que la contribuyente hace con dichas navieras frente a posibles competidores que le brinden el mismo servicio, motivo por el cual cobra una comisión de embarque en cada una de las naves por viaje (importe acordado por las partes).

Que indica que si bien la recurrente aduce que las operaciones por las que emitió los comprobantes de pago observados corresponden a un descuento que le otorgan sus proveedores y que económicamente representan una rebaja en la contraprestación que en definitiva aquella se encontraba obligada a pagar, no presentó documentación alguna que sustente su afirmación.

Que la recurrente sostiene que lo que define al contrato de comisión mercantil es el encargo o mandato de naturaleza mercantil que el comitente está obligado a cumplir, esto es, el elemento determinante que configura que una operación sea catalogada como comercial y, específicamente, como comisión mercantil, es la presencia de un encargo o mandato que consistirá en realizar uno o varios actos jurídicos de naturaleza mercantil, y en los cuales el comisionista actuará representando al comitente frente a terceros, ya sea en forma directa o indirecta.

Que arguye que la Administración no ha demostrado el alcance de la presunta prestación de servicios que efectuó a favor de [redacted] por el contrario, manifiesta que durante la fiscalización acreditó claramente la celebración y ejecución de contratos de transporte, los cuales la tienen como usuaria (shipper) y a la citada empresa como transportista, en tal sentido, la prestación a la que se encuentra obligada es únicamente a pagar el flete respectivo, las demás obligaciones o deberes contractuales son propios de la ejecución de un contrato de transporte internacional, dentro de los cuales se encuentran los descuentos que están obligadas a realizar las empresas de transporte a los fletes pactados, los que no se encuentran prohibidos por ley.

Que aduce que los conceptos reparados responden a las características de un descuento, ya que económicamente representa una rebaja en la contraprestación que en definitiva debía pagar por el servicio de transporte contratado, no existiendo ningún servicio que haya prestado y que deba estar gravado con Impuesto General a las Ventas.

Que, al respecto, de acuerdo con el inciso b) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dicho impuesto grava la prestación de servicios en el país.

Que de acuerdo con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º de la anotada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1116, se entiende por servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el inciso c) del artículo 4º de la citada ley, modificado también por el Decreto Legislativo N° 950, prevé que en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero; mientras que, el inciso b) del artículo 13º de la misma ley, prescribe que la base imponible en la prestación de servicios está constituida por el total de la retribución.

Que, por su parte, los incisos a) y g) del artículo 28º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que se considera renta de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes; así como, cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.



# *Tribunal Fiscal*

N° 10973-2-2023

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 05130-5-2002 y N° 08296-1-2004, ha señalado que la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas es bastante amplia, pues el término prestación comprende las obligaciones de dar (salvo aquéllas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso se estaría ante una venta) y, las de hacer y de no hacer, requiriéndose para tal efecto la confluencia de los siguientes requisitos: a) Que se trate de una prestación realizada por una persona para otra, b) Que la persona que efectúa la prestación perciba una retribución o ingreso y c) Que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría aun cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento (folio 5625), la Administración informó a la recurrente que de la revisión de sus libros y registros, así como de la documentación sustentatoria exhibida y/o proporcionada en el procedimiento de fiscalización, verificó que anotó en su Registro de Ventas los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 03 adjunto al citado requerimiento (folio 5621), a cuyos importes no aplicó el Impuesto General a las Ventas; además, precisó que las ventas efectuadas mediante tales comprobantes de pago no están alcanzadas por los beneficios de estabilidad tributaria, por lo que, le requirió sustentar, exhibiendo los originales y proporcionando fotocopia de la documentación e información pertinente y suficiente que acreditase por qué no ha gravado con la tasa del 19% del Impuesto General a las Ventas los importes detallados en el aludido Anexo N° 03 (folio 5621).

Que señaló que entre los documentos que debía exhibir y proporcionar fotocopia se encuentran: comprobantes de pago, invoice, guías de remisión, conocimientos de embarque, documentos aduaneros de exportación, contratos de ventas y/o servicios, renovaciones, modificaciones y adendas, correspondencia, comunicaciones, proformas, cotizaciones, valoraciones, informes y otros.

Que, en respuesta, mediante escrito de 23 de setiembre de 2013 (folio 5609), la recurrente indicó que todos los comprobantes de pago que están contenidos en el Anexo N° 03 al Requerimiento están relacionados a operaciones por reembolsos de gastos, penalidades y comprobantes de pago emitidos para fines aduaneros, es decir, operaciones que se encuentran fuera del campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento (folios 5599 a 5601), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y luego de su revisión señaló que dentro de los comprobantes de pago cuyo sustento fue solicitado se encuentran aquellos emitidos por comisiones de embarque en puerto de origen, según se detalla en el Anexo N° 03 adjunto al citado resultado de requerimiento, es decir, en puerto peruano, por lo que tales comisiones se encuentran dentro del campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas.

Que precisó que conforme se observa de la descripción de los comprobantes de pago entregados por la recurrente y demás documentación proporcionada, se tiene que el servicio prestado consiste en la selección de una empresa, entre varias de ellas que se dedican al transporte de carga marítima de minerales a nivel internacional, con el objeto de que la empresa elegida sea la encargada de transportar sus minerales por la venta de bienes realizada a sus clientes del exterior, o transportar los minerales adquiridos por estos y cuyo encargo de selección de la naviera recae en la contribuyente, otorgándole a cambio una contraprestación pactada entre las partes que es la comisión por la que se emitieron los comprobantes de pago observados.

Que concluyó que la comisión de embarque es un servicio prestado en el país que se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la ley y, por tanto, gravado con el Impuesto General a las Ventas, ya que se trata de una prestación de servicios consistente en la selección por parte de la contribuyente de una empresa naviera que transportará sus minerales o los de sus clientes, existe una retribución pactada entre las partes y el ingreso percibido por la recurrente es considerado renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, por tanto, corresponde gravarse estos servicios con el Impuesto General a las Ventas.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que, en el caso de autos, se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero y julio de 2009, toda vez que determinó que las operaciones contenidas en las Boletas de Venta emitidas por la recurrente a favor de el 16 de enero y 10 de julio de 2009, bajo las descripciones de “

*las naves:*

por los importes de US\$ 18 000,00 y US\$ 21 000,00, respectivamente, corresponden a ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que obran en autos copias de las Boletas de Venta (folios 5014 y 5081), giradas por los servicios de comisión de embarque, precisándose que el pago se realizó en efectivo; sin embargo, se advierte que tales operaciones no fueron gravadas con el Impuesto General a las Ventas, a pesar de sustentar servicios que conforme a la documentación accesoría presentada estarían vinculados al cobro que realiza la recurrente a la empresa transportista de carga marítima respecto a las salidas de buques desde el puerto peruano de en lo que se transporta los productos que despacha (folios 5012 y 5078).

Que también obran en autos los documentos denominados “Solicitud 248 (Boleta)” y “Solicitud 116 (Boleta)” (folios 5013), emitidos por la contribuyente, cuya descripción de datos coincide con la de los comprobantes de pago observados, adicionando la indicación de que el tipo de pago fue al contado.

Que, al respecto, si bien la recurrente sostiene que los conceptos reparados responden a las características de un descuento, ya que económicamente representa una rebaja en la contraprestación que en definitiva debía pagar por el servicio de transporte contratado, no existiendo ningún servicio que haya prestado y que deba estar gravado con Impuesto General a las Ventas, no ha proporcionado documentación alguna que acredite tal afirmación y que pueda ser verificada a fin de determinar su correspondencia.

Que, estando a lo expuesto, se advierte que las operaciones por las que se emitieron las Boletas de Venta corresponden a ingresos percibidos por la recurrente por la comisión de embarque que cobra a la empresa transportista de carga marítima por los buques que parten desde el puerto de transportando los productos que esta despacha, los cuales son considerados como rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, y al no haber acreditado la contribuyente el motivo válido y sustentado de la omisión a gravar tales operaciones con el Impuesto General a las Ventas, aquellas se encuentran gravadas con este último impuesto, por lo que, corresponde mantener el presente reparo en el extremo materia de controversia y confirmar la resolución apelada también en tal extremo.

Que si bien la recurrente sostiene que dentro de las obligaciones y deberes contractuales propios de la ejecución de un contrato de transporte internacional se encuentran los descuentos que están obligadas a realizar las empresas de transporte a los fletes pactados, de ahí que los conceptos reparados responden a las características de un descuento, ya que económicamente representa una rebaja en la contraprestación que en definitiva debía pagar por el servicio de transporte contratado, no existiendo ningún servicio que haya prestado y que deba estar gravado con Impuesto General a las Ventas; conforme se ha indicado expresamente en considerandos precedentes, aquella no ha presentado documentación probatoria alguna que acredite válida y fehacientemente su afirmación, más aún cuando la emisión de tales comprobantes de pago, según el Reglamento de Comprobantes de Pago, constituyen documentos que acreditan la transferencia de bienes la entrega en uso o la prestación de servicios,



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

consignándose en el caso de autos que corresponden a servicios de comisión de embarque<sup>3</sup>, no estando prevista su emisión para consignar descuentos, motivo por el que además, no corresponde emitirlos, siendo las notas de crédito las que se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, por lo que, no resulta amparable lo argüido por la recurrente en tal extremo.

Que lo alegado respecto a que la Administración no ha demostrado el alcance de la presunta prestación de servicios que efectuó a favor de no resulta atendible, toda vez que conforme se detalló precedentemente, revisados los comprobantes de pago emitidos por la contribuyente, materia de reparo, y la documentación complementaria presentada (folios 5012 a 5014 y 5078 a 5080), se advierte que esta percibe un ingreso producto del servicio de selección y salidas de buques de la citada empresa transportista de carga marítima desde el puerto peruano de a través de los cuales transporta los productos que despacha la recurrente, a los que ella describe como "comisión de embarque", ingresos considerados como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas.

*Deducción del débito fiscal en la fecha de emisión de notas de crédito y no en la fecha de recepción por el cliente*

Que la Administración señala que las notas de crédito observadas fueron anotadas en el Registro de Ventas en el período en que fueron emitidas, sin embargo, éstas fueron entregadas a los clientes al mes siguiente de su emisión, por lo que es en este periodo que se debió anotar en dicho registro, lo cual permitiría un ajuste simultáneo que se correspondía con las normas del Impuesto General a las Ventas y con la técnica del valor agregado sobre la cual se sustenta el mencionado impuesto.

Que la recurrente sostiene que conforme con lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7° de su reglamento, lo relevante para la configuración del ajuste del débito fiscal, es la emisión de la nota de crédito y que se haya configurado el supuesto sustancial (descuentos, anulación, entre otros), los que según alega en su caso se ha cumplido, asimismo, indica, que de considerarse que la entrega constituye un requisito adicional, en su caso, tanto su entrega como su aceptación se han producido.

Que agrega que la Administración determinó de forma presunta su deuda tributaria, dado que a partir de un hecho (emisión en el mes uno y entrega en los primeros días del mes dos) está presumiendo de manera indebida un hecho no comprobado por ella (utilización del crédito fiscal, reducción indebida del débito fiscal o vulneración de la técnica del impuesto) y, que sin embargo, la determinación sobre base presunta debe sustentarse en supuestos y procedimientos contemplados expresamente en una ley; además, menciona que la Administración no ha acreditado los motivos determinantes del reparo ni lo ha motivado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103° del Código Tributario y el artículo 6° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que aduce que, si bien la recepción es un elemento para la deducción del débito fiscal, ello no determina el momento en el que deba efectuarse dicha deducción, por lo que la Administración no

<sup>3</sup> De conformidad con el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución N° 233-2008-SUNAT, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

El artículo 2° señala que sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes: a) Facturas, c) Boletas de venta, entre otros.

Conforme con los numerales 3.1 y 3.2 del acápite 3 del artículo 4°, las boletas de venta se emitirán en los siguientes casos: a) En operaciones con consumidores o usuarios finales, b) En operaciones realizadas por los sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado, incluso en las de exportación que pueden efectuar dichos sujetos al amparo de las normas respectivas, asimismo, no permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal ni podrán sustentar gasto o costo para efecto tributario, salvo en los casos que la ley lo permita y siempre que se identifique al adquirente o usuario con su número de RUC así como con sus apellidos y nombres o denominación o razón social.

De acuerdo con el numeral 1.1 y 1.4 del acápite 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, además, en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.



# *Tribunal Fiscal*

N° 10973-2-2023

puede sustentar su reparo en ello. Invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02000-1-2006, N° 10893-9-2013, N° 05157-8-2013, N° 3508-3-2016 y N° 4012-3-2019, así como las Sentencias de Casación N° 3587-2018-Lima y N° 0257-2022 Lima.

Que anota que en el caso que prospere la interpretación de la Administración en virtud de lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 213-2-2000, ello sería contrario a lo dispuesto en reciente jurisprudencia emitida por dicho órgano, por lo que se configuraría un supuesto de dualidad de criterio, lo cual en virtud del artículo 170° la exime del pago de intereses generados y sanciones.

Que conforme con el inciso a) del artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina, siendo que a efectos de la deducción se presume sin admitir prueba en contrario, que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido; agregando dicha norma que tales descuentos son aquellos que no constituyen retiro de bienes.

Que el último párrafo del referido artículo 26° señala que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, indica que los ajustes a que se refieren los artículos 26° y 27° de la ley, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el numeral 3.1 del artículo 10 del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, indica que, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de estas, en el mes en que estas se realicen. Por su parte, el numeral 4 del citado artículo 10, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, prescribe que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones, siendo que para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, entre otros, por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago (inciso a).

Que de conformidad con los numerales 1.1 a 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito que se emitían por concepto de descuentos debían contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se expedían y sólo podían ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que según el numeral 1.6 del artículo 10° del referido reglamento, el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa

Que el numeral 5 del artículo 11° Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establecía como obligación que la segunda copia de las notas de crédito debía entregarse conjuntamente con el original al adquirente o usuario.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y N° 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que, asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada a una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, así como su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04476-2-2010, a efecto de sustentar la emisión de una nota de crédito debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente) para modificar la factura respectiva, toda vez que de acuerdo con las normas que regulan la emisión y archivo de aquéllas, éstas deben ser entregadas al adquirente a fin de anular la venta previamente facturada y que para tal efecto debe dejarse constancia del nombre y apellido de la persona que las recibió, el número de su documento de identidad, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que tal como se señala en las Resoluciones N° 04052-3-2009 y N° 08975-3-2009, el registro contable de las operaciones efectuadas con terceros debe estar sustentado por un documento o comprobante y los libros y registros contables deben ser llevados siguiendo procedimientos que confieran a la contabilidad un grado suficiente de autenticidad y permita el control de su veracidad.

Que, conforme se detalló precedentemente, las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada a una operación anterior, por lo que para modificar la factura respectiva debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente), en tal sentido, corresponde que su anotación se realice en la fecha de recepción del adquirente, lo cual permite acreditar la modificación de la factura correspondiente.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5624 y 5625), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión del Registro de Ventas, observó que anotó notas de crédito detalladas en el Anexo N° 4 (folio 5619), por lo que le solicitó que exhibiera copia de la documentación e información pertinente y suficiente que acreditara su recepción y los motivos por los cuales fueron emitidas.

Que en respuesta, con escrito de 23 de setiembre de 2013 (folios 5606 a 5612), la recurrente señaló que cumplía con adjuntar la documentación requerida.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento (folios 5598 y 5599), la Administración dio cuenta de lo señalado y la documentación presentada por la recurrente y, de su evaluación señaló que las notas de crédito observadas fueron anotadas en su Registro de Ventas en los periodos en que fueron emitidas, lo cual le permitió a la contribuyente disminuir su débito fiscal declarado y pagado en dichos periodos; sin embargo, de la revisión de las cartas a través de las que se remitieron dichas notas y de los cargos de entrega del servicio de mensajería advirtió que estas fueron efectivamente entregadas a las personas o empresas a cuyo favor fueron emitidas, al mes siguiente de su emisión y anotación en su Registro de Ventas, por lo que conforme con lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7° de su reglamento, el ajuste al débito por parte del emisor de las notas de crédito y el correspondiente ajuste al crédito fiscal al que se emitió dicho documento debió realizarse en el mismo periodo tributario, debido a que ello permitía un ajuste simultáneo conforme con las normas del citado impuesto y con la técnica del valor agregado.

Que en ese sentido, concluyó que era en el periodo siguiente al de su emisión en que debieron anotarse en el Registro de Ventas y declararlos como una deducción al débito fiscal del citado mes, por lo que señaló que procedería a reparar la base imponible en los periodos observados y serían considerados en la determinación del Impuesto General a las Ventas en los periodos que los citados documentos fueron entregados a su cliente, conforme con el detalle descrito en el Anexo N° 4 del citado resultado (folio 5593).





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que de lo actuado se advierte que las Notas de Crédito observadas por la Administración, fueron emitidas por la recurrente el 27 de febrero, 30 de setiembre y 31 de diciembre de 2009 a sus clientes por el ajuste de precio en venta de cátodos de cobre, las que fueron anotadas en su Registro de Ventas y por consiguiente consideradas en su declaración del Impuesto General a las Ventas de los periodos febrero, setiembre y diciembre de 2009 (folios 4882, 4886, 4892, 4893, 4894, 4898, 4899 y 4907, 5593 y 6296).

Que, ahora bien, de acuerdo con las cartas remitidas por la recurrente a dichos clientes, así como de los cargos de entrega del servicio de mensajería de dichas cartas y de las citadas notas de crédito, se advierte que las notas emitidas en febrero de 2009 fueron entregadas a su cliente el 2 de marzo de 2009; las de setiembre de 2009, el 1 y 2 de octubre de 2009 y, las de diciembre de 2009 el 4 de enero de 2010 (folios 4879 a 4881, 4883 a 4885, 4889 a 4891, 4895 a 4897 y 4904 a 4906).

Que en ese sentido, se aprecia que la recurrente anotó en su Registro de Ventas las notas de crédito observadas, en el periodo que fueron emitidas, conforme reconoce la recurrente, lo que no correspondía, dado que conforme con lo establecido en las resoluciones antes citadas, tales documentos constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada a una operación anterior, por lo que para modificar la factura respectiva debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente).

Que, en tal sentido, correspondía que la recurrente anotara las notas de crédito observadas en la fecha de recepción del adquirente, lo cual permite acreditar la modificación de la factura correspondiente, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones Nº 08470-2-2018 y Nº 07772-5-2023, referidas al mismo contribuyente, respecto de periodos distintos al que es materia de autos.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la entrega y aceptación de las notas de crédito se han producido en su caso, no resulta atendible, debido a que la recurrente aplicó las referidas notas de crédito y, por consiguiente, dedujo el débito fiscal en la fecha de emisión de las citadas notas y no en la fecha de recepción por parte de sus clientes.

Que lo argüido por la recurrente respecto a que la determinación realizada por la Administración es sobre base presunta, por lo que debió sustentarse en supuestos y procedimientos contemplados expresamente en una ley, no resulta atendible, debido a que en el caso de autos, conforme se analizó anteriormente la Administración no efectuó la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta sino sobre base cierta, esto es, sobre la base de la documentación presentada por la recurrente la Administración constató que la recurrente dedujo el débito fiscal en la fecha de emisión de las notas de crédito y no en la fecha de su recepción por parte de los clientes.

Que no resultan aplicables las Resoluciones Nº 2000-1-2006, Nº 10893-9-2013 y Nº 4012-3-2019, por corresponder a casos distintos al de autos, dado que versan sobre supuestos en los cuales no se encontraba acreditada la recepción de las notas de crédito observadas, lo que no ocurre en el caso materia de análisis, en el que no se cuestiona que no se hubiera producido la recepción de tales documentos, sino que estas fueron deducidas con anterioridad a su fecha de recepción.

Que en cuanto a la Resolución Nº 03508-3-2016 invocada por la recurrente, cabe señalar que en tal pronunciamiento se analizaron hechos diferentes a los ocurridos en el caso de autos, conforme se indicó expresamente en la Resolución Nº 07772-5-2023, referida al mismo contribuyente, en la que se analizó un reparo cuyo sustento coincide con el analizado en la presente resolución, por lo que su invocación no enerva el reparo acotado por la Administración.

Que respecto a las Sentencias de Casación Lima, también invocadas por la recurrente, cabe indicar que los criterios contenidos en tales pronunciamientos no resultan vinculantes para este Tribunal, pues tienen efecto únicamente entre las partes involucradas y





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

tributaria, dado que, la figura de la percepción de la retribución y por el monto percibido al que se refiere la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, se refleja en dicho caso en la compensación mensual de las facturas emitidas por la en su obligación de hacer por la garantía de suministrar energía eléctrica en las condiciones pactadas durante 9 años a un precio fijo, cantidad y potencia acordada, conforme con lo dispuesto en la sección 3.03.1 del indicado contrato, en la que se estableció que la emisión de la indicada factura no significaría un nuevo egreso para la recurrente, en razón de que de los importes de las facturas debían compensarse con la emisión de las facturas que debía emitir la recurrente por el avance de obra de la construcción de la Presa Bamputañe efectuados durante los meses de febrero a noviembre de 2009.

Que, estando a lo detallado en el considerando precedente, refiere que durante los periodos febrero a noviembre de 2009 se produjo el nacimiento de la obligación tributaria respecto del contrato de construcción por los avances de obra, habiéndose cumplido con las compensaciones descritas, por lo que menciona que la recurrente en los periodos febrero a noviembre de 2009 debió considerar en su base imponible del Impuesto General a las Ventas el importe de US\$ 46 296,30.

Que destaca que si bien en el caso analizado no se registra ni se tendrá un importe percibido efectivamente por parte de la recurrente, la compensación de los dos conceptos mensualmente se cumplió, también resalta que el pago parcial en dicho caso se ve reflejado en la compensación de las facturas emitidas de manera mensual por la indicada empresa en su obligación de hacer garantizar el servicio de energía eléctrica durante 9 años, a un precio fijo, cantidad y potencia acordada y, que en razón a ello, contrario a lo alegado por la recurrente, no se está presumiendo el aspecto temporal del impuesto, ya que se encuentran establecidos todos los aspectos para la configuración de la obligación tributaria.

Que añade que utilizar el gasto y crédito fiscal de los comprobantes de pago por los avances de obra de no permite la correcta aplicación y traslado del gasto y crédito a la y así neutralizar el crédito fiscal; y que la recurrente se estaría beneficiando doblemente por el crédito fiscal de las facturas emitidas por <sup>4</sup> y las facturas de

Que de otro lado, indica que la recurrente en el periodo diciembre de 2009 emitió a la la Factura por la entrega y cumplimiento de la obligación de hacer la por el importe de US\$ 12 216 769,67, más el Impuesto General a las Ventas de US\$ 2 321 186,24, y que teniendo en cuenta lo antes expuesto, así como lo señalado en la Resolución de Intendencia que resolvió el recurso de reclamación contra la determinación realizada al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008, reliquidó el importe final en el periodo diciembre de 2009 y procedió a ajustarlo a la suma de US\$ 6 618 473,64.

Que la recurrente sostiene que la ejecución y entrega de la a favor de la corresponde a una obligación que culminó en un dar (distinta a la de una construcción) y por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria para el Impuesto General a las Ventas debió darse al momento de la entrega de la citada presa, esto es, en diciembre de 2009, por lo que alude que el reparo efectuado por la Administración al débito fiscal por tal concepto carece de sustento.

Que arguye que dicha obligación de dar correspondía a una condición necesaria pactada con la a efectos de ejecutar el Contrato de Suministro de Electricidad, dado que, de no haber cumplido con ello, señala que dicha empresa pudo haber resuelto el contrato de suministro y haber perjudicado el desarrollo de sus actividades, precisa que las obligaciones de dar son obligaciones positivas que consisten en la entrega de uno o más bienes, a que se compromete el deudor frente a su acreedor con el fin de constituir sobre dicho bien derechos reales como la propiedad, como en este caso, la

4



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

Que destaca que en mérito del Contrato de Suministro suscrito con la [redacted] se obligó a dar un bien cierto (Presa Bamputañe) y que era una condición necesaria para efectos del suministro de energía por parte de la anotada empresa, dado que el único objetivo de esta era la obtención de la referida presa, sea mediante su entrega física o en dinero, por lo que, menciona que resulta erróneo lo afirmado por la Administración en el sentido que tal acuerdo implicó una obligación de hacer.

Que añade que de acuerdo con el Contrato de Suministro el pago anticipado al que se comprometió correspondía alternativamente a la entrega de la [redacted] o del pago ascendente a la suma de US\$ 5 000 000,00 para la ejecución o financiamiento de la construcción de la indicada presa, por lo que, en el supuesto que hubiera elegido la entrega del dinero en efectivo, este hubiera sido destinado para la ejecución del Proyecto de la [redacted] plasmado en el Estudio de Factibilidad, de ahí que tal documento en modo alguno hubiera desnaturalizado la obligación de dar elegida.

Que sostiene que teniendo en cuenta que se optó por la ejecución y entrega directa de la [redacted] su entrega (contenida en el Estudio de Factibilidad) no desnaturaliza la obligación de dar a la que se comprometió, dado que es equivalente a la entrega de dinero en efectivo para la misma finalidad, resalta que en cualquiera de las alternativas constituía un requisito sustancial dicho estudio de factibilidad, por lo que, alude que este no puede modificar que la obligación de dar la presa se convierta en una obligación de hacer en su modalidad de construcción.

Que afirma que aún en el supuesto negado que califique la construcción y entrega de la [redacted] como un contrato de construcción habría aplicado de manera indebida las reglas del nacimiento de la obligación tributaria en dicho tipo de servicios, pues indica que si bien la Administración hace referencia a que se ha producido la percepción de la retribución, ello resulta inconsistente, dado que no identifica si esta se produjo a través de las facturaciones efectuadas por la [redacted] o a través de las facturaciones efectuadas por la empresa

Que añade que la obligación tributaria debe definir todos los aspectos del tributo (sujetos activo y pasivo, contenido sustancial de la obligación, base imponible, alícuota, lugar y momento del nacimiento de la obligación tributaria), lo que ha sido reconocido por la sentencia recaída en el Expediente N° 1993-2008-PA/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03708-8-2012, precisando que el reparo al nacimiento del Impuesto General a las Ventas no debe conllevar un reparo al importe o base imponible de este, en tanto que aquella depende de las disposiciones legislativas y no de la naturaleza metajurídica de los hechos, por lo que, refiere que la determinación efectuada no se encuentra conforme a ley.

Que por otra parte, sostiene que la Administración al haber considerado que el contrato suscrito con la [redacted] contiene una obligación de hacer propia de un contrato de construcción cuestiona la emisión de la Factura [redacted] a través de la cual se transfirió la mencionada presa a la citada empresa; sin embargo, alude que debido a que la ejecución y entrega de la referida presa corresponde a una obligación de dar, el nacimiento de la obligación para efectuar el pago del Impuesto General a las Ventas se produjo al momento de la entrega de la aludida presa, es decir, diciembre de 2009, por lo que indica que la aludida factura se encuentra debidamente emitida y no corresponde que la Administración efectúe reliquidación alguna al importe contenido en esta.

Que invoca la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04012-3-2019, así como las sentencias de [redacted]

Que aduce que bajo la interpretación de la Administración el intangible otorgado por la [redacted] a favor de la recurrente, constituye la retribución por la construcción realizada; indica que la presa no era un pago en especie por el consumo normal de energía eléctrica como erróneamente sostiene la Administración, dado que lo que obtuvo fue un derecho intangible consistente tener asegurada la provisión de energía con una tarifa garantizada, y dado que tal intangible fue constituido a su favor en enero de 2017, en ese momento se reconoció la contraprestación a su favor por parte de la citada empresa y, por ende, la totalidad del impuesto debió atribuirse a la determinación de dicho periodo.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que indica que al tener la recurrente dicho derecho para efectos del Impuesto General a las Ventas no podía diferirse ni distribuirse en diversos periodos como si fuera la distribución de una amortización, lo cual, si es válido para el Impuesto a la Renta, pero no para el Impuesto General a las Ventas.

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el citado impuesto grava los contratos de construcción.

Que el inciso d) del artículo 3° de la anotada ley señala que a efecto de la aplicación del anotado impuesto se entiende por construcción, a las actividades clasificadas como construcción en la (CIU) de todas las Actividades Económicas de las Naciones Unidas.

Que la Sección F de la (CIU) de las Naciones Unidas - Tercera Revisión, comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil, asimismo, la División 4.1 comprende la construcción corriente de edificios de todo tipo y en ella se incluyen obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter provisional, además comprende la construcción de edificios completos residenciales o no residenciales, por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrato pudiendo subcontratarse una parte o incluso la totalidad del proceso de construcción.

Que el inciso e) del citado artículo 3°, dispone que califica como constructor cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Que, asimismo, el inciso e) del artículo 4° de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950<sup>5</sup>, indica que en los contratos de construcción la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

Que el inciso c) del artículo 13° de la referida ley, precisa que en los contratos de construcción la base imponible está constituida por el valor de construcción.

Que en la Resolución N° 256-3-99, este Tribunal señaló que para que la actividad de construcción califique como "contrato de construcción" gravada con el Impuesto General a las Ventas, necesariamente debe realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor.

Que mediante la Resolución N° 615-2-2001, este Tribunal ha indicado que los trabajos de construcción de oficinas, zanjas, lozas deportivas, viviendas, entre otros, realizados en inmuebles de propiedad de los clientes, con los que se contrataron tales trabajos, no implican la transferencia del inmueble construido, ampliado o remodelado, por lo que no puede calificarse la actividad desarrollada como primera venta de inmuebles, sino más bien como la ejecución de contratos de construcción.

Que de otro lado, el artículo 1755° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295<sup>6</sup>, establece que por la prestación de servicios se conviene que estos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente.

Que el artículo 1756° del aludido código dispone que son modalidades de la prestación de servicios nominados, entre otros, el contrato de obra.

Que el artículo 1771° del mencionado código prevé que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Que según el artículo 1774° del referido código, el contratista está obligado a hacer la obra en la forma y plazos convenidos en el contrato o, en su defecto, en el que se acostumbre; a dar inmediato aviso al comitente de los defectos del suelo o de la mala calidad de los materiales proporcionados por este, si

<sup>5</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 3 de febrero de 2004.

<sup>6</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 24 de julio del 1984.



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

se descubren antes o en el curso de la obra y pueden comprometer su ejecución regular; y, a pagar los materiales que reciba, si estos, por negligencia o impericia del contratista, quedan en imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra.

Que por su parte, en relación con el nacimiento de la obligación tributaria, el inciso c) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, indica que se entenderá por fecha en que se percibe un ingreso o retribución, la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero.

Que el inciso d) del numeral 1 del citado artículo 3°, incorporado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, menciona que se entenderá por fecha en que se emita el comprobante de pago, la fecha en que, de acuerdo con el reglamento de comprobantes de pago, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Que el numeral 4 del artículo 3° del mismo reglamento, sustituido por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, establece que el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de contratos de construcción se produce en la fecha de emisión del comprobante de pago por el monto consignado en el mismo o en la fecha de percepción del ingreso por el monto percibido, lo que ocurra primero, sea este por concepto de adelanto, de valorización periódica, por avance de obra o los saldos respectivos, inclusive cuando se les denomine arras. Tratándose de arras de retractación, la obligación tributaria nace cuando éstas superen el 15% del valor total de la construcción.

Que, al respecto, numeral 6 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, dispone que, en los contratos de construcción, los comprobantes de pago deberán ser entregados en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial y por el monto efectivamente percibido.

Que como puede apreciarse de las normas glosadas, tratándose de contratos de construcción la obligación tributaria nace en la fecha de emisión del comprobante de pago por el monto consignado en el mismo o en la fecha de percepción del ingreso, lo que ocurra primero.

Que, de las normas antes citadas, resulta necesario determinar cómo se entiende percibido el ingreso para efectos de establecer el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de los contratos de construcción y si está comprendido el pago en especie. Respecto a la percepción de un ingreso, Reig<sup>7</sup>, en su obra "La Contabilidad Fiscal y la Contabilidad General", señala que la variedad de situaciones cubiertas por el concepto de percepción ha permitido distinguir tres situaciones: a) percepción real, que puede ser en efectivo o en especie, y ocurre cuando el rédito es cobrado por su titular; b) percepción presunta, cuando el rédito es acreditado en cuenta, reinvertido, puesto en reserva y en razón de la disponibilidad financiera existente o de identidad de la persona fiscal del titular, se supone el acceso a su goce; y c) percepción indirecta, cuando un tercero responde del rédito por cuenta del beneficiario como en el caso en que con él se abonen deudas del mismo.

Que así bien en cuanto a la primera situación el pago en especie, según Osterling y Castillo, se entiende como toda cancelación de una obligación realizada mediante un medio distinto al dinero. En efecto, mencionan que "*Vulgarmente se considera como pago la entrega de una cantidad dineraria debida. La Real Academia Española entiende por pago a la "entrega de un dinero o especie que se debe". Sin embargo, dentro del campo del Derecho de Obligaciones, la definición de la Real Academia resulta incompleta. En Derecho de Obligaciones "pago" es la ejecución de una prestación debida, ya sea esta de dar, de hacer o de no hacer. Por lo tanto, habría que agregar a la definición de la Real Academia la posibilidad de que se pague con un servicio, con un acto o con una abstención, si es que el deudor o deudores se hubiesen obligado a ello. Si bien nuestro Código Civil no ha asumido una definición de pago, entendemos que sería de aplicación la enunciada*".<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Citado por García Mullin en Manual de Impuesto a la Renta, CIET, página 37.

<sup>8</sup> OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREIRE, Mario. En: Principios Generales sobre el pago. Ius et Ratio. Enlace: <http://journals.continental.edu.pe/index.php/iusetribunalis/article/view/412>



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que de acuerdo con las normas y doctrina antes citadas se puede concluir que el concepto de pago, a que se refiere el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando establece lo que debe entenderse por "fecha en que se percibe un ingreso o retribución", incluye el pago en especie, el cual también incluye aquel que pueda realizarse mediante la prestación de un servicio, con un acto o con una abstención, si es que el deudor se hubiese obligado a ello.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5573 a 5590) la Administración señaló que de la verificación de los contratos presentados por la recurrente advirtió que la recurrente celebró con la un contrato de construcción para la ejecución de la en contraprestación anticipada por el servicio de suministro de electricidad que se realizará entre enero de 2007 a diciembre de 2015, a un precio fijo, cantidad y potencia detallados en el Contrato de Suministro celebrado entre ambas partes; asimismo, indicó que la recurrente tuvo la calidad de constructor, al haberse obligado frente a la referida empresa a la construcción a todo costo y riesgo de la referida presa a cambio del suministro de energía durante un período determinado, precisa que las prestaciones de la recurrente no se limitaron solo a entregar a la aludida empresa la sino que resultaba indispensable la inspección de la obra que realizó la para que se cumpla con los requisitos y características mínimas descritas en el Estudio Definitivo para la construcción de la citada presa; también agregó que para ejecutar la referida obra existió una supervisión constante y permanente a través de la selección de una empresa distinta a las partes contratantes, la cual debería demostrar la especialidad y experiencia en el tema y sería elegida por concurso público por la aludida empresa,

Que indicó que se tenía que efectuar una serie de trabajos de construcción, instalación e implementación para el efectivo funcionamiento de la referida presa, detalladas en el Estudio Definitivo contenido en el Contrato de Construcción de la agregó que en cumplimiento de su obligación de hacer, la recurrente, el 13 de julio de 2008, celebró con la empresa el Contrato de Construcción de la a través del cual la contratista se comprometió a proveer los servicios, mano de obra, materiales, equipos, maquinarias, transporte y garantías necesarias para ejecutar adecuadamente la referida construcción a cambio de una retribución.

Que añadió que teniendo en cuenta lo antes expuesto, correspondía a la recurrente reconocer como base imponible del Impuesto General a las Ventas los importes de US\$ 46 300,00 correspondientes a las Facturas

emitidas por la a su favor, por los periodos febrero a noviembre de 2009, respectivamente, por concepto de contraprestación anticipada en aplicación de lo dispuesto en la cláusula 3.03.01 del contrato de construcción antes mencionado.

Que por tanto, a fin de sustentar el motivo de la omisión antes señalada, respecto a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por los periodos enero a febrero de 2009, solicitó a la recurrente que presente por escrito e indicando la base legal, los documentos e informes que permitan acreditar cuáles fueron los motivos para no considerar como hecho generador de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas los montos referidos a la construcción de la correspondientes a los periodos antes señalados y que se encuentran vinculados a la retribución parcial (compensación tácita) efectuada por la a su favor, respecto de la contraprestación anticipada reflejada en las facturas mensuales emitidas de febrero a noviembre de 2009 por el importe de US\$ 46 300,00, cada una, sin incluir el impuesto en función a lo dispuesto en los ítems 3.03.01 y 3.03.02 del Contrato de Construcción suscrito el 6 de marzo de 2007 por ambas partes.

Que la recurrente en respuesta presentó el escrito de 28 de noviembre de 2013 (folios 5547 a 5553), a través del cual indicó que el Contrato de Construcción de la no califica como un contrato de construcción al no concluirse este tratamiento de la finalidad de los acuerdos contractuales que suscribió con la asimismo, mencionó que de acuerdo con la Tercera Adenda del Contrato de Suministro de Electricidad que celebró con la aludida empresa, se obligó a entregar a esta la y en el momento de la transferencia dicha



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

empresa la recibiría como titular con el 100% de los derechos de propiedad sobre la misma y sería quien se haría cargo de su mantenimiento y operación, por lo que, refiere que era evidente que el interés de la aludida empresa era adquirir la planta, lo que revela que el objetivo que prima en el contrato es la transferencia de la planta, esto es, el cumplimiento de una obligación de dar.

Que mencionó que teniendo en cuenta lo antes señalado y dado que la ejecución material de la construcción del referido bien estuvo a cargo de la empresa la operación observada no calificaba como un contrato de construcción, por lo que, mencionó que no correspondía que considerara como ventas gravadas entre febrero a diciembre de 2009 por el importe de US\$ 46 300,00 y fue correcta la emisión de la Factura en diciembre de 2009 y el nacimiento de Impuesto General a las Ventas en dicho período.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento (folios 5529 a 5545) la Administración dio cuenta del escrito presentado y señaló que la recurrente, en su condición de constructor, se obligó frente a la a realizar la construcción de la (obligación de hacer), en tanto que la citada empresa se comprometió a suministrar energía a la contribuyente entre enero de 2007 a diciembre de 2015, a un precio fijo, cantidad y potencia establecida.

Que además señaló que la dentro de su programa a corto plazo elaboró el Estudio de Factibilidad de la el que fue aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, asimismo, indicó que la citada empresa especificó los elementos estructurales básicos e importantes del diseño de la antes del inicio de su construcción, y que se encuentran contenidos en el Estudio de Factibilidad y el Estudio Definitivo del destacó que

el primero constituye un documento en el cual se precisan los beneficios y costos del proyecto considerando su diseño optimizado y el segundo corresponde a los estudios especializados para definir el dimensionamiento a detalle del proyecto, los costos unitarios por componentes, especificaciones técnicas para la ejecución de la obra, medidas de mitigación de impactos ambientales negativos, necesidades de operación y mantenimiento, entre otros, asimismo, señaló que cualquier modificación, ampliación o cambio que se realice al diseño y/o construcción de la sería debidamente aprobada por la

Que añadió que se encontraba acreditado que la recurrente ejecutó la construcción de la presa en el terreno rústico denominado propiedad de la y, precisó que de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-1999, para que la actividad de construcción califique como contrato de construcción esta deberá realizarse en un terreno que estuviera fuera de dominio del constructor; asimismo, afirmó que la recurrente emitió las facturas por el avance de obra o valorización durante los periodos de diciembre de 2008 y enero de 2009 en cumplimiento de su obligación contractual; añadió que la documentación presentada por la recurrente demostraba la participación activa y permanente de la así como la correspondencia entre ambas partes que demostraban diversas coordinaciones realizadas y los compromisos asumidos en la ejecución de la citada presa.

Que expuso que las prestaciones de la recurrente no se limitaron únicamente a la entrega de la obra a favor de la sino que resultaba indispensable la inspección que realizó dicha empresa para que se cumpliera con los requisitos y características mínimas descritas en el Estudio Definitivo para la construcción de la aludida presa; además, sostuvo que la indicada empresa asumió diversos costos que se encuentran vinculados a la construcción de la lo que demostraba que la citada obra no era una obligación de dar como pretendía sustentar la recurrente, sino un contrato de construcción en su obligación de hacer.

Que concluyó que la recurrente ejecutó la construcción de la en el terreno que era propiedad de la aludida empresa y en función a los estudios que contenían las especificaciones técnicas y estructurales más importantes del diseño para su construcción, los cuales fueron entregados y/o aprobados por la mencionada empresa, por lo que, indicó que tales hechos enmarcaban dentro del concepto de construcción definido por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 11) y su Norma





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Interpretativa – CINIF 15 y, debido a ello, señaló que la construcción de la referida correspondía a un contrato de construcción en su modalidad de obligación de hacer y, por ende, procedería a mantener la observación a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de febrero a noviembre de 2009 por el importe de US\$ 46 296,30, en cada período.

Que de lo actuado se advierte que la Administración consideró que la construcción de la a cargo de la recurrente en contraprestación anticipada por el servicio de suministro de electricidad que le brindó la califica como un contrato de construcción y no una obligación de dar como aduce la recurrente, y en razón a ello, estableció que por el "Adelanto por Avance de Obra de la ", en los periodos de febrero a noviembre de 2009 por el importe de US\$ 46 296,30 (folio 5808 y reverso), nació la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó la base imponible del citado impuesto por dicho importe en cada período.

Que, al respecto, obra en autos el Contrato de Suministro de Electricidad suscrito el 29 de diciembre de 2004 entre la recurrente y la (folios 4255 a 4266), en cuya Cláusula Segunda – Objeto y Modalidad de Contratación, y su Numeral 2.2 se acordó que la indicada empresa se obligaba a suministrar o hacer que se suministre a la recurrente en el punto de entrega en forma permanente y continua, la potencia contratada y la energía asociada, asimismo, de acuerdo a lo descrito en el Numeral 2.3 de la mencionada cláusula, las partes se comprometieron a celebrar en el 2005, en el más breve plazo, un contrato para el pago de una contraprestación anticipada de la recurrente a la indicada empresa y que sería automáticamente integrado al mencionado contrato como Anexo N° 1 y tendría por objeto ejecutar y/o financiar la construcción de la Presa Bamputañe.

Que también en el indicado numeral de la referida cláusula se señaló que de acuerdo con las estipulaciones del futuro contrato para el pago de una contraprestación anticipada, la recurrente se comprometía a ejecutar la obra o, alternativamente entregar a la indicada empresa un pago anticipado de US\$ 5 000 000,00 en el marco del mencionado contrato, además, se precisó que dicho pago o la ejecución de la obra por parte de la recurrente era independiente de los pagos que correspondían a las facturas mensuales derivadas de los consumos de energías pactadas en el referido contrato. Asimismo, se dejó constancia que en virtud del indicado contrato, así como de la contraprestación anticipada la citada empresa se comprometía a suministrar energía a la recurrente hasta el 31 de diciembre de 2015 en los términos establecidos en el aludido contrato, de modo tal que dicha empresa asumía cualquier riesgo derivado de cambios o costo de la generación eléctrica, también se resaltó que dicha fijación anticipada del precio de los consumos de energías era consecuencia del pago de la contraprestación anticipada.

Que de acuerdo a la Clausula Décima – Facturación y Pago y su Numeral 10.2 – Facturación de la Energía, se acordó que la facturación de la energía sería igual al producto del consumo efectivo de la recurrente en el Punto de Entrega por el precio de energía (de horas de punta o fuera de punta, según correspondiera) y, en el Numeral 10.5 - Procedimiento de Facturación de la indicada cláusula, se estipuló que la facturación de suministro se efectuaría mensualmente, en forma desagregada por cada uno de los conceptos facturados, y que se efectuaría por mes calendario, es decir, por el período comprendido entre las 0:00 horas del primer día y las 24:00 horas del último día calendario del mes, además se precisó que dentro de los 3 primeros días del mes siguiente al mes del consumo, la citada empresa emitiría una factura en dólares correspondientes a los rubros de potencia, energía, peajes de transmisión y GRP.

Que según la Cláusula Décima Tercera - Fuerza Mayor y su Numeral 13.1, las partes acordaron que cualquier retraso en la puesta en la operación comercial de los proyectos de la incluyendo el de la no constituiría impedimento ni exigente para el cumplimiento de las obligaciones de la aludida empresa.

Que, además, de acuerdo con la Cláusula Décimo Séptima – Modificación del citado contrato las modificaciones que las partes de común acuerdo encontraren necesario introducir en cualquier momento de la vigencia del presente contrato, tendrían validez solo a partir de la fecha en que constara en documento escrito suscrito por los representantes autorizados de las partes.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que, asimismo, se tiene que el 21 de diciembre de 2005 las citadas partes celebraron la Primera Adenda al Contrato de Suministro de Electricidad (folio 4252 y reverso), siendo que a través de su Cláusula Segunda - Objeto y Términos del Acuerdo, se modificó la fecha para celebrar el contrato para el pago de una contraprestación anticipada hasta antes del 31 de mayo de 2006.

Que, ahora bien, en virtud de lo acordado en el Numeral 2.3 de la Cláusula Segunda del Contrato de Suministro de Electricidad, la recurrente y la \_\_\_\_\_ el 6 de marzo de 2007, celebraron el contrato denominado "Contrato para la construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad entre \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (folios 4235 a 4249).

Que en la Cláusula II - Ejecución de la \_\_\_\_\_ mediante la Contraprestación Anticipada y su Sección 2.01 - Objeto del Contrato, dichas partes acordaron como la opción más conveniente de entrega anticipada, la construcción y entrega de parte de la recurrente de la \_\_\_\_\_ instituyendo con ello la obligación de hacer de la presa y una vez culminada sería entregada a favor de la aludida empresa, además, se precisó que la opción pago en efectivo de contraprestación anticipada equivalente a US\$ 5 000 000,00 quedaba desestimada por las partes en tanto fuera ejecutable la mencionada presa por parte de la recurrente.

Que, asimismo, conforme se dejó estipulado en la aludida sección, la recurrente se obligó a construir a su cuenta, costo y riesgo la denominada \_\_\_\_\_ hasta por un presupuesto de US\$ 5 000 000,00 más el Impuesto General a las Ventas, se precisó que no se consideraban dentro de dicho monto las modificaciones al Estudio de Factibilidad<sup>9</sup> y los adicionales que se generaran durante la ejecución de la obra y que serían tratadas conforme con lo establecido en la sección 2.4 del mencionado contrato, se precisó que concluido el proceso constructivo la \_\_\_\_\_ sería entregada a la aludida empresa a cambio de la obligación de hacer de esta, traducida en la obligación de mantener el suministro eléctrico en las condiciones establecidas en el contrato de suministro de electricidad, antes señalado.

Que además, se acordó que la obligación de hacer y ejecutar el proceso constructivo a cargo de la recurrente incluía la ejecución de la \_\_\_\_\_ y la ejecución de las obras complementarias especificadas en el Estudio de Factibilidad, que no fueran asumidas directamente por la aludida empresa conforme a los compromisos asumidos por esta última en la cláusula 5.05 del presente contrato; además, se señaló que la aludida empresa culminaría los trámites requeridos para la aprobación del Estudio de Factibilidad ante el SNIP<sup>10</sup> y cualquier otra autorización o licencia necesaria para el inicio de las actividades de la ejecución de la \_\_\_\_\_

Que en la Sección 2.02 – De la Obligación de Hacer de \_\_\_\_\_ de la referida Cláusula II, las partes dejaron establecido que la obligación de hacer de la recurrente tenía como objeto ejecutar la \_\_\_\_\_

A propuesta de la recurrente, como primer paso podría revisar y mejorar de ser el caso, el Estudio de Factibilidad aprobado por el SNIP, que en tal caso la mencionada empresa le entregaría a la recurrente, en el término máximo de 60 días, salvo que dentro de dicho plazo la recurrente justificara técnicamente la necesidad de un mayor plazo, el que no podría exceder de 180 días. Asimismo, se estipuló que también formaba parte de la obligación de hacer de la recurrente, los adicionales de obra o supervisión que pudieran producirse en la ejecución de la \_\_\_\_\_ (que no formaran parte del expediente técnico definitivo), cuyo tratamiento se encontraba desarrollado en la cláusula 2.04 del presente contrato, por lo que se dispuso que la obligación de hacer culminaba con la entrega de la presa puesta en operación y en la medida en que se dieran las condiciones naturales (hídricas) necesarias para efectuar las pruebas operativas previas a la entrega definitiva de la referida presa.

Que a través de la Sección 2.03 – Requisitos y Compromisos previos al inicio de la Ejecución de la Presa Bamputañe de la Cláusula II, la partes establecieron que solo podía iniciarse la ejecución de la \_\_\_\_\_

<sup>9</sup> En la cláusula 1.01 del mencionado contrato se definió al "Estudio de Factibilidad de la \_\_\_\_\_" como el expediente técnico que se entrega a la recurrente y que ha servido para el otorgamiento de la viabilidad y aprobación del SNIP.

<sup>10</sup> Sistema Nacional de Inversión Pública.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

conforme con el Cronograma de Actividades cuando la notificara y adjuntara copias certificadas a la recurrente de los permisos, licencias, autorizaciones, acreditaciones que hicieran factible el inicio de dichas actividades.

Que también, de acuerdo con la indicada sección, la autorizó a la recurrente para realizar a su costo y propuesta suya, la revisión, y en su caso, la mejora del Estudio de Factibilidad del proyecto vinculado a la entregado en copia a recurrente, se destacó que los alcances de mejora del proyecto podían referirse a la ubicación del eje y cuerpo de la Presa, conceptos de construcción adecuados al sitio, normas del eje y cuerpo de la aludida presa, conceptos de construcción adecuados al sitio, normas de seguridad que permitieran cumplir con los estándares establecidos para la construcción de este tipo de presas mejores consideraciones y/o prácticas ambientales, puntos de captación, entrega y desfuegos de la presa, altura y/o extensión de la presa siempre que tendieran a lograr la capacidad de 40 millones de metros cúbicos útiles, y que si dichas modificaciones implicaban la compra de otros terrenos, sería a costo, cuenta y riesgo de la recurrente, monto no reembolsable que pasaría a formar parte de la contraprestación anticipada, conforme se indica en el último párrafo del punto 2.04 del presente contrato.

Que en la Sección 2.04 – Variación de Precios de la Cláusula II se señaló que era condición del referido contrato tener como base los precios unitarios previstos en el Presupuesto de Obra contenido en el Estudio de Factibilidad que fue presentado por la al SNIP, por lo que cualquier variación de los costos unitarios contenidos en dicho presupuesto, que en suma representaran más del 10% del Presupuesto de Obra del Estudio de Factibilidad al pasar el Presupuesto de Obra del Estudio Definitivo, así como la depreciación del Dólar en más del 10% serían considerados como adicionales.

Que además en la Cláusula III – Condiciones para el inicio de la Ejecución de la como Contraprestación Anticipada y su Sección 3.01 – Condiciones para el inicio de la Ejecución, se señaló que la obligación de la recurrente de iniciar el Cronograma de Actividades estaba sujeta además de lo estipulado en las Secciones 2.03 y 3.02, a que la recurrente haya recibido toda la documentación indicada en los literales a) hasta h) de la Sección 3.01.

Que conforme consta en el Acápite 3.03.01 – Facturación de de la Sección 3.03 – Emisión de Facturas de la aludida cláusula, se estipuló que en cumplimiento de la obligación de hacer de la recurrente, la facturaría a la recurrente la Contraprestación Anticipada por el monto equivalente al valor total que figurara en la liquidación de la (valorizada inicialmente en US\$ 5 000 000,00), en comprobante separado de la facturación de los consumos de energía. Se agregó que la facturación de la Contraprestación Anticipada se realizaría mensualmente el primer día hábil de cada mes, a partir del 1 de enero de 2007, de manera tal que la facturación de los consumos de energía estaría acompañada, en facturación distinta, por el servicio de suministrar energía en las condiciones establecidas en el contrato de suministro, de manera fraccionada hasta el término del contrato de suministro, es decir, en 108 meses hasta el 31 de diciembre de 2015, lo que equivale aproximadamente a US \$ 46 300,00 en cada mes indicado; sin que ello significara un nuevo egreso de la recurrente, sino el monto proporcional de los mencionados US\$ 5 000 000,00 en los 108 meses de servicios pactados en el Contrato de Suministro de Electricidad, se agregó que las inversiones que ejecutaría la recurrente no reembolsables, incrementarían el valor de la contraprestación anticipada, manteniendo su equivalencia con la prestación de mantener las condiciones del contrato de suministro por parte de la

Que, asimismo, en la indicada sección se agregó que culminado el proceso constructivo de la y se encontrara lista para operación, la recurrente se obligaba a entregar el referido inmueble a la honrando la contraprestación anticipada.

Que según el Acápite 3.03.02 – Facturación de de la Sección 3.03 – Emisión de Facturas de la mencionada cláusula, se estableció que la recurrente facturaría a la los montos incurridos conforme al avance de la obra de la



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

debidamente sustentados, hasta completar los US\$ 5 000 000,00. Asimismo, se indicó que podría la recurrente agregar a dichas facturas los montos que correspondieran al incremento del valor de la obra por la indexación de los precios unitarios contenidos en el presupuesto de obra del Estudio de Factibilidad, respecto de los precios al momento de la Ejecución de la que en suma fueran menores al 10% del presupuesto de Obra del Estudio de Factibilidad.

Que, además, en el anotado acápite se estipuló que la recurrente también emitiría, por separado a las facturas señaladas en el párrafo anterior, facturas a la

conforme al avance de obra, por los montos resultantes del exceso al 10% del presupuesto de obra del Estudio de Factibilidad referido a la indexación de los precios unitario contenidos en dicho presupuesto de obra.

Que a través del Acápite 3.03.03 – De ambas facturaciones de la Sección 3.03 de la referida cláusula, se estableció que en consecuencia de las operaciones de suministro de energía eléctrica, servicio de mantener estable, en el tiempo de su vigencia, las condiciones (incluido precio) del contrato de suministro, adicionales reembolsables autorizados y eventuales pagados en efectivo por la contraprestación anticipada, la referida empresa y la recurrente, según correspondiera emitirían los comprobantes de pago adecuados por cada uno de los conceptos que correspondiera a cada parte, conforme con lo estipulado en el presente contrato, sin perjuicio de la posterior compensación de los montos facturados, de acuerdo con lo previsto en el contrato en mención.

Que según la Sección 3.04 – Participación de durante la ejecución, liquidación y entrega de la Obra de la Cláusula III del citado contrato, se acordó que la

a nombraría a un funcionario o especialista que actuaría oficialmente a nombre de ella como inspector de Obra durante todo el proceso constructivo y de ejecución, liquidación y entre la Obra.

Que en la Sección 3.06 – Participación de la Supervisión de la Obra de la aludida cláusula, se acordó que para efecto de la supervisión de la ejecución del proyecto, la elegiría un supervisor de obra, a propuesta de la recurrente.

Que de otro lado, de acuerdo con la Cláusula IV - Declaraciones y Garantías y, lo estipulado en los literales d) y e) de su Sección 4.02 – Autorizaciones Gubernamentales, Licencias, Aprobaciones y Derechos, la era titular de los derechos detallados en el Anexo A del presente contrato y no tenía gravamen o carga que la afectara y, además que la indicada empresa asumía la responsabilidad de la titularidad de dominio de los terrenos sobre los que se construiría el Proyecto, que se encontraban libres de todo gravamen, hipoteca, servidumbre y de cualquier otra carga o limitación de dominio.

Que conforme con lo establecido en la Cláusula V – Obligación de las Partes y su Sección 5.05 – Obligaciones y Actos Adicionales sería de cuenta costo y riesgo de la recurrente todas las responsabilidades de orden laboral, indemnizaciones, seguros y cualquier coste no previsto en el presente contrato y que hubiera sobrevenido como consecuencia del contrato que suscribiría la recurrente con la empresa que ejecutara la construcción de la

Que según lo acordado en la Cláusula V – Obligación de las Partes y su Sección 5.06 – El Proyecto de operación y mantenimiento, la recibiría como obligación de hacer de la recurrente la ejecutada y, en consecuencia, la citada empresa sería la única responsable de la operación y mantenimiento de la citada presa, excluyendo a la recurrente de todo tipo de responsabilidad u obligación en la operación y/o mantenimiento de esta.

Que de acuerdo con lo acordado en la Sección 5.08 – Término de la Construcción de la Presa de la cláusula antes señalada, una vez iniciado el Cronograma para la Ejecución de la de acuerdo al Estudio Definitivo del Proyecto la recurrente tendrá el término determinado en el cronograma del Estudio Definitivo para culminar los trabajos de obra, pruebas y liquidación. La entrega de la presa puesta en operación a dicho vencimiento quedará realizada con la aprobación de la supervisión. En caso no se de la entrega oportuna de la presa la recurrente pagará como penalidad por cada día de retraso el equivalente al 3 por 1000 del valor total de la presa durante los siguientes 60 días,



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

transcurridos estos 60 días, la \_\_\_\_\_ podrá optar por aplicar una penalidad de 4 por 1000 por día o aplicar la cláusula de evento de terminación anticipada.

Que, asimismo, de acuerdo con lo establecido en la Cláusula VII – Enmiendas, y su Sección 7.01 Enmiendas ninguna enmienda o modificación respecto de cualquier obligación vinculada con el citado contrato, ni ningún consentimiento para la dispensa a la

o la recurrente del cumplimiento de alguna obligación, podrá bajo ninguna circunstancia ser efectivo a menos que dicha enmienda, modificación, dispensa o consentimiento sea otorgada por escrito y firmada por la otra parte y, en el caso de una modificación de cualquier sección del presente contrato, sea firmada también por las partes.

Que, por otro lado, se tiene que el 30 de mayo de 2008 la \_\_\_\_\_ y la recurrente suscribieron el documento denominado "Memorándum de Entendimiento y Acuerdos para la Construcción de la \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (folios 4195 a 4202).

Que en el punto 1.4 de su Cláusula Primera se señala que de la revisión que efectuó y presentó la recurrente, dentro del plazo contractual, al Estudio de Factibilidad de la \_\_\_\_\_ presentado por la indicada empresa, las partes determinaron la necesidad de realizar una serie de modificaciones y mejoras, las cuales fueron aprobadas por la referida empresa y formaban parte del estudio definitivo elaborado por la recurrente, así como la actualización de valores de los precios unitarios de los materiales para llevar a cabo la ingeniería, construcción y supervisión de la \_\_\_\_\_ lo que ha determinado que el costo del proyecto sea considerablemente mayor al originalmente previsto de US\$ 5 000 000,00 más el Impuesto General a las Ventas.

Que según consta en el punto 2.3 de la Cláusula Segunda del indicado memorándum las partes acordaron ceñirse en adelante a los acuerdos contenidos en este y proceder a adecuarla vía adenda y dejar sin efecto cualquier acción o pretensión que se hubiera tomado respecto de las obligaciones allí contenidas y que hubieran sido interpretada como incumplidas por cualquiera de las partes.

Que, posteriormente, el 10 de junio de 2008, las partes antes mencionadas suscribieron la Primera Adenda del Contrato para la Construcción de la \_\_\_\_\_ denominada "Adenda del Contrato para la Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" (folios 4215 a 4231).

Que en el numeral 1.5 de la Cláusula Primera de la citada adenda, se estipuló que la \_\_\_\_\_ se encontraba conforme con lo suscrito en el indicado memorándum, considerando que la recurrente asumiría el nuevo valor de inversión incrementando para la ejecución de la \_\_\_\_\_ conforme con los términos de la presente adenda, transfiriendo el 100% de derechos de propiedad a favor de la citada empresa al final de dicha ejecución.

Que en el numeral 2.2 de la Cláusula Segunda de la referida adenda, se señala que a la fecha de suscripción de la presente adenda el proyecto se encontraba expedito para culminar el proceso de selección de la empresa que se encargaría de la ejecución de la obra en el plazo máximo de 40 días calendarios de suscrita la presente adenda y, siempre que la \_\_\_\_\_ haya entregado a la recurrente los permisos y autorizaciones considerados indispensables conforme lo regulado en el numeral 2.5 de la presente adenda y, que de lo contrario el plazo de 40 días para que se inicie el cronograma de construcción corría desde que la citada empresa entregara a la recurrente todos los permisos y autorizaciones considerados indispensables.

Que en el numeral 2.3 de la mencionada cláusula, se indica que las partes reconocen y declaran que el presupuesto para la ejecución del Proyecto \_\_\_\_\_ incluyendo las modificaciones y mejoras a la factibilidad aprobadas, es significativamente mayor a los US\$ 5 000 000,00 más el IGV, incluyendo la variación de precios unitarios en la parte que corresponde al presupuesto del Estudio de Factibilidad, costos unitarios que han variado desde la elaboración de la factibilidad por la \_\_\_\_\_ a la fecha de entrega del estudio definitivo y que se desarrolla dentro de los términos establecidos en el referido memorándum, quedando establecido que el nuevo monto que



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

corresponde a la construcción de la \_\_\_\_\_ que se denominará "Valor Total Nuevo" sería el valor de la contraprestación anticipada.

Que en el numeral 4.1 de su Cláusula Cuarta se estipuló que las partes precisan que como consecuencia del incremento del valor del proyecto de la construcción de la \_\_\_\_\_ conforme se establece en el "Estudio Definitivo de la \_\_\_\_\_" dicho monto sería el que se desarrolla en la Sección 3.03.01 del Contrato, de tal modo que al nuevo monto mayor que aparece en el referido estudio se restaría el acumulado de las facturas emitidas hasta el mes de mayo de 2008 por dicho concepto y, a este nuevo valor en adelante y posterior a la suscripción de la presente adenda se lo dividiría entre 91 que son los meses que faltan para completar los 108 meses restantes.

Que, asimismo, se advierte que el 4 de setiembre de 2009, se suscribió la Segunda Adenda del Contrato para la Construcción de la \_\_\_\_\_ denominada "Segunda Adenda al Contrato de Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" (folios 4210 a 4214), a través de la cual se acordó que la \_\_\_\_\_ asumiría el costo que implicaba trasladar 4 800 m<sup>3</sup> de agregado desde la cantera de \_\_\_\_\_ y que abonaría directamente a la empresa \_\_\_\_\_ así como el importe resultante de los gastos de transportes referidos en la Sub Cláusula 2.1, los que no formarían parte del concepto Valor Total Nuevo, ni la contraprestación anticipada.

Que, además, el 4 de setiembre de 2009, la \_\_\_\_\_ y la recurrente suscribieron la Tercera Adenda del contrato antes mencionado denominado "Tercer Adenda al Contrato de Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" (folios 4204 a 4209). De su revisión se aprecia que se dio cuenta del retraso sufrido en el inicio de la construcción de la presa, así como los costos adicionales que se tenían que pagar.

Que, en el numeral 2.4 de la cláusula segunda de la anotada adenda se dispuso que todos los montos citados serían considerados para determinar el "Nuevo Monto Mayor" al que se refiere el numeral 4.1 de la Primera Adenda.

Que en el numeral 2.5 de la referida cláusula se estipuló modificar lo acordado en el numeral 4.1 de la Primera Adenda del mencionado contrato, en el sentido que la \_\_\_\_\_ facturará el denominado "nuevo valor" en el momento de la recepción de la \_\_\_\_\_ construida y, en consecuencia quedaba habilitada la facturación mensual que venía realizado la citada empresa por el monto mensual de US\$ 46 296,00 a la que hace referencia la Sección 3.03.01 del contrato en mención.

Que en el referido numeral se precisó que en relación con la Sección 3.03.02 del aludido contrato, la recurrente haría entrega de la \_\_\_\_\_ de acuerdo a las condiciones y características establecidos, conjuntamente con una factura que la recurrente emitiría a la \_\_\_\_\_ a la entrega de la presa.

Que como se advierte del Contrato de Suministro de Electricidad pactado entre la recurrente y la \_\_\_\_\_ esta última se obligó a brindar a aquella el servicio de suministro de energía eléctrica desde enero de 2007 a diciembre de 2015 en forma permanente, a un precio fijo y potencia de acuerdo a lo detallado en el citado contrato. Adicional a ello, la recurrente se comprometió a realizar una contraprestación anticipada referida a la ejecución de la Obra Presa Bamputañe o de manera alternativa a realizar un pago anticipado por el importe de US\$ 5 000 000,00 y que, de acuerdo con lo convenido por estas tal pago o la ejecución de la indicada obra eran independientes de los pagos correspondientes a las facturas mensuales derivadas de los consumos de energía pactado a través del referido contrato.

Que, asimismo, del Contrato de Construcción de la \_\_\_\_\_ y sus respectivas adendas, se observa que la recurrente y la \_\_\_\_\_ acordaron como opción más conveniente que la recurrente respecto a su obligación de realizar una contraprestación anticipada ejecutara a su cuenta, costo y riesgo, y con la supervisión de la indicada empresa la construcción de la \_\_\_\_\_ (valorizado de manera inicial en la suma de US\$ 5 000 000,00.) y



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

una vez culminada esta sería entregada a favor de la mencionada empresa, quedando descartado por consiguiente como opción el pago anticipado de la suma de US\$ 5 000 000,00.

Que tal como se advierte de los acápite 3.03.01 y 3.03.02 de la Sección 3.03 del contrato en mención, la [redacted] además de facturar a la recurrente por el consumo de energía de manera mensual, debía facturar por la garantía de suministrar energía en las condiciones establecidas en el contrato de suministro y que tal facturación mensual se encontraba vinculada con la contraprestación anticipada, esto es, la suma de US\$ 46 300,00 que era el monto proporcional de los US\$ 5 000 000,00. en los 108 meses de servicio pagados con la construcción de la presa y, por consiguiente, a su vez la recurrente debía facturar a la citada empresa los montos incurridos conforme al avance de la obra de la [redacted] debidamente sustentados, hasta contemplar la mencionada suma de US\$ 5 000 000,00.

Que por otra parte, se tiene que para ejecutar la [redacted] el 3 de julio de 2008 la recurrente celebró un contrato con la empresa [redacted] denominado "Contrato – Contrato de Construcción Presa Principales y Condiciones" (folios 4723 a 4728), y según su Cláusula Segunda, la contribuyente contrató a la referida empresa para que realice bajo el sistema de precios unitarios la construcción de la [redacted] de acuerdo con las especificaciones técnicas, con equipos, maquinarias y herramientas detalladas en los Anexos N° 3 y 4 del aludido contrato; asimismo, en su Cláusula Cuarta, se acordó que la retribución que se abonaría por los servicios sería de S/ 21 620 362,50, sin incluir el Impuesto General a las Ventas y el pago de la retribución se efectuaría mediante valorizaciones de acuerdo con los precios unitarios indicados en el Anexo N° 3 adjunto a dicho contrato, conviniendo otorgar un adelanto del 20 % del monto pactado, contra entrega de carta fianza bancaria.

Que del análisis de lo expuesto, se advierte que la recurrente se obligó a realizar una contraprestación anticipada consistente en la ejecución a todo costo y riesgo de una obra ( [redacted] ) a favor de la [redacted] en el terreno rústico denominado [redacted] de propiedad de esta última, siendo que a cambio recibiría como retribución el suministro de energía por parte de la aludida empresa durante un periodo determinado, asimismo, se tiene que dicha obra culminó y fue entregada en diciembre de 2009.

Que ese sentido, en virtud del acuerdo celebrado la recurrente se obligó frente a la referida empresa a cierto resultado (Obra [redacted] ), el cual conforme con las normas antes glosadas y la doctrina citada, constituye el elemento esencial del contrato de obra, por lo que, el mismo califica como la ejecución de un contrato de construcción, además cabe precisar que el terreno sobre el cual la recurrente realizó la mencionada construcción era de propiedad de la indicada empresa, y en razón a ello, dicha operación se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas en virtud de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, es decir, como un contrato de construcción.

Que una vez establecido que la operación materia de análisis califica como un contrato de construcción, corresponde establecer el momento en el que nació la obligación tributaria, para cuyo efecto corresponde tomar en cuenta lo previsto en el inciso d) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que conforme se glosó anteriormente, señala que en los contratos de construcción la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

Que al respecto, de conformidad con los contratos antes glosados, la recurrente y la [redacted] debían facturar, por los conceptos que le correspondía emitir a cada parte, así la primera facturaría por los montos incurridos conforme al avance de la citada obra de la construcción de la [redacted] hasta completar la suma de US\$ 5 000 000,00 y la segunda emitiría de manera mensual por la garantía de suministrar energía de acuerdo a las condiciones pactadas que conforme se indicó cada mes ascendió al importe de US\$ 46 300,00, que corresponden al monto proporcional de la suma de US\$ 5 000 000,00 en 108 meses de servicios pactados en el Contrato de Suministro de Electricidad.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que ahora bien, en el caso de autos, se advierte que en cumplimiento de lo estipulado en el acápite 3.03.01 de la Sección 3.03 del Contrato de Construcción de la [redacted] en los meses de febrero a noviembre de 2009 la [redacted] cumplió con emitir a la recurrente las Facturas

[redacted] respectivamente (folios 2875 a 2895), por la garantía de suministrar energía en las condiciones establecidas en el contrato de suministro de electricidad, según lo dispuesto en la mencionada Sección 3.03.01, verificándose que cada comprobante fue emitido por el valor de US\$ 46 296,30 más Impuesto General a las Ventas.

Que, por otro lado, se tiene que atendiendo a lo establecido en el acápite 3.03.02 de la Sección 3.03 del Contrato de Construcción de la [redacted] la recurrente en el año 2009 por los avances efectuados por la ejecución de la Presa Bamputañe solo emitió en el mes de enero de 2009 la Factura (folios 2957).

Que el hecho de que los avances de obra no fuesen facturados por la recurrente a [redacted] en cumplimiento de lo dispuesto en la Sección 3.03.02 del Contrato para la Construcción de la [redacted] antes descrito, implicó que el nacimiento de la obligación tributaria del contrato de construcción se origine con la percepción del ingreso por parte de la recurrente, es decir, por el monto equivalente a la prestación del servicio de [redacted] a esta en los meses de febrero a noviembre de 2009, tal como se señaló precedentemente, igual razonamiento fue expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 7772-5-2023.

Que sin embargo, no se verificó en autos que la recurrente hubiere emitido los comprobantes de pago respectivos por la percepción de tales ingresos.

Que por consiguiente, en el caso de autos, en los periodos febrero a noviembre de 2009 la percepción del ingreso por el avance en la construcción de la Obra la [redacted] de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del numeral 1 y numeral 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes glosados, ocurrió mensualmente con la prestación del servicio de energía por la [redacted] por el importe en cada mes, por la suma de US\$ 46 296,30<sup>11</sup>.

Que, por tanto, correspondía que la recurrente en su base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos febrero a noviembre de 2009 incluyera los importes de US\$ 46 296,30, lo que no hizo, por lo que, el reparo efectuado por la Administración en dicho extremo se encuentra arreglado a ley y, por ende, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

## *Periodo diciembre de 2009*

Que de la Resolución de Determinación [redacted] y sus respectivos Anexos (folios 6112 a 6115) se advierte que la Administración reparó (dedujo) la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2009 por la suma de US\$ 6 618 473,64.

Que de autos se aprecia que la recurrente el 31 de diciembre de 2009 emitió a la [redacted] la Factura [redacted] (folio 2969) por el cumplimiento de la obligación de hacer la [redacted] como contraprestación anticipada, según lo establecido en el Anexo N° 01 del Contrato de Suministro de Electricidad por el importe de US\$ 12 216 769,67, al haber considerado que el nacimiento de la obligación tributaria recién se produjo con la entrega de la citada obra al calificar la operación materia de análisis como una obligación de dar.

Que, sin embargo, al haberse establecido que la naturaleza de la operación realizada por la recurrente califica como un contrato de construcción y que la obligación tributaria nació en cada fecha del mes en el que la [redacted] facturó de conformidad con lo estipulado en la Sección 3.03.01 del contrato de construcción antes mencionado, la Administración procedió a

<sup>11</sup> Es preciso anotar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07772-5-2023 de 18 de setiembre de 2023, referida a los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2008, en los que se formuló el mismo reparo.





# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

ajustar en el periodo diciembre de 2009 el importe contenido en la Factura la misma los montos que se detallan a continuación:

excluyendo de

CONCEPTO	Importe US\$
1.- Adelanto por avance de obra hasta diciembre de 2008 de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de Intendencia	1 111 113,00
2.- Emisión de Factura de 30 de diciembre de 2008 Valorizaciones a noviembre de 2008.	3 773 565,62
3.- Emisión de la Factura de 29 de enero de 2009 Valorizaciones a diciembre de 2008.	1 270 832,02
4.- Adelanto por avance de obra desde febrero a noviembre de 2009.	462 963,00
<b>TOTAL</b>	<b>6 618 473,64</b>

Que en cuanto al importe descrito en el Punto 1 del citado cuadro, se aprecia que la Administración al importe total de la Factura le descontó la suma de US\$ 1 111 113,00.

Que, al respecto, debe indicarse que la Administración producto de la fiscalización realizada a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2008 reparó la base imponible del citado tributo y periodos por prestación de servicios a - Adelantos por construcción de la por las sumas de US\$ 1 150 383,20, US\$ 212 496,24, US\$ 292 927,61, US\$ 433 974,12 y US\$ 1 133 412,50, respectivamente, y que en su totalidad ascienden a la suma de US\$ 3 223 193,67 que se encuentran contenidas en las Resoluciones de Determinación

respectivamente.

Que contra los citados valores la recurrente el 25 de enero de 2013 interpuso recurso de reclamación, el que fue declarado fundado en parte mediante Resolución de Intendencia (folios 6622 a 6732), siendo que respecto al reparo antes mencionado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2008, procedió a disminuir el monto de este, en el período agosto de 2008 a la suma de US\$ 925 926,00<sup>12</sup> y en los demás periodos al importe de US\$ 46 296,30, que en su totalidad asciende a US\$ 1 111 111,20, monto que conforme se indicó anteriormente fue descontado del importe contenido en la Factura

Que ahora bien, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la aludida resolución de intendencia, el que fue resuelto por este Tribunal con Resolución N° 07772-5-2023 de 18 de setiembre de 2023, siendo que en relación al monto del citado reparo por el periodo agosto de 2008 (US\$ 925 926,00) indicó que la Administración había incluido operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria se produjo en meses anteriores (percepción del ingreso) y que ello contravenía lo dispuesto en el artículo 11° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que, en razón a ello, este Tribunal a través de la Resolución N° 07772-5-2023 dispuso revocar la Resolución de Intendencia en el extremo de la inclusión de manera acumulada de los importes facturados por el servicio de suministrar energía en las condiciones establecidas en el contrato de suministro de electricidad por enero a julio de 2008, en el mes de agosto 2008, por lo que, dispuso que debía excluirse de dicho periodo.

Que en el extremo de la omisión de la base imponible del Impuesto General a las Ventas por el citado reparo por el monto de US\$ 46 296,30 mensual para los meses de agosto a diciembre de 2008, este

<sup>12</sup> En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07772-5-2023 se señaló que dicho importe era el equivalente a multiplicar el monto mensual de US\$ 46 296,30 por 20 meses, considerando los meses de enero de 2007 a agosto de 2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Tribunal en la Resolución Nº 07772-5-2023, confirmó la Resolución de Intendencia

Que, al respecto, si bien mediante la Resolución Nº 07772-5-2023 esta instancia ordenó la reliquidación del monto del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2008, también precisó en dicho pronunciamiento que el importe adicional acumulado en el aludido periodo corresponde a operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria se produjo en meses anteriores (percepción del ingreso), por lo que, la exclusión de dicho importe en el citado periodo no afecta su exclusión en el periodo materia de análisis, esto es, diciembre de 2009; ya que al corresponder a operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria se produjo en periodos anteriores a agosto de 2008, corresponde mantener la exclusión de la suma detallada en el Punto 1 del cuadro que antecede ascendente a US\$ 1 111 113,00, por lo que, corresponde mantener el indicado reparo en dicho extremo y confirmar la apelada también en tal extremo.

Que en lo concerniente a los Puntos 2 y 3, se debe indicar que la recurrente el 30 diciembre de 2008 y el 29 enero de 2009 emitió las Facturas a la (folios 2957 y 2961) por los importes de US\$ 3 773 565, 62 y US\$ 1 270 832,02<sup>13</sup>, respectivamente, por el avance en el cumplimiento de la obligación de hacer vinculada al proyecto de la conforme al "Contrato para la Construcción de la como Anexo Nº 01 del Contrato de Suministro de Electricidad" y la Adenda, conforme a la ingeniería, logística y avance de obra que aparece en el Informe adjunto reportado a noviembre y diciembre de 2008, respectivamente.

Que, en ese sentido, dado que la recurrente en los periodos diciembre de 2008 y enero de 2009 emitió las correspondientes facturas a la resulta correcto que la Administración en el periodo diciembre de 2009 del importe contenido en la Factura (folio 2969) hubiera descontado los importes contenidos en tales facturas, esto es, las sumas de US\$ 3 773 565, 62 y US\$ 1 270 832,02, por lo que, corresponde mantener el indicado reparo en dicho extremo y confirmar la apelada también en tal extremo.

Que, de otro lado, en cuanto al Punto 4, se advierte que la Administración al importe facturado (US\$ 12 216 769,67) descrito en la Factura descontó la suma de US\$ 462 963,00, que corresponde al monto del reparo por avance de obra por la a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de febrero a noviembre de 2009, anteriormente analizado, que asciende en cada caso a la suma de US\$ 46 296,30.

Que teniendo en cuenta que esta instancia, conforme se analizó precedentemente, ha mantenido el indicado reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de febrero a noviembre de 2009, en cada caso, por la suma de US\$ 46 296,30, resulta arreglado a ley que la Administración haya descontado tales importes al monto facturado en diciembre de 2009, por lo que, corresponde mantener en dicho extremo el citado reparo y confirmar la apelada también en tal extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la ejecución y entrega de la a favor de la corresponde a una obligación que culminó en una prestación de dar (distinta a la de una construcción) y por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria para el Impuesto General a las Ventas debió darse al momento de la entrega de la citada presa, esto es, en diciembre de 2009, no resulta atendible, toda vez que, conforme se expuso precedentemente, la recurrente efectuó prestaciones de hacer, constituidas por servicios de construcción.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la obligación de dar correspondía a una condición necesaria pactada con la a efectos de ejecutar el Contrato de Suministro de Electricidad, dado que, de no haber cumplido con ello, señala que dicha empresa pudo haber resuelto el contrato de suministro y haber perjudicado el desarrollo de sus actividades, carece de sustento, pues es sobre la base de los contratos anteriormente analizados celebrados entre la recurrente y la aludida empresa que se concluyó que aquella efectuó una prestación

<sup>13</sup> Tales importes no incluyen el Impuesto General a las Ventas.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

de hacer, siendo pertinente señalar que si bien aquella se comprometió finalmente a entregar la  
como resultado del servicio de construcción prestado, prevaleció en todo momento la  
obligación de hacer dicha obra, conforme se detalló precedentemente.

Que lo aducido por la recurrente respecto a que aún en el supuesto negado que califique la  
construcción y entrega de la como un contrato de construcción habría aplicado de  
manera indebida las regla de nacimiento de la obligación tributaria en dicho tipo de servicios, pues  
indica que si bien la Administración hace referencia a que se ha producido la percepción de la  
retribución, ello resulta inconsistente, dado que no identifica si esta se produjo a través de las  
facturaciones efectuadas por la o través de las  
facturaciones efectuadas por la empresa no resulta atendible, debido a que  
conforme se expuso anteriormente, en el reparo materia de análisis la Administración ha indicado de  
manera clara que el nacimiento de la obligación tributaria, en los periodos acotados, en aplicación de lo  
previsto en el inciso c) del numeral 1 y numeral 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto  
General a las Venta se ha producido cuando la  
emitió a la recurrente las Facturas

por las facturaciones mensuales  
que realizó por el importe de US\$ 46 296,30, considerándose dichas fechas como la  
percepción del ingreso mensualizado por el avance en la construcción de la Obra la

*Notas de crédito emitidas indebidamente para anular facturas emitidas por la construcción de la*

Que la Administración señala que la anulación de las Facturas mediante  
notas de crédito en el periodo setiembre de 2009 no se ajusta a ninguno de los supuestos normativos  
contemplados para deducir el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas en el citado periodo y que  
la emisión de las indicadas facturas se encontraban sustentadas en la valorización del avance de la  
obra de la de acuerdo a los términos del contrato de construcción suscrito por la  
recurrente y la

Que la recurrente señala que a pesar de que se obligó a transferir el 100% de los derechos de  
propiedad de la una vez concluida la obra y que, pese a ello, el 30 de diciembre de  
2008 y 29 de enero de 2009, emitió las Facturas por concepto de avances  
en el cumplimiento de la obligación de hacer del Proyecto de la el 30 de setiembre  
de 2009 emitió las Notas de Crédito a fin de anular las facturas antes  
señaladas.

Que precisa que al 30 de setiembre de 2009 no podía entenderse cumplida su obligación, debido a que  
a tal fecha aún no existía el bien (culminada la obra), ni había sido entregado a la  
por lo que, señala que resultaba correcto anular las aludidas  
facturas a través de las notas de crédito antes mencionadas, de conformidad con lo previsto en el  
artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que menciona que a través de lo estipulado en el punto 2.5 de la Cláusula Segunda de la Tercera  
Adenda al Contrato para la se precisó el alcance de la contraprestación y debido a  
que no se había producido la entrega de la referida presa señala que resultaba indispensable realizar  
los ajustes correspondientes a través de la emisión de las notas de crédito, por lo que, indica que la  
emisión de estas se realizó de forma válida, asimismo, indica que a través de la referida adenda no se  
ha modificado el nacimiento de la obligación tributaria sino que se precisó los alcances del contrato de  
construcción antes señalado.

Que refiere que la emisión de un comprobante de pago previo no es un hecho que desvirtúe el ajuste  
posterior, debido a que, en todos los casos, esta tiene que haberse producido, pues de lo contrario no  
se tendría la necesidad de emitir una nota de crédito.

Que, de otro lado, señala que aun cuando la obligación tributaria hubiera nacido con la emisión de las  
Facturas aún existiría la posibilidad de una validez parcial de las Notas de  
Crédito por lo que aduce que solo habría recibido como contraprestación el



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

monto equivalente a la facturación por el servicio de suministro de energía brindado por la desde enero de 2007 hasta setiembre de 2009, fecha en la que se emitieron las aludidas notas de crédito y, en razón a ello, menciona que se podía anular el monto por el cual no había realizado retribución alguna el cual resultaría de restar lo facturado y el valor del servicio facturado por la indicada empresa desde enero de 2007 hasta setiembre de 2009, por lo que, según indica el monto correctamente anulado asciende al importe de US\$ 3 516 629,64.

Que según el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Que por otra parte, según el numeral 1.1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y el numeral 1.6 del mismo artículo señala que el adquiriente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso el sello de la empresa.

Que este Tribunal a través de las Resoluciones N° 6293-4-2010 y N° 14687-3-2011 ha establecido que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que, asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada a una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, y su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que, además, debe tenerse en cuenta que los comprobantes de pago que contengan operaciones de servicios pueden ser anulados en forma parcial o total, siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 00458-5-2005 y N° 06746-2-2006.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5624 y 5625) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Ventas, así como de la documentación sustentatoria, advirtió que en el citado registro anotó las notas de crédito detalladas en el Anexo N° 4 adjunto a dicho requerimiento (folio 5620), por lo que, requirió sustentar con los originales y proporcionar la documentación e información pertinente y suficiente que acreditara el motivo de su emisión, la operación con la que se relaciona y la recepción de aludidas notas de crédito.

Que, asimismo, a dicho efecto solicitó que proporcionara las notas de crédito descritas en el citado anexo con sus respectivas constancias de recepción o documento que la sustituya, los comprobantes de pago que generaron su emisión, así como la documentación relacionada a estos y documentos que acrediten el motivo de su emisión tales como contratos, anulaciones, modificaciones, adendas, correspondencia, devoluciones de bienes, restituciones de servicios, entre otros.

Que mediante el literal b) del punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5624 y 5625) la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente (folios 5606 a 5612) e, indicó que respecto a la emisión de notas de crédito por anulación de facturas, las Notas de Crédito fueron emitidas a la

y en su descripción se consigna "Por anulación de nuestra Factura " de 30 de diciembre de 2008 y por "Anulación de nuestra Factura " de 29 de enero de 2009, respectivamente, asimismo, señaló que además de las fotocopias de las citadas notas, la recurrente proporcionó fotocopias de las Facturas emitidas el 30 de diciembre de 2008



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

y 29 de enero de 2009, que originaron la emisión de las aludidas notas de crédito, agregó que las citadas facturas, según la descripción contenida en estas fueron emitidas por "Avances en el cumplimiento de la obligación de hacer proyecto de la \_\_\_\_\_" conforme al "Contrato para la Construcción como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad".

Que de manera posterior, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5362 a 5368) la Administración señaló que la emisión de las Facturas por concepto de avance de la obra de la \_\_\_\_\_ emitida por la recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en la Cláusula 3.02.02 del "Contrato para la Construcción como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad", se encuentra dentro las normas legales pertinentes, agregó que la emisión de las aludidas facturas respondía a la obligación de hacer en su modalidad de contrato de construcción que la recurrente estaba obligada a cumplir con la \_\_\_\_\_ el cual constituye el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas en este tipo de servicios, por lo que, señaló que al haberse emitido las citadas facturas ya se había configurado uno de los supuestos para el nacimiento de tal obligación, por lo que, la anotación en el Registro de Ventas, la determinación y pago del Impuesto General a las Ventas por tales facturas también se encontraba arreglado a derecho, sin embargo, precisó que dichos hechos no eran materia de controversia y que fue la propia recurrente quien reconoció y validó el nacimiento de la obligación tributaria al realizar los actos antes descritos.

Que precisó que, en relación con las anulaciones totales o parciales de ventas de bienes o prestación de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tal anulación está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

Que agregó que según la descripción de las Notas de Crédito \_\_\_\_\_ emitidas el 30 de setiembre de 2009 por la recurrente a la \_\_\_\_\_ el motivo de su emisión fue la anulación de las Facturas \_\_\_\_\_ conforme con lo estipulado en el tercer párrafo del punto 2.5 de la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la \_\_\_\_\_

Que señaló que a través de lo dispuesto en la cláusula 2.5 de la tercera adenda del citado contrato de construcción de 4 de setiembre de 2009, se precisó que se modificó el numeral 4.1 de la primera adenda del indicado contrato de construcción firmada el 6 de mayo de 2007, añadió que la indicada modificación correspondía a que la \_\_\_\_\_ facturaría el nuevo mayor valor en el momento de la recepción de la \_\_\_\_\_ y que, por ende, quedaba habilitada la facturación mensual que venía realizando la aludida empresa, por lo que, indicó que tal modificación no se encontraba relacionada con variación alguna sobre la facturación que debía realizar dicha empresa y cuyo cumplimiento contractual era exigido en el literal 3.03.03 de la Cláusula Tercera del contrato de construcción antes citado.

Que añadió que la emisión de las notas de crédito por anulación de las facturas antes señaladas no se ajustaba a ninguno de los supuestos legales previstos para deducir el débito fiscal del mes de setiembre de 2009, precisó que la emisión de estas no correspondía a una anulación de prestación de servicios en los términos de las normas antes citadas, que la referida prestación en el caso analizado correspondía a una obligación de hacer de tipo contrato de construcción plenamente vigente a la fecha de emisión de las mismas, por lo que, indicó que no cabía una devolución de la retribución efectuada, ni la recurrente acreditó que ello se hubiera producido.

Que agregó que la emisión de las aludidas notas de crédito tampoco se ajustó a los términos contractuales, toda vez que no respondía a la modificación del contrato de construcción antes señalado, más aún si la Tercera Adenda pactada no se encontraba vigente a la fecha de la correcta emisión de las facturas.

Que, en razón a ello, solicitó a la recurrente que cumpliera con sustentar y exhibir la documentación de los motivos por los cuales había deducido la base imponible y el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas del periodo setiembre de 2009, los importes que como Impuesto General a las Ventas se indican en los documentos detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (folio 5361).



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

Que, en respuesta, la recurrente el 13 de diciembre de 2013 (folios 5353 a 5357), señaló que la emisión de las Notas de Crédito eran correctas, debido a que la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas nació en diciembre de 2009 con la entrega de la a la y en razón a ello, debían anularse las facturas emitidas de manera errónea en los meses de diciembre de 2008 y enero de 2009.

Que destacó que la anulación de las Facturas mediante las aludidas notas de crédito se produjo al haber precisado los alcances de la contraprestación a través de la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la en tanto que a través de tal modificación las partes definieron el alcance de la contraprestación, por lo que aludió que era indispensable realizar tales ajustes a través de la emisión de las citadas notas de crédito.

Que, asimismo, indicó que tal como señaló el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09513-5-2004 resultaba válido que una empresa anulara una factura posterior por error en su emisión, siempre que se presentara la nueva factura correctamente emitida, por lo que, indicó que cumplía con adjuntar la Factura emitida por la entrega de la

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento (folios 5340 a 5348), la Administración dio cuenta de lo señalado y adjuntado por la recurrente y, de su evaluación, indicó que la Construcción de la calificaba como una obligación de hacer de tipo de construcción a favor de la que correspondía a una contraprestación anticipada y que como Anexo N° 1 formó parte del Contrato de Suministro de Electricidad firmado entre dichas partes.

Que adujo que considerando que el Impuesto General a las Ventas grava los servicios y los contratos de construcción ejecutados en el territorio nacional cuya obligación de pagar y determinar nace cuando se emite el Comprobante de Pago y por el monto consignado en este o cuando se percibe la retribución planteada, tal obligación, en el caso materia de análisis, nació cuando se emitieron las facturas que es un hecho objetivo, cierto y probado por el monto consignado en ellas.

Que agregó que si bien la recurrente indicó que en función a lo estipulado en la Tercera Adenda al "Contrato para la Construcción de la" se emitieron las aludidas notas de crédito, lo dispuesto en esta no puede influir en el ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas ni en el nacimiento de la obligación de dicho impuesto, dado que tales aspectos solo pueden ser regulados por normas legales y no por acuerdos privados; que sin perjuicio de ello, precisó que lo acordado en dicha adenda no modificó el sentido de lo estipulado en la cláusula primigenia del aludido contrato de construcción, donde se establecía que la recurrente facturaría a la los montos incurridos conforme al avance de la obra de la debidamente sustentados hasta completar los US\$ 5 000 000,00 y, señaló que con la citada adenda solo se precisó que la indicada presa sería entregada de acuerdo a las condiciones y características establecidas, conjuntamente con una factura que la recurrente emitiría a la a la entrega de la aludida presa y, que la factura a la que se hacía referencia era la que por la última valorización debía ser emitida en cumplimiento de la obligación descrita en el párrafo anterior, de lo que concluyó que la obligación de emitir las facturas conforme el avance de obra no fue modificada por la indicada adenda.

Que, en tal sentido, la Administración concluyó que procedería a agregar a la base imponible del Impuesto General a las Ventas del período setiembre de 2009 los importes consignados en las mencionadas notas de crédito, descritas en el Anexo N° 2 del Requerimiento (folio 5361) por corresponder a notas indebidamente emitidas por anulaciones de facturas válidas y legalmente emitidas.

Que, de lo actuado, se verifica que la Administración reparó la disminución de ingresos por notas de crédito emitidas en el período setiembre de 2009 para anular facturas emitidas en periodos anteriores por el avance de obra por la Construcción de la

Que, sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente el 30 de diciembre de 2008 emitió la Factura a la (folio 2961), por avances



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

en el cumplimiento de la obligación de hacer proyecto de la \_\_\_\_\_ conforme al "Contrato para la Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" y la Adenda al mismo contrato elevada a Escritura Pública de 11 de junio de 2008", conforme a la ingeniería, logística y avance de obra que aparece en el informe adjunto (reportado a noviembre de 2008) y se consignó como valor de venta el importe de US\$ 3 773 565,62 y como precio de venta el importe de US\$ 4 490 543,09; asimismo, se advierte que la recurrente comunicó mediante una carta notarial de 30 de diciembre de 2008 a la aludida empresa, la emisión y entrega de la referida factura por el concepto detallado en esta (folio 2962).

Que de igual manera se observa que la recurrente el 29 de enero de 2009 emitió la Factura \_\_\_\_\_ (folio 2956) a la \_\_\_\_\_ por avances en el cumplimiento de la obligación de hacer proyecto de la \_\_\_\_\_ conforme al "Contrato para la Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" y la Adenda al mismo contrato elevada a Escritura Pública de 11 de junio de 2008", conforme a la ingeniería, logística y avance de obra que aparece en el informe adjunto (reportado a diciembre de 2008) y, consigna como valor de venta la suma de US\$ 1 270 832,02 y como precio de venta la suma de US\$ 1 512 290,10; asimismo, se advierte que la recurrente comunicó mediante una carta notarial a la aludida empresa de 30 enero de 2009, la emisión y entrega de la referida factura por el concepto detallado en esta (folio 2962).

Que de manera posterior, se advierte que la recurrente el 30 de setiembre de 2009 emitió a la \_\_\_\_\_ las Notas de Crédito \_\_\_\_\_ (folios 4901 y 4903), siendo que en la descripción de cada una de estas se consigna por anulación de las Facturas \_\_\_\_\_ de acuerdo a lo estipulado en el tercer párrafo del punto 2.5 de la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad suscrito el 3 de setiembre de 2009.

Que ahora bien, conforme se analizó anteriormente, la recurrente y la \_\_\_\_\_ suscribieron un contrato, por el cual esta última le brindaría el servicio de suministro de energía eléctrica a la recurrente desde enero de 2007 a diciembre de 2015, en forma permanente, a un precio fijo y potencia de acuerdo a lo detallado en el citado contrato, siendo además que la recurrente se obligó a realizar a favor de la indicada empresa una contraprestación anticipada referida a la construcción de la \_\_\_\_\_ por un valor inicial de US\$ 5 000 000,00, de conformidad con el contrato suscrito entre la recurrente y la indicada empresa denominado: Contrato para la construcción de la \_\_\_\_\_ como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad entre " \_\_\_\_\_ " y " \_\_\_\_\_ ".

Que tal y como se glosó anteriormente, en el acápite 3.03.02 de la Sección 3.03 de la Cláusula III del mencionado contrato de construcción (folios 4242 y 4243 reverso) se estableció que la recurrente facturaría a la \_\_\_\_\_ los montos incurridos conforme al avance de la obra de la \_\_\_\_\_ debidamente sustentados, hasta completar los US\$ 5 000 000,00.

Que, en ese sentido, se advierte que la recurrente el 30 diciembre de 2008 y 29 de enero de 2009 emitió las Facturas \_\_\_\_\_ a la \_\_\_\_\_ por los avances realizados de la construcción de la \_\_\_\_\_ en virtud de lo estipulado en el acápite 3.03.02 de la Sección 3.03 de la Clausula III del contrato de construcción antes señalado.

Que, ahora bien, la recurrente alega que la emisión de las citadas notas de crédito para anular las Facturas \_\_\_\_\_ se sustenta en lo acordado por ella y la citada empresa en el numeral 2.5 de la Tercera Adenda al aludido contrato de construcción, a través del cual se estipuló modificar el numeral 4.1 de la Primera Adenda de dicho contrato.

Que al respecto, tal y como se describió anteriormente, el 10 de junio de 2008 la recurrente y la \_\_\_\_\_ suscribieron la Primera Adenda del contrato de construcción antes mencionado, siendo que en el numeral 4.1 de su Cláusula Cuarta (folios 4224 y 4225 reverso) se precisó que como consecuencia del incremento del valor del proyecto de la construcción de la \_\_\_\_\_, conforme se establece en el "Estudio Definitivo de la \_\_\_\_\_".



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

" dicho monto sería el que se desarrolla en la Sección 3.03.01<sup>14</sup> del referido contrato construcción, de tal modo que al nuevo monto mayor que aparece en el referido estudio se restaría el acumulado de las facturas emitidas hasta el mes de mayo de 2008 por dicho concepto y, a este nuevo valor en adelante y posterior a la suscripción de la presente adenda se lo dividiría entre 91 que son los meses que faltan para completar los 108 meses restantes.

Que posteriormente, el 4 de setiembre de 2009 la recurrente y la empresa antes mencionada, suscribieron la Tercera Adenda del contrato antes señalado (folios 4205 y reverso) habiendo en el numeral 2.5 de su Cláusula Segunda estipulado modificar lo acordado en el numeral 4.1 de la Primera Adenda del aludido contrato, en el sentido que la facturará el denominado "nuevo valor" en el momento de la recepción de la construida y, en consecuencia quedaba habilitada la facturación mensual que venía realizando la citada empresa por el monto mensual de US\$ 46 296,00 a la que hace referencia la Sección 3.03.01 del contrato en mención.

Que, asimismo, en el referido numeral se precisó que en relación con la Sección 3.03.02 del aludido contrato, la recurrente haría entrega de la de acuerdo a las condiciones y características establecidos, conjuntamente con una factura que la recurrente emitiría a la a la entrega de la presa.

Que de lo antes expuesto se advierte que la modificación efectuada no se encuentra relacionada con la facturación que debía realizar la recurrente a la dispuesta en la Sección 3.03.02 antes descrita, pues mediante el numeral 2.5 antes detallado no se hace referencia a ninguna variación en cuanto a la facturación a cargo de la recurrente en relación con el avance de la obra de la hasta completar los US\$ 5 000 000,00; sino que esta versa sobre la facturación mayor mensual que debía realizar la indicada empresa respecto al nuevo mayor valor de la ejecución de la citada presa atendiendo a lo señalado en la mencionada Sección 3.03.01; asimismo, se debe indicar que aun cuando las citadas partes, hubieran dispuesto modificar el alcance de lo acordado en el acápite 3.03.02 de la Sección 3.03 de la Cláusula III del mencionado contrato de construcción, tal situación no enervaría el nacimiento de la obligación tributaria de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues conforme se analizó en el punto anterior la ejecución de la indica presa a cargo de la recurrente, no califica como una venta de un bien inmueble, como pretende alegar aquella, sino como un contrato de construcción y, por ende, a efecto de determinar cuándo nació la obligación tributaria resulta aplicable lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, glosado anteriormente.

Que, por consiguiente, tomando en cuenta que la ejecución de la construcción de la realizada por la recurrente califica como un contrato de construcción de acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas, resulta válido que aquella haya emitido en los periodos diciembre de 2008 y enero de 2009 a la recurrente las Facturas por los avances de la construcción de la citada presa, habiendo nacido en tales casos la obligación tributaria con la emisión

<sup>14</sup> Tal y como se glosó anteriormente en el Acápite 3.03.01 – Facturación de de la Sección 3.03 – Emisión de Facturas de la Cláusula III del mencionado contrato de construcción se señala que en cumplimiento de la obligación de hacer de la recurrente, la facturaría a la recurrente la Contraprestación Anticipada por el monto equivalente al valor total que figurara en la liquidación de la (valorizada inicialmente en US\$ 5 000 000,00), en comprobante separado de la facturación de los consumos de energía. Se agregó que la facturación de la Contraprestación Anticipada se realizaría mensualmente el primer día hábil de cada mes, a partir del 01 de enero de 2007, de manera tal que la facturación de los consumos de energía estaría acompañada, en facturación distinta, por el servicio de suministrar energía en las condiciones establecidas en el contrato de suministro, de manera fraccionada hasta el término del contrato de suministro, es decir, en 108 meses hasta el 31 de diciembre de 2015, lo que equivale aproximadamente a US\$ 46 300,00 en cada mes indicado; sin que ello significara un nuevo egreso de la recurrente, sino el monto proporcional de los mencionados US\$ 5 000 000,00 en los 108 meses de servicios pactados en el Contrato de Suministro de Electricidad, se agregó que las inversiones que ejecutaría la recurrente no reembolsables, incrementarían el valor de la contraprestación anticipada, manteniendo su equivalencia con la prestación de mantener las condiciones del contrato de suministro por parte de la





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

de los referidos comprobantes de pago, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no procedía que emitiera las anotadas facturas en dicho periodos debido a que recién correspondía la emisión de esta una vez concluida la ejecución de la aludida obra.

Que, por tanto, debido a que las Facturas se sustentan en los avances de las obras realizadas, y en la medida que no se encuentra acreditado en autos que tales avances no se llegaron a ejecutar, ni tampoco ha demostrado la recurrente que se hubiera producido algún otro supuesto que la habilitara a revertir las operaciones consignadas en las aludidas facturas con la emisión de las Notas de Crédito de acuerdo con las normas y los criterios antes glosados, no procedía la anulación de los comprobantes de pago emitidos, y por ende, la disminución de la base imponible en el periodo setiembre de 2009 mediante la emisión de las aludidas notas de crédito, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en tal sentido procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la emisión de un comprobante de pago previo no es un hecho que desvirtúe el ajuste posterior, debido a que en todos los casos esta tiene que haberse emitido, pues de lo contrario no se tendría la necesidad de emitir una nota de crédito, no resulta atendible, pues en el caso de autos, se estableció que las Facturas que pretendían ser anuladas con las Notas de Crédito se encontraban correctamente emitidas, no habiendo la contribuyente sustentado válidamente que estas correspondían ser anuladas.

Que según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el nacimiento de la obligación tributaria se originó con la facturación efectuada por la situación distinta a la analizada en este punto, en el que se advierte que el nacimiento de la obligación tributaria en los periodos diciembre de 2008 y enero de 2009 se produjo con la emisión de las Facturas

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que aun cuando la obligación tributaria hubiera nacido con la emisión de las Facturas existiría la posibilidad de una validez parcial de las Notas de Crédito por lo que aduce que solo habría recibido como contraprestación el monto equivalente a la facturación por el servicio de suministro de energía brindado por la desde enero de 2007 hasta setiembre de 2009, fecha en la que se emitieron las aludidas notas de crédito y, en razón a ello, menciona que se podía anular el monto por el cual no había realizado retribución alguna, el que resultaría de restar lo facturado y el valor del servicio facturado por la indicada empresa desde enero de 2007 hasta setiembre de 2009, por lo que, según indica el monto correctamente anulado asciende al importe de US\$ 3 516 629,64; carece de sustento, debido a que la emisión de las facturas antes señaladas conforme se explicó anteriormente se sustentan en el hecho que la operación materia de análisis califica como un contrato de construcción y se efectuó de conformidad con lo acordado por la recurrente y la a través de la acápite 3.03.02 de la Sección 3.03 de la Clausula III del contrato de construcción antes señalado, esto es, que la recurrente facturaría a la indicada empresa los montos incurridos conforme al avance de la referida obra, resultando oportuno precisar que en el reparo anteriormente analizado por adelanto por avance de obra por la se indicó que al no haber la contribuyente facturado a la en los periodos acotados (febrero a noviembre de 2009) por el avance de la obra, se estableció que en virtud de lo dispuesto en el en el inciso c) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el nacimiento de la obligación tributaria se originó con la percepción del ingreso vinculado a la facturación efectuada por la situación distinta a la analizada en este punto, en el que se advierte que el nacimiento de la obligación tributaria en los periodos diciembre de 2008 y enero de 2009 se produjo con la emisión de las Facturas por el avance de obra.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

*Reparo al crédito fiscal por aplicación de las normas sobre realidad económica según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*

Que la Administración señala que los servicios de gerencia y similares que   
debió brindar a la recurrente no se hicieron en forma independiente, autónoma y como un todo, conforme lo dispuesto por la Ley General de Sociedades y su reglamento, dado que más del 30% de personas naturales que desempeñaron el cargo de gerentes durante el ejercicio 2009 estaban en la planilla de la recurrente como trabajadores directos, siendo incluso que algunos gerentes que se encontraban en las planillas de la empresa que   
dependían jerárquicamente de la contribuyente, según organigrama. Agrega, que expresamente se indicó en el "Acuerdo de Operador" la relación de gerentes a ser nombrados; sin embargo, se destacó gerentes que no se encontraban expresamente mencionados en dicho documento, lo que hace que los supuestos servicios de gerencia no hayan sido integrales, es decir, que comprenda la totalidad de gerentes que participaron en la gerencia de la recurrente en el ejercicio 2009, tal como lo exigen las características de los contratos de gerencia.

Que indica que cuando se firmó el "Acuerdo de Operador" del 1 de junio de 2005, el señor   
ya venía desempeñando el cargo de gerente general desde el 7 de marzo de 2005 hasta el 12 de noviembre de 2007, según actas de sesión de directorio, hecho que demuestra que con la firma del "Acuerdo de Operador" no cambió sus facultades y obligaciones. Sostiene que el procedimiento jurídico para nombrar a los gerentes de   
y otorgarles sus facultades no cambió con la suscripción del Acuerdo Operador, ni se cambió el nombramiento y facultades de la persona natural que venía desempeñando el cargo de gerente general a la fecha de suscripción de dicho documento, lo que fue corroborado con el hecho de que la recurrente no acreditó el nombramiento de   
como gerente ni la designación por parte de esta de las personas naturales que desempeñarían tales cargos, a pesar de que en la redacción del citado acuerdo se indicaba esta designación, lo que demuestra que la redacción del Acuerdo Operador, en el extremo referido a los servicios de gerencia, era solo una pretendida formalidad, dado que no correspondía con el hecho de cómo, jurídicamente, se nombraba a los gerentes y cómo se les otorgó sus facultades, las cuales fueron efectivamente ejercidas, pero directamente como trabajadores.

Que afirma que los servicios de gerencia que   
debió brindar a la recurrente no se hicieron en forma independiente integral y autónoma, es decir, implicaba que aquella hubiera existido como una organización autónoma y que haya tenido y utilizado habilidades, pericia, experiencia, métodos, certificaciones, calificaciones, activos intangibles, así como los recursos logísticos y una organización propia de administración para cumplir con los servicios de gerencia que indica haber realizado, todos estos atributos con los que no contaba y que le hubiera permitido cumplir con tales servicios de gerencia.

Que indica que los servicios de gerencia solo fueron una continuación de las actividades de gerencia que la recurrente tuvo, antes y después de la existencia del Acuerdo de Operador, lo que influyó en el ejercicio 2009; prueba de ello es que algunas personas que, en el citado ejercicio, prestaron servicios estando en las planillas de   
inmediatamente antes de la existencia del acuerdo, estuvieron en las planillas de la recurrente.

Que anota que   
fue constituida como una empresa cuya actividad era dedicarse a actividades diferentes a la prestación de servicios de gerencia y similares, toda vez que, de acuerdo con el giro declarado ante la Administración, realizaba actividades de extracción de minerales metalíferos no ferrosos comprendidos en la CIU   
Advierte que recién en el año 2005, luego de haber acumulado cuantiosas pérdidas con efecto tributario, derivadas de las actividades de explotación y otras actividades preoperativas, suscribió el Acuerdo de Operador con la recurrente, a través del cual se pudo utilizar el costo y/o gasto, así como crédito fiscal, por los importes que se calcularon en función de tales costos y/o gastos incurridos por   
y no sobre un monto fijo o un porcentaje sobre las ventas como se hacía en este tipo de contratos y que además esta operación permitió trasladar a la recurrente parte de las considerables pérdidas acumuladas por   
las que estaban próximas a cumplir con su límite de arrastre en el tiempo.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que señala que las personas que desempeñaron los cargos de gerentes y de soporte, pusieron directamente a disposición de la recurrente su fuerza de trabajo y la aplicación de sus conocimientos a cambio de una contraprestación monetaria pagada por esta, es así como el directorio de la recurrente fue quien entregó las facultades gerenciales a estas personas mediante actas de nombramientos y otorgamiento de facultades al gerente general y por delegación de tales facultades a los otros gerentes.

Que advierte que únicamente firmó un Acuerdo de Operador con la recurrente y no con algún otro cliente, lo que evidencia que no tenía la autonomía ni la estructura empresarial para prestar servicios de gerencia. Señala que todos los trabajadores de la aludida empresa desempeñaron labores para la recurrente, de los cuales solo 2 lo hicieron en la ciudad de Lima y el resto en el asiento minero de a 25 km. de la ciudad de Arequipa o en el colegio ubicado en dicha ciudad en el caso de los profesores para los hijos de los trabajadores extranjeros. Cita lo indicado por que refiere que una característica de este tipo de contratos es revelar al mercado la suscripción de estos, lo cual permitiría al gerenciado elevar su valor debido al prestigio y experiencia del gerenciante, lo que no ocurrió en este caso con el Acuerdo de Operador, ya que la recurrente en su Memoria presentada a la Superintendencia del Mercado de Valores no revela que estuvo gerenciada por

Que sostiene que, a pesar de que según la Cláusula 9.3 del Acuerdo de Operador se indica que por los servicios de gerencia que debía prestar a la recurrente, estaría sujeta en todo momento a la supervisión del directorio de la recurrente, revisadas las Actas de Directorio y de Junta General de Accionistas celebradas durante el ejercicio 2009 para aprobar los Estados Financieros, la Gestión Social y los Resultados Económicos de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, no observó que el Directorio de la recurrente o sus accionistas hayan aprobado la gestión de los servicios de gerencia que habría prestado <sup>15</sup> desde el 1 de junio de 2005.

Que indica que teniendo en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que se han analizado, concluye que los servicios efectivamente prestados por las personas naturales que ocuparon los cargos de gerente general, gerentes y personal de soporte, corresponden a prestaciones personales, dependientes y subordinadas a la recurrente durante el ejercicio 2009, a cambio de una contraprestación pagada, y no a servicios de gerencia o management que hubieran sido prestados por la persona jurídica bajo el revestimiento jurídico de un acuerdo de operador, es decir, la realidad económica que ocurrió para pretender dar cumplimiento a la redacción del Acuerdo de Operador suscrito no se correspondió con lo pactado en el referido acuerdo.

Que, por lo anterior, señala que correspondía aplicar a las prestaciones efectuadas bajo la pretendida forma de servicios de gerencia, contenida en la redacción del documento denominado Acuerdo de Operador, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, y que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Administración tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persiguen o establezcan los deudores tributarios. Sostiene que los servicios de gerencia a los que se alude en los comprobantes de pago emitidos por según el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento correspondieron a actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realizaron como prestaciones personales verificadas en los hechos y acreditadas con la documentación e información a la que se tuvo acceso y obra en el presente expediente.

Que arguye que las actividades efectivamente ocurridas correspondieron a un servicio personal, dependiente y subordinado que desempeñaron las personas en los cargos de gerente y soporte de gerencia durante el ejercicio 2009, a favor de la recurrente, a cambio de una contraprestación pagada, sin que se aprecie algún servicio de gerencia del personal de y que resultaba aplicable la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al haber quedado demostrado que de acuerdo con los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realizaron durante dicho ejercicio, el cumplimiento y ejecución de las cláusulas

<sup>15</sup>



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

pactadas en el acuerdo de operador, referido a los servicios de gerencia o management, no se produjeron en la realidad económica de la recurrente.

Que aduce que con base a tales consideraciones, resultaba correcto y arreglado a ley que se reparara el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas utilizado por la recurrente respecto de los comprobantes de pago descritos en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento al no encontrarse sustentado y acreditado el servicio supuestamente prestado y contenido en dichos documentos, siendo que se verificó que tales operaciones responden a prestaciones personales y subordinadas, realizadas directamente por los gerentes y personas de soporte de estos a favor de la recurrente, por lo que tales servicios no se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas, conforme con lo dispuesto por las normas de la materia.

Que por su parte, la recurrente sostiene que suscribió un "Acuerdo de Participación" con diversas empresas, que tenía como propósito principal concretar parte del financiamiento necesario para implementar el proyecto de expansión de la mina Cerro Verde a través de un aumento de capital, que se sujetó al cumplimiento de diversos actos denominados "Condiciones para el Cierre", entre ellos, la suscripción del "Acuerdo de Operador" que celebró con <sup>16</sup>, en adelante <sup>16</sup> aprobado por su Junta General de Accionistas, la cual fue convocada por su directorio.

Que anota que a través de referido "Acuerdo de Operador", se pactó que <sup>16</sup> se desempeñaría como su gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de minas y cualquiera de los nuevos proyectos, incluyendo la expansión del Proyecto de Sulfuros Primarios, asimismo, indicó que las partes del "Acuerdo de Participación" suscribieron el "Shareholders Agreement", según el cual todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, incluyendo sin limitación, la exploración, extracción, lixiviación, transportes, contabilidad, administrativa, entre otras, debía ser contratada directamente por su empresa (la recurrente), pero estaría sujeto a la dirección de la citada minera en su calidad de gerente general.

Que menciona que el "Acuerdo de Operador" sirvió, por un lado, para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de sus accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios y, por el otro, mantener su gestión, ello explica que en los considerandos del citado acuerdo se consignará que la elección de <sup>16</sup> como proveedora de servicios se basó en el respaldo de la sólida trayectoria en la ejecución de servicios exitosos de diseño, desarrollo, construcción y operación, relacionados con minas de cobre e instalaciones de producción de concentrado de cobre.

Que alega que es posible que un accionista, directamente o a través de una de sus subsidiarias (<sup>16</sup>), le prestara servicios distintos a los de sus aportes, dado que se encontraban vinculados con el desarrollo de sus actividades, cumpliendo con el principio de causalidad, no pudiendo la Administración amparar su acotación en dicho desconocimiento, al no existir impedimento legal para ello, más aún si resulta claro que el traslado de tecnología, conocimiento y soporte técnico, supuso un real beneficio económico a su favor, que ha incidido en la reducción de sus costos, incremento de productividad y rentabilidad, cita el artículo 75° de la Ley General de Sociedades y doctrina.

Que sostiene que el citado acuerdo se basó en una causa válida, respaldada legalmente, y que su suscripción y posterior ejecución lograron los objetivos planteados originalmente en el "Acuerdo de Participación", por lo que sostener su inexistencia o finalidad elusiva carece de sustento, precisa que en ningún momento la existencia de pérdidas arrastrables de <sup>16</sup> fue un factor que se tomó en consideración para la suscripción del "Acuerdo de Operador", ni

<sup>16</sup> Cabe indicar que tal como se señala en la resolución apelada, hasta el 25 de mayo de 2011 la denominación de la aludida empresa declarada en su Ficha RUC era <sup>16</sup> y luego de dicha fecha cambió su denominación a <sup>16</sup> (folio 142).



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

mucho menos para la ejecución del financiamiento destinado a la implementación de la Planta de Sulfuros Primarios.

Que afirma que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario faculta a la Administración para que, en ejercicio de su facultad de fiscalización, tome en cuenta la realidad económica de la operación revisada, prescindiendo, en caso sea necesario, de la estructura jurídica, sin embargo, no lo hizo, por lo que el reparo carece de sustento, cita el artículo 190° del Código Civil, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00590-2-2003, N° 06983-5-2006 y N° 010552-8-2011 y doctrina. Indica que cualquier alcance que se le pretende dar a la Norma VIII debe tener en cuenta los principios de reserva de ley y seguridad jurídica, así como la prohibición de interpretaciones extensivas y de analogía, y que desconocer la validez y eficacia de las operaciones llevadas a cabo en función a una supuesta intencionalidad indebida o inadecuado uso de estructura jurídica, no resulta admisible.

Que indica que la Administración no es clara en señalar cuál sería el negocio oculto encubierto entre las partes, limitándose a afirmar que los servicios fueron ofrecidos como una prestación personal, sin señalar los argumentos de hecho, por lo que considera que los servicios contenidos en el Acuerdo de Operador no se condicen con la realidad económica, negando todas las pruebas presentadas, pese a que ello acreditaba las partes, objeto y causa de la operación que celebró; que la Administración se limita a señalar que el Acuerdo de Operador carecía de todo propósito, puesto que no garantizaba un control que en los hechos ya tenía sin embargo, dicho argumento significaría desconocer toda la inversión realizada como consecuencia del Acuerdo de Participación.

Que señala que la Administración considera que los servicios gerencia no se ejecutaron en la realidad, debido a que su directorio no designó a \_\_\_\_\_, antes \_\_\_\_\_ como gerente, sustentándose en el incumplimiento de una formalidad, omisión que en ningún supuesto determina la inexistencia de los servicios pactados mediante el Acuerdo de Operador, ya que fueron efectivamente ejecutados, existiendo un acto de nombramiento debido, como es el hecho que su directorio convocara a su Junta General de Accionistas para el 18 de abril de 2005, en la que se aprobó su participación como parte del "Acuerdo de Operador", con todas las implicancias que ello generaba, como el cumplimiento de la designación de \_\_\_\_\_ como gerente, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo, según el artículo 75° de la Ley General de Sociedades, y que presentó el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012 a través del cual dicho ente reconoció las labores prestadas por \_\_\_\_\_.

Que sostiene que la Administración no señaló cuál era el acto simulado y/o no precisó qué elementos del acuerdo tomado han sido simulados, limitándose a señalar que los servicios fueron ofrecidos como una prestación personal, sin señalar los fundamentos de derecho que la llevaron a considerar que dichos servicios contenidos en el acuerdo de operador no se condecían con la realidad económica.

Que aduce que en el supuesto negado que se desconociera el poder de representación otorgado a \_\_\_\_\_ como los actos celebrados en virtud de dicho poder, en aplicación del artículo 193° de la Ley General de Sociedades, estos debían entenderse ratificados mediante el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012, a través del cual se otorgó eficacia jurídica a los actos efectuados por esta última desde el momento de su celebración. Afirma que el hecho que se haya constituido como el único cliente de \_\_\_\_\_ no es un indicio para sustentar la supuesta existencia de simulación relativa, a cuyo efecto invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17106-5-2010. Afirma que tampoco se ha configurado la figura del fraude a la ley, e invoca la Resolución N° 06686-4-2004.

Que indica que la Administración señala que el margen obtenido por \_\_\_\_\_ es irregular al exceder la mediana determinada en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, por lo que la incorporación de este aspecto vulnera el artículo 127° del Código Tributario, al constituir una variación del aspecto reparado.

Que anota que en su caso no se encuentra acreditada la configuración del supuesto (simulación relativa) que habilita la aplicación de la norma VIII del Código Tributario (potestad de recalificación), al



# *Tribunal Fiscal*

N° 10973-2-2023

no haberse verificado la celebración de un negocio simulado (Acuerdo de Operador) entre todas las partes involucradas con el propósito de esconder un negocio determinado (contratos entre los trabajadores asignados y ); y que a las operaciones celebradas por las compañías y personas no subyace ningún ánimo elusivo.

Que de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que en la Resolución N° 00590-2-2003 este Tribunal ha señalado que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario incorpora el criterio de realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que, asimismo, en la Resolución N° 06686-4-2004, este Tribunal ha dejado establecido que la Norma VIII recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando esta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que de acuerdo con lo señalado en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y N° 04774-4-2006, entre otras, el criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la referida Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Que, en ese sentido, en la Resolución N° 10890-3-2016 señala que: "(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que ahora bien, de acuerdo con el artículo 111° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, la Junta General de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad; los accionistas constituidos en Junta General debidamente convocada, y con el quórum correspondiente, deciden por la mayoría que establece esta ley los asuntos propios de su competencia; siendo que todos los accionistas, incluso los disidentes y los que no hubieren participado en la reunión, están sometidos a los acuerdos adoptados por la junta general.

Que conforme con el artículo 152° de la citada ley, la administración de la sociedad anónima está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, salvo por lo dispuesto en el artículo 247° de la referida ley<sup>17</sup>. Asimismo, según el artículo 153°, el Directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

<sup>17</sup> El citado artículo dispone que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se podrá establecer que la sociedad no tiene directorio. Cuando se determine la no existencia del directorio todas las funciones establecidas en esta ley para este órgano societario serán ejercidas por el gerente general.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que el artículo 172° de la mencionada ley establece que el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la Junta General.

Que de acuerdo con el artículo 185° de la anotada ley, la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general, siendo que cuando se designe un solo gerente este será el gerente general y cuando se designe más de un gerente, debe indicarse en cuál o cuáles de ellos recae el título de gerente general. A falta de tal indicación se considera gerente general al designado en primer lugar.

Que conforme con el artículo 186° de la aludida ley, la duración del cargo de gerente es por tiempo indefinido, salvo disposición en contrario del estatuto o que la designación se haga por un plazo determinado.

Que según el artículo 187° de la indicada ley, el gerente puede ser removido en cualquier momento por el directorio o por la Junta General, cualquiera que sea el órgano del que haya emanado su nombramiento.

Que el artículo 190° de la citada ley establece que el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave.

Que según el artículo 193° de la misma ley, cuando se designe gerente a una persona jurídica ésta debe nombrar a una persona natural que la represente al efecto, la que estará sujeta a las responsabilidades señaladas en el capítulo III, sin perjuicio de las que correspondan a los directores y gerentes de la entidad gerente y a ésta.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 09981-4-2009, las sociedades anónimas a través de su directorio, salvo que esa facultad esté reservada a la Junta General de Accionistas, pueden designar como gerente a una persona jurídica, siempre que esta a su vez designe a una persona natural que la represente para tal efecto.

Que, sobre los actos simulados, el artículo 190° del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo; y el artículo 191° indica que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

Que en la simulación "siempre existe una realidad aparente o manifestada al exterior que no concuerda con la voluntad de las partes (...), siendo la misma únicamente posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales, ya que es preciso un acuerdo entre las partes que han convenido que su declaración exterior de voluntad produzca unos efectos distintos de los aparentes."<sup>18</sup>

Que la simulación absoluta consiste en la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de él, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla, y la relativa, se presenta cuando tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la real voluntad de las partes, se esconde otro negocio con función económica y social distinta, el cual sí refleja los intereses que las partes quieren regular<sup>19</sup>.

Que, en efecto, en la simulación absoluta "se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una

<sup>18</sup> CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, p.292.

<sup>19</sup> LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. El Negocio Jurídico. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., Segunda Edición, Lima, 1994, p. 371 y 372.



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

factura tan falsa como el negocio que se simula (...)", y en la relativa "(...) se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado."<sup>20</sup>

Que el artículo 192° del Código Civil señala que la norma del artículo 191° es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona.

Que al respecto, en la Resolución N° 06983-5-2006, este Tribunal ha señalado que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado<sup>21</sup>, por lo que si bien en aplicación de la referida Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás se debe probar su existencia.

Que con relación a la carga de la prueba sobre la existencia de una simulación en un acto jurídico, en la Resolución N° 08470-2-2018 este Tribunal indicó que esta, cualquiera sea su modalidad, tiene directa implicancia sobre el cuestionamiento a la realidad de una operación, siendo importante recalcar que sobre tal aspecto este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00840-1-2018, N° 01120-2-2018 y N° 01656-4-2018, entre otras, con ocasión del análisis de reparos por operaciones no reales, lo que incluye operaciones realizadas en simulación relativa, parcial y/o absoluta, que la carga de acreditar su existencia es básicamente del contribuyente que pretende dotarla de efectos jurídicos.

Que, asimismo, en la citada Resolución N° 08470-2-2018 este Tribunal señaló que dado que cuando se aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario también se desconoce total o parcialmente los efectos de una operación, sea por simulación absoluta, relativa y/o parcial, al igual que con lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la carga de la prueba de la existencia de la operación corresponde igualmente al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos, dado que no resulta coherente invertir la carga de la prueba hacia la Administración en función a la norma que se utilice para atacar una simulación.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento (folios 5678 a 5709), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la información de sus sistemas, otras fuentes de información pública, documentación que exhibió la recurrente y cruce de información, verificó que contabilizó, registró y declaró como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en los periodos enero a noviembre de 2009, los importes consignados en los comprobantes de pago emitidos por la empresa vinculada antes

según el detalle de su Anexo N° 02 del aludido requerimiento (folio 5677), que no correspondía a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realizaron en las prestaciones personales que se verificaron en los hechos, lo cual ameritaba la aplicación de lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al corresponder a una prestación personal, dependiente y subordinada de aquellos que desempeñaron los cargos de gerente y soporte a estos durante el 2009.

Que, por lo tanto, requirió a la recurrente sustentar con información y documentación suficiente y competente, los argumentos dirigidos al reparo efectuado por la aplicación de la precitada Norma VIII, que incidiría en la deducción del crédito fiscal, debiendo exhibir y/o proporcionar la documentación en original, así como proporcionar fotocopias y traducción al idioma español, si los documentos se encuentran en idioma diferente.

Que en respuesta, con escrito de 30 de abril de 2013 (folios 5658 a 5674), la recurrente señaló que el 16 de marzo de 2005 suscribió un Acuerdo de Participación con diversas empresas del exterior, con el propósito principal de concretar parte del financiamiento necesario para implementar el proyecto de

<sup>20</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, p. 513.

<sup>21</sup> Con relación a la simulación relativa la doctrina señala que se trata de una "simulación relativa subjetiva" cuando estamos ante la interposición ficticia de una persona que tiene por objeto la atribución de la cualidad de parte del contrato a un sujeto ajeno al contrato mismo que solo presta su nombre, figura recogida en el artículo 192 del Código Civil como simulación parcial. En: ESPINOZA ESPINOZA, Juan, "Acto Jurídico Negocial", Gaceta Jurídica, Lima, 2010, pág. 327.





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

expansión de la mina principalmente la implementación del planta sulfuros primarios, mediante un aumento de capital, y que originó el cumplimiento de una serie de actos denominados Condiciones de Cierre, entre ellos, la suscripción del Acuerdo de Operador con por el cual esta última se desempeñaría como su gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de la mina y de nuevos proyectos.

Que citó lo dispuesto en el artículo 75° de la Ley General de Sociedades, para sostener que era perfectamente posible que un accionista, directamente o a través de una de sus subsidiarias, preste servicios a la sociedad distintos a sus aportes y señaló que, mediante Junta General de accionistas de 18 de abril de 2005, se autorizó al directorio que formalice la suscripción del referido Acuerdo de Operador, lo cual se produjo el 1 de junio de 2005. Refirió que el supuesto incumplimiento de la formalidad, al no nombrar a como gerente general mediante acuerdo de directorio, no podría servir como un supuesto habilitante para desconocer una operación al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Sostuvo que el Acuerdo de Operador no constituye un supuesto de simulación, puesto que no existe un negocio jurídico encubierto ni un negocio jurídico carente de realidad, siendo el único negocio jurídico efectivamente llevado a cabo el que justificaba el destaque de los trabajadores de sin que pueda desconocerse los efectos jurídicos del Acuerdo de Operador, entre los que se encuentran sustentar el gasto y el crédito fiscal utilizado por la empresa.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento (folios 5630 a 5656), la Administración indicó que luego de haber meritado los argumentos y medios probatorios proporcionados por la recurrente, mantuvo la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, procediendo a efectuar reparo al crédito fiscal de enero a diciembre de 2009 por la suma total de US\$ 3 116 000,00, según detalle en el Anexo N° 02 adjunto al resultado de dicho documento (folio 5629), indicando que los comprobantes de pago reparados no responden a prestación de servicios que califiquen como rentas de tercera categoría ni fueron emitidos por quienes prestaron tales servicios, que las prestaciones responden a prestaciones personales y subordinadas realizadas directamente por las personas naturales que estando en planilla de

desempeñaron los cargos de gerentes y personas de soporte para la recurrente, por lo que califican como renta de quinta categoría, no encontrándose gravadas con el IGV según lo dispuesto por el artículo 1° y el literal c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en ese sentido, la controversia consiste en determinar si la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios contenida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, mediante la cual la Administración determinó que los servicios pactados en el denominado "Acuerdo de Operador" entre la recurrente y antes

no respondieron a la realidad de los hechos, sino que estos fueron prestados únicamente por quienes figuraban en el libro planilla de la primera, se encuentra arreglada a ley.

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento (folio 5629) se tiene que la Administración efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2009, por aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, respecto a los siguientes comprobantes de pago.

Facturas emitidas por		: (antes		) a la recurrente	
Factura	Fecha Emisión	Concepto Factura	Valor US\$	IGV	Total
001	06/01/2009	Management Fee Mes: enero 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	03/02/2009	Management Fee Mes: febrero 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	06/03/2009	Management Fee Mes: marzo 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	06/04/2009	Management Fee Mes: abril 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	08/05/2009	Management Fee Mes: mayo 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	05/06/2009	Management Fee Mes: junio 2009	1 800 000,00	342,000,00	2 142 000,00
001	15/07/2009	Management Fee Mes: Julio 2009	1 400 000,00	266 000,00	1 666 000,00
001	13/08/2009	Management Fee Mes: agosto 2009	1 400 000,00	266 000,00	1 666 000,00



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Factura	Fecha Emisión	Concepto Factura	Valor US\$	IGV	Total
001	07/09/2009	Management Fee Mes: Setiembre 2009	1 400 000,00	266 000,00	1 666 000,00
001	09/10/2009	Management Fee Mes: octubre 2009	700 000,00	133 000,00	833 000,00
001	02/11/2009	Management Fee Mes: noviembre 2009	700 000,00	133 000,00	833 000,00

Que, en el presente caso, se aprecia que la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, mediante la cual determinó que los servicios pactados en el denominado "Acuerdo de Operador" entre la recurrente y

antes no respondieron a la realidad de los hechos, sino que estos fueron efectivamente prestados únicamente por quienes figuraban en el libro planilla de la primera, por lo que corresponde verificar tal circunstancia.

Que obra en autos copia simple de una traducción simple al español del "Acuerdo de Participación" suscrito el 16 de marzo de 2005 (folios 5194 a 5259), entre la recurrente y

no obstante, dado que el original se redactó en idioma inglés, tal y como la propia recurrente reconoce en el documento que presenta y denomina Hechos de Importancia de 18 de abril de 2005 (folios 5168 a 5192), debió ser acompañado de una traducción que identificara al traductor en aplicación de lo dispuesto por el numeral 41.1.2 del artículo 41<sup>22</sup> de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales<sup>23</sup>, por lo que no corresponde ser meritulado.

Que, en ese mismo orden de ideas, se aprecia en autos que el contrato denominado "Shareholders Agreement" suscrito entre la recurrente y

el 1 de junio de

2005 y el denominado "Acuerdo de Operador", suscrito entre

antes y la recurrente el 1 de junio de 2005, también han sido redactados en idioma inglés y tampoco cuentan con una traducción que identificara al traductor (folios 5127 a 5149), conforme lo establece el numeral 41.1.2 del artículo 41° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, antes citado, siendo pertinente precisar que el requisito de la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado no se cumple con la firma de los representantes del Instituto Cultural Peruano Norteamericano en el caso del "Acuerdo del Operador", dado que no se especifica que quienes firman hayan realizado la referida traducción, por lo que tampoco pueden ser tomados en cuenta para sustentar los gastos deducidos.

Que a lo expuesto, cabe agregar que pese al requerimiento expreso de la Administración, revisada la documentación obrante en autos no se advierte que la recurrente hubiera acreditado la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, dado que no se aprecia la ejecución de las prestaciones a las que se comprometió, como el nombramiento de gerentes, que contara con personal suficiente para prestar el servicio por el que se le contrató, ni que hubiera participado en la toma de decisiones al interior de la empresa de la recurrente, elementos que debió acreditar para demostrar la realidad del contrato que el ente administrativo consideró como simulado.

<sup>22</sup> Aplicable a los medios probatorios documentales, tal como lo dispone el artículo 170° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

<sup>23</sup> Al respecto, cabe señalar que el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que en ese mismo orden de ideas, no se exhibió documento que acreditara que la empresa contratada hubiera designado a las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes, además, conforme con el organigrama de la recurrente, el 50% del total de sus gerentes estaban en su planilla y dependían jerárquicamente del presidente, así como los otros gerentes que se encontraron en las planillas de lo que claramente restaba relevancia al servicio de gerencia que según ella habría requerido con el "Acuerdo de Operador".

Que por lo expuesto y dado que la recurrente no adjuntó las pruebas que acrediten los acuerdos tomados que, según alega, demostrarían que subsidiaria indirecta de le prestó los servicios por los que pretende deducir los gastos observados, el reparo debe ser mantenido.

Que sin embargo, tal y como indicó este Tribunal, en la Resolución N° 8470-2-2018, al analizar el "Acuerdo de Operador" suscrito por la recurrente con antes (operador), sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe señalar que de las traducciones simples del "Acuerdo de Participación" y el "Acuerdo de Operador" que obran en autos, se verifica que, mediante el primero, las partes acordaron, entre otros, la suscripción de un contrato de operación que sería beneficioso para que la recurrente desarrollara el Proyecto de Sulfuros, por lo que se contrataría a subsidiaria indirecta de a fin que prestara asistencia y se desempeñara como operador del proyecto en los términos y condiciones que se establecieran en el citado contrato y mediante el segundo se nombra a como gerente general de la recurrente.

Que con relación a las citadas traducciones y en caso se tomaran como válidas podemos señalar que de conformidad con el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que en este contexto cabe precisar que, conforme a la traducción simple presentada, el 1 de junio de 2005, la recurrente habría suscrito con antes (operador), el "Acuerdo de Operador" (folios 1545 a 1569), en cuya Sección 2, Servicios de Gerencia, cláusula 2.1. Gerente General, se señaló que la recurrente nombró a ésta como su gerente general y que a su nombramiento la citada empresa debía nombrar a una persona como su representante, de acuerdo con el artículo 193° del Acta de Compañías Peruanas, quién debía ejercer y descargar todos los derechos y obligaciones del acuerdo, los estados de la contribuyente y las leyes que se confirieran e impusieran al gerente general, asimismo, se estableció que éste tendría la responsabilidad de supervisar las actividades y operaciones de la recurrente, de acuerdo con cualquier estudio de factibilidad que fuera aplicable, dirigir y supervisar todas sus actividades de negocios, incluyendo el poder de dirigir, contratar y despedir empleados, sujetándose a todas las leyes, reglamentos, contratos de trabajo y acuerdos de negociación colectiva que fueran aplicables, además, se precisó que la recurrente debía delegar al gerente general los poderes y autoridades que fueran necesarios para permitir que éste realice los servicios de gerencia de manera eficiente, efectiva y expeditiva, de acuerdo a las leyes aplicables, los estatutos de la recurrente y buenas prácticas de negocios.

Que también en la cláusula 2.2, se indicó que para realizar los servicios de gerencia, el operador nombraría personas que actuarían como gerentes de acuerdo con el artículo 193° del Acta Peruana de Compañías (un gerente de unidad) los cuales debían reportar al ejecutivo en jefe, por tanto se designarían gerentes de operaciones, de mina, de planta, de mantenimiento, de servicios técnicos, geología minera, prevención de riesgos, auditoría, suministros, medio ambiente, proyecto, recursos humanos y administración del proyecto.

Que además en la cláusula 2.3 se precisó que sin limitar la generalidad de la servicios de gerencia, el operador debía, directamente y mediante los gerentes de unidad, manejar y supervisar el desempeño



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

de la recurrente con relación a sus obligaciones bajo los documentos financieros; las actividades de las personas contratadas por la contribuyente para hacer el trabajo de ingeniería detallada, desarrollo y gerencia de construcción y la contratación primaria para cada proyecto; el cumplimiento de parte de la recurrente de los requisitos aplicables de las leyes ambientales; el proceso de solicitar, obtener y mantener todas las aprobaciones gubernamentales necesarias o los permisos requeridos con relación al desarrollo, construcción u operación de las minas y de cada proyecto; las relaciones con todas las entidades gubernamentales nacionales, regionales y locales; el contacto con los clientes de la recurrente y los clientes potenciales de los productos; los servicios administrativos y legales y el manejo de las operaciones de los recursos humanos y el proceso de contratación de supervisión de las actividades de todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de cualquier proyecto, incluyendo sin limitaciones, las actividades de exploración, minería, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y administración de la recurrente en las que no se realicen funciones técnicas, gerenciales y de supervisión, se agregó, que adicionalmente a estos servicios, el operador debía realizar cualquier otro servicio que pudiera ser útil o apropiado para realizar los servicios de gerencia.

Que en la Sección 3: Servicios Obtenidos Fuera (Outsources Services), se indicó que durante la fase de desarrollo, en coordinación con la junta y antes de la fecha de inicio de cualquier proyecto, el operador debía, a través de su personal y según el Plan de Obtención de Recursos Externos, realizar los servicios detallados en la cláusula 3.1 según fuera necesarios y estuvieran relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo y la construcción de cada proyecto, asimismo, en la cláusula 3.2, se indicó que el operador debía, mediante su personal y después de la fecha de inicio de cualquier proyecto, prestar los servicios detallados en ella y en la cláusula 3.3 se estableció que el operador debía de presentar a la junta un Plan de Obtención de Recursos Externos, para la provisión de servicios obtenidos fuera, detallando los materiales, equipos y el personal necesario para lograr dichos servicios.

Que en la Sección 6: Empleados y Funciones de la Compañía, se estableció que todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de las minas y de cualquier proyecto, incluyendo, sin limitación, la exploración, minado, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y actividades administrativas de la recurrente (ajenas al personal del operador), sería empleado directamente por la recurrente pero estaría sujeto a la dirección y supervisión del operador, en su capacidad de gerente general.

Que en la Sección 9: Generalidades, cláusula 9.1, se indicó que siempre que se realizaran servicios bajo el acuerdo o bajo los estatutos de la recurrente, el operador actuaría a nombre de aquella, hasta el grado indicado por la junta o como se indicara en el acuerdo o el estatuto, como su agente o representante y no como principal, en la cláusula 9.3 se señaló, con relación a los servicios de gerencia, que el operador estaría sujeto en todo momento a la supervisión de la junta, actuando de acuerdo a los estatutos de la recurrente y con relación de los servicios obtenidos por fuera que el operador debía coordinar con la junta para que brindara dichos servicios, además se precisó que por ambos servicios el operador debía realizar sus obligaciones con autonomía financiera, técnica y administrativa y en la cláusula 9.4 se dejó establecido que el operador debía presentar, a los miembros de la junta, reportes relacionados con las operaciones de la recurrente, incluyendo, sin limitaciones, cualquier proyecto que contuvieran los asuntos y con la frecuencia que la junta pudiera solicitar razonablemente.

Que de lo expuesto se tiene que a través del mencionado "Acuerdo de Operador", se obligó, a favor de la recurrente, a prestar servicios de gerencia, los que fueron observados por la Administración al señalar que, en la realidad económica, estos no fueron prestados en las condiciones establecidas en el referido acuerdo.

Que previamente al análisis de los elementos que determinarían la existencia o no de una simulación en el mencionado acto jurídico resulta importante tener en consideración que carecía de experiencia previa como prestadora de servicios de gerenciamiento, que el único cliente a quien le prestaba esos servicios era a la recurrente, que ello representaba el 90,83% de sus ingresos y que antes de la suscripción del "Acuerdo de Operador" aquella tenía elevadas pérdidas tributarias generadas por sus actividades empresariales previas, las que fueron



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

compensadas con las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento entre los años 2005 y 2008, lo que determinó que pese a las ganancias obtenidas no pagara Impuesto a la Renta en esos años, y que de no ser por las ganancias generadas por el contrato suscrito con la recurrente, éstas no habrían podido ser compensadas y la empresa hubiera perdido la posibilidad de seguir arrastrándolas, conforme sucedió en el ejercicio 2009, siendo que dicha operación para efectos del Impuesto General a las Ventas podría otorgar a la recurrente un crédito fiscal que no hubiera generado a través de otras modalidades contractuales.

Que lo antes señalado, aunado al hecho que la mencionada empresa está vinculada económicamente a la recurrente, generan un elevado incentivo para que el grupo económico del que forman parte la recurrente y la empresa contratada, tratase de incrementar las rentas de

en detrimento de las rentas de otras empresas del mismo grupo que no tuviesen las pérdidas de aquella, como la recurrente, y que, por ende, si tuviesen finalmente un Impuesto a la Renta que pagar, para reducir el Impuesto a la Renta que el grupo en su conjunto estaría obligado a pagar al fisco peruano.

Que si bien esto último no resulta determinante al momento de analizar la existencia o no de una simulación, es parte fundamental del contexto en que las acciones de un contribuyente deben ser analizadas a efectos de determinar si existían o no beneficios que aquel pudiera obtener con el ocultamiento total o parcial de un acto jurídico.

Que por otro lado, luego de la revisión de la copia de testimonio de escritura de constitución de la recurrente del 20 de agosto de 1993 (folios 8001 a 8059), se advierte que en su artículo 13° dispuso que las reuniones del directorio y sus resoluciones deben constar en un Libro de Actas o en el sistema de hojas sueltas legalizado conforme a ley y que las actas serían firmadas por los directores asistentes; asimismo, en el artículo 15°, se estableció que el régimen de la gerencia se sujetaría a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes y que podía haber uno o más gerentes según lo determinase el directorio.

Que en el artículo 40° de la modificación total del estatuto de 30 de marzo de 1994 (folios 7678 a 7691) se dejó establecido que el directorio tenía, entre otras facultades, la de nombrar y destituir a los gerentes y demás funcionarios de la sociedad determinando sus obligaciones y remuneraciones, otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente y, en el artículo 42°, se indicó que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que podían ser personas naturales o jurídicas.

Que de la escritura de adaptación a sociedad anónima abierta modificación total de estatutos y elección de directorio de 11 de enero de 2000 (folios 7659 a 7677), se aprecia que en el literal e) del artículo 42° se estableció que el directorio tenía todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía las facultades de nombrar y destituir gerentes y si lo consideraba conveniente o necesario a los demás funcionarios de la recurrente, determinado sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente; y en su artículo 44° agrega que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el Directorio y que el gerente podía ser persona natural o jurídica siendo que, en este último caso, la persona jurídica debería nombrar a una personal natural para que la represente al efecto.

Que en la escritura de aumento de capital y modificación total de estatutos de la recurrente, del 20 de junio de 2005 (folios 7632 a 7658), se dejó establecido que la Junta General de Accionistas de la recurrente, celebrada el 18 de abril de 2005, acordó por unanimidad, entre otros, modificar los estatutos, así como aprobar la intervención de la contribuyente en el contrato de operación que sería suscrito con

así como facultar a  
para que cualquiera de ellos, actuando individualmente y a sola  
firma, en su nombre y representación suscribiese el contrato de operación.

Que, asimismo, en el artículo 43° de los estatutos, se indica que el directorio tiene todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía facultades para nombrar y destituir a los gerentes y si lo consideraba



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

conveniente o necesario a los demás funcionarios, determinando sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente; además, en el artículo 45° se señala que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que el gerente podía ser persona natural o jurídica y que, en este último caso, la persona jurídica debía de nombrar a una persona natural para que la representase.

Que, de conformidad con lo establecido en el artículo 185° de la Ley General de Sociedades, las sociedades cuentan con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reservara esa facultad a la Junta General.

Que, dado que el caso de autos la recurrente no reservó la facultad de nombrar gerente a la Junta General, el directorio siempre tuvo facultades para nombrar y destituir a sus gerentes.

Que en ese sentido, el único facultado para nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, sin embargo, de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera acreditado documentariamente que el directorio acordó el nombramiento como gerente general de

antes ni tampoco se evidencia que ésta hubiera nombrado a una persona natural que la representara para tal efecto, conforme con lo señalado en el artículo 193° de la Ley General de Sociedades; asimismo, en el cruce de información que realizó la Administración con la citada empresa (folios 1 a 2186), no se aprecia que ésta hubiera acreditado su nombramiento como gerente general por parte del directorio de la recurrente.

Que es en ese contexto que en el Acta de Sesión de Directorio de 7 de marzo de 2005, el directorio de la recurrente aceptó la renuncia de al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando, sin embargo, a pesar de ello y, debido a su participación en el Proyecto de Sulfuros Primarios y acciones vinculadas a tal proyecto, debía mantener vigente las facultades que le fueron otorgadas mediante Acuerdo de Sesión de Directorio de 11 de abril de 2000, asimismo se acordó por unanimidad nombrar a como presidente – gerente general de la recurrente, a quien se le otorgó las facultades descritas en ellas, como organizar el régimen interno de la sociedad y dirigir las operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones.

Que, posteriormente, en el Acta de Sesión de Directorio de 12 de noviembre de 2007 (folio 7740), se aprecia que el directorio aceptó la renuncia de al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando, y a su vez acordó por unanimidad nombrar en su lugar a a quien se le delegaron las facultades descritas en dicha acta, entre ellas, la de organizar el régimen interno de la recurrente y dirigir sus operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones; asimismo, se precisó que todas las delegaciones de poder que otorgó se entendían vigentes.

Que, de lo expuesto, se tiene que el directorio de la recurrente, en atención a lo establecido en el artículo 185° de la Ley General de Sociedades y de sus estatutos, nombró a sus gerentes generales durante los ejercicios 2005 a 2009, no advirtiéndose en las Actas de Sesión antes mencionadas, que se hubiera designado como tal a antes ni que esta hubiera intervenido en la designación de las mencionadas personas naturales.

Que cabe agregar que la recurrente tampoco ha acreditado que la empresa que habría sido contratada hubiera nombrado a las personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias, verificándose además que varias de las personas naturales que durante el ejercicio 2009 desempeñaron el cargo de gerentes, estaban en la planilla de la recurrente y que los gerentes que se encontraban en la planilla de la empresa contratada dependían jerárquicamente de la recurrente y que muchas veces los servicios que se prestarían a la recurrente se llevaron a cabo haciendo uso de sus propios recursos, y no los de la empresa contratada.

Que, en consecuencia, si bien a través del documento denominado "Acuerdo de Operador" se habría pactado que la empresa realizaría servicios de



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

gerencia general a favor de la recurrente, habida cuenta que el directorio de la recurrente no la nombró como su gerente general, esta última empresa no tenía facultades para nombrar a los demás gerentes que se indicaron en la cláusula 2.2 del "Acuerdo de Operador", verificándose que éstos fueron designados por <sup>24</sup>, además, según se aprecia del organigrama presentado por la recurrente (folio 5314), parte de las personas naturales que ocuparon sus gerencias no se encontraban en la planilla de la citada empresa, y teniendo en cuenta que aquella no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, correspondiéndole la carga de probar si su pretensión era deducir como gasto o utilizar como crédito fiscal el pago de una contraprestación por los citados servicios, no habiéndose acreditado que se hubiese pactado que todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, debía ser contratado directamente por ella, pero estaría sujeto a la dirección de dicha empresa en su calidad de gerente general, resulta claro que la operación que sustenta la deducción del crédito fiscal en los periodos acotados ha sido simulada, con la intención de deducirlo del cálculo del Impuesto General a las Ventas, que de otra manera, no podría ser deducido.

Que ahora bien, dado que la Administración alega que la simulación en el caso de autos fue relativa, ya que considera que el servicio contratado fue prestado directamente por diversas personas naturales que, estando en la planilla de <sup>laboraron realizando</sup> actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2009, además de haberse hecho por una suma mucho menor a la "acordada", reconociendo como gasto deducible solo la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie<sup>25</sup>, situación en la cual correspondería determinar si lo que esta afirma ha sido acreditado por ella, ya que solo ello justificaría el gasto que le ha sido reconocido a la recurrente, dado que en el caso de autos se desconoce la totalidad del crédito fiscal contenido en las facturas emitidas por la citada empresa, basta con determinar si la recurrente acreditó la existencia de la operación por la que pretende la citada deducción, ya que aun cuando no se le reconociese gasto alguno, merced a la simulación relativa alegada por la Administración, el reparo, para efectos del Impuesto General a las Ventas, se mantendría.

Que sin perjuicio de ello y a título ilustrativo, cabe precisar que si bien en materia tributaria la carga de probar que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que se desea realizar y/o el contenido de un negocio coincide con la real voluntad de las partes que intervienen en su formación, corresponde al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos al presentar una declaración jurada que lo contenga, en caso que la Administración alegase que un contribuyente simuló relativa o parcialmente un acto jurídico, le corresponde a ella acreditar cuál es el acto jurídico disimulado.

Que en autos se aprecia que, en efecto, como afirma la Administración, diversas personas naturales, trabajadores de la empresa contratada, han realizado labores efectivas a favor de la recurrente, verificándose además que esas labores fueron remuneradas por quien, según el "Acuerdo de Operador", era su "empleador" ( ) y se llevaron a cabo bajo los alcances del citado acuerdo, hechos que la recurrente no cuestiona, aun cuando afirme que esas actividades fueron realizadas con trabajadores de quien realmente era la que prestó los servicios a la recurrente.

Que dado que la recurrente no ha acreditado que efectivamente prestó los servicios de gerencia general, por los que aquella la contrató, y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le "correspondían", según el

<sup>24</sup> Nombrado como gerente general por el directorio de la recurrente el 7 de marzo de 2005, en atención a las facultades establecidas en la Ley General de Sociedades y su estatuto, verificándose además que a partir del 12 de noviembre de 2007 dicho directorio nombró como gerente general a <sup>debiendo destacarse que si bien</sup> <sup>figuró</sup> como trabajador de <sup>este hecho no acredita que dicha empresa fue la que prestó los</sup> servicios de gerencia, por cuanto, conforme con lo antes expuesto, aquel fue elegido por el directorio de la recurrente para que directamente ejerciera el cargo de presidente – gerente general, sin la intervención de la aludida empresa.

<sup>25</sup> Con excepción de las retribuciones pagadas a las personas que realizaron labores en el " <sup>"</sup>, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, dado que nunca prestaron servicios a la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

"Acuerdo de Operador", se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por la citada empresa, así como que la suma acordada con la esta fue sustancialmente mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, lo que acredita que el denominado "Acuerdo de Operador" involucró la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que en tal sentido, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que

no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente en los periodos acotados, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en planilla de la referida empresa y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por la recurrente, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo<sup>26</sup>.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que resulta posible que un accionista, directamente o a través de una de sus subsidiarias ( ), le prestara servicios distintos a los de sus aportes, dado que se encontraban vinculados con el desarrollo de sus actividades, cumpliendo con el principio de causalidad, no pudiendo la Administración amparar su acotación en dicho desconocimiento al no existir impedimento legal para ello, más aún si resulta claro que el traslado de tecnología, conocimiento y soporte técnico supuso un real beneficio económico a su favor, que ha incidido en la reducción de sus costos, incremento de productividad y rentabilidad, no resulta atendible, toda vez que, conforme se indicó anteriormente, el reparo efectuado por la Administración al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se encuentra arreglado a ley.

Que lo manifestado sobre que el Acuerdo de Operador se basó en una causa válida, respaldada legalmente, y que su suscripción y posterior ejecución lograron los objetivos planteados originalmente en el Acuerdo de Participación, por lo que sostener su inexistencia o finalidad elusiva carece de sustento; no resulta amparable, debido a que el reparo no está dirigido a cuestionar los objetivos empresariales, sino determinar la procedencia del uso del crédito fiscal en los periodos acotados por servicios de gerenciamiento, habiéndose establecido que el reparo se encuentra suficientemente sustentado.

Que sobre lo argumentado respecto a que la Administración considera que los servicios de gerencia no se ejecutaron en la realidad, debido a que su directorio no designó a

como gerente, sustentándose en el incumplimiento de una formalidad, omisión que en ningún supuesto determina la inexistencia de los servicios pactados mediante el Acuerdo de Operador, ya que fueron efectivamente ejecutados, existiendo un acto de nombramiento debido, como es el hecho que su directorio convocara a su Junta General de Accionistas para el 18 de abril de 2005, en la que se aprobó su participación como parte del "Acuerdo de Operador" con todas las implicancias que ello generaba, como el cumplimiento de la designación de

como gerente, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo, carece de sustento, toda vez que según los estatutos de la recurrente el único facultado a nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, no habiendo presentado documentación alguna que acreditara documentariamente que el directorio acordara el nombramiento como gerente general de

unado a que, conforme se ha analizado en considerandos precedentes, no fue la citada empresa quien prestó los servicios de gerencia general a

<sup>26</sup> Cabe resaltar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 8470-2-2018 y N° 7772-5-2023 respecto a la misma recurrente y el indicado reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del 2007 y 2008.





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

favor de la recurrente, sino que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por esta última.

Que lo afirmado en el sentido que a través del Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012 dicho ente reconoció las labores prestadas por no resulta atendible, debido a que la referida acta de directorio fue elaborada cuando la recurrente ya había tomado conocimiento del reparo objeto de análisis que la Administración le había efectuado respecto del ejercicio 2007, circunstancia que le resta fehaciencia.

Que lo manifestado en relación a que el Acta de Sesión de Directorio de 24 de diciembre de 2009, en su punto 6 se hace referencia al Acuerdo de Operador, cabe señalar que tal como refiere la recurrente y se observa de autos, en dicha acta se hace referencia al monto por pagar al proveedor, pero no se verifica que el directorio haya nombrado a la empresa como gerente.

Que lo alegado acerca que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario faculta a la Administración para que, en ejercicio de su facultad de fiscalización, tome en cuenta la realidad económica de la operación revisada, prescindiendo, en caso sea necesario, de la estructura jurídica, lo cual requiere y exige probar las prestaciones que se dieron en la realidad, así como su causa y no basarse únicamente en el cumplimiento o no de formalidades, por lo que el reparo debe dejarse sin efecto; no resulta atendible, toda vez que, de autos se aprecia que la Administración en la fiscalización evaluó de manera conjunta los documentos presentados por la recurrente y actos realizados en relación con las operaciones materia de reparo, concluyendo que los servicios fueron prestados de forma directa por las personas naturales que siempre dependieron jerárquicamente de la gerencia general que fue nombrada por el directorio de la recurrente y si bien algunas de ellas se encontraban en la planilla de de los hechos se advierte que laboraron realizando actividades en provecho directo de la recurrente durante los periodos acotados y solo por un monto que alcanzaba a cubrir sus remuneraciones en dinero y especie pagadas a estas, por lo que no se advierte que el reparo se haya sustentado únicamente en el cumplimiento o no de formalidades como afirma la contribuyente, máxime si esta no acreditó suficiente y válidamente la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada.

Que en cuanto a la Resolución N° 00590-2-2003 invocada por la recurrente, cabe indicar que en dicha resolución se determinó la procedencia de la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario como en el presente caso.

Que lo analizado y concluido en el caso de autos se condice con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 06983-5-2006 y N° 010552-8-2011 invocadas por la recurrente, en las que se indicó expresamente que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, lo que ha ocurrido en la formulación y análisis del presente reparo.

Que acerca de lo expresado en el sentido que la posición de la Administración es contradictoria, toda vez que, por un lado pretende desconocer el Acuerdo de Operador y, por otro lado, reconoce las distintas operaciones que se originan de él, como es el caso de la inversión de la planta de sulfuros primarios y el ingreso de nuevos accionistas, entre otros; cabe reiterar que de autos se observa que el reparo no está dirigido a cuestionar los objetivos empresariales, sino determinar la procedencia de la deducción por servicios de gerenciamiento, habiéndose establecido que el reparo se encuentra suficientemente sustentado, no apreciándose contradicción en su acotación.

Que respecto a lo manifestado en el sentido que cualquier alcance que se le pretende dar a la Norma VIII debe tener en cuenta los principios de reserva de ley y seguridad jurídica, así como la prohibición de interpretaciones extensivas y de analogía, y que desconocer la validez y eficacia de las operaciones llevadas a cabo en función a una supuesta intencionalidad indebida o inadecuado uso de estructura



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

jurídica, no resulta admisible, y que la SUNAT no ha establecido cuál es el acto que se habría simulado, cuestionando formalidades respecto de las cuales no tiene competencia; cabe indicar que, en el caso de autos no se observa que la Administración hubiese efectuado vulneración alguna a los principios invocados ni interpretaciones extensivas y de analogía, asimismo, tal como se ha señalado, el reparo no se ha sustentado en formalidades sino en la evaluación conjunta de los documentos presentados por la recurrente y obtenidos de terceros, en el marco de la normatividad aplicable, habiéndose concluido que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que los alegatos expuestos no resultan amparables.

## *Reparo al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio-reubicación*

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización, en aplicación de lo establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2009 por gastos respecto de los cuales la recurrente no acreditó su causalidad, destacó que el desembolso por el traslado y la reubicación de la [redacted] por el importe de US\$ 900 000,00 constituía una liberalidad, en tanto que era única y exclusiva responsabilidad contractual asumida por la [redacted]

Que destaca que de acuerdo con la primera adenda al Contrato de Construcción de la [redacted] celebrado entre la recurrente y la [redacted] se advierte que la obligación contractual asumida por la recurrente fue la entrega de la suma de US\$ 900 000,00 a la indicada empresa, para incrementar la capacidad del [redacted] y, cuyo objetivo fue elevar la cuota del canal a la altura conveniente que afianzara y garantizara la capacidad de trasladar de forma normal y segura el agua que vendría del Sistema de Presas, en la cual estaba incluida la [redacted] sin embargo, indica que, según el cruce de información realizado a la [redacted] la citada obra no fue llevada a cabo hasta la actualidad.

Que agrega que de acuerdo con el Contrato de Construcción de la [redacted] así como sus cuatro adendas realizadas, el traslado y la reubicación de la Capilla y el pueblo de Utaña fue una obligación contractual asumida por la [redacted] además, señala que si bien a través del último párrafo de la Sección 2.3 de la cláusula 2 de la Tercera Adenda del citado contrato advertía que la recurrente aprobaba el cambio de uso del monto de los US\$ 900 000,00, a fin de ayudar a la aludida empresa a cumplir con su obligación contractual por el traslado y la reubicación de la [redacted] ello no implicaba de modo alguno que se hubiera cambiado la obligación citada conforme lo alegado por la recurrente, sino únicamente que la recurrente acepta que el desembolso de US\$ 900 000,00 ayudaría a [redacted] a cumplir con su obligación contractual asumida.

Que la recurrente sostiene que tal como consta en las adendas del Contrato de Construcción de la [redacted] asumió contractualmente la responsabilidad de desembolsar US\$ 900 000,00 a favor de la [redacted] para el traslado y la reubicación de la [redacted] y, que según alega no fueron debidamente evaluadas por la Administración,

Que precisa que, si bien mediante la primera adenda del citado contrato se acordó que parte de la contraprestación anticipada, esto es, la suma de US\$ 900 000,00 sería destinada a la ejecución del [redacted] a través de la tercera adenda del indicado contrato se cambió el destino del desembolso para el traslado y la reubicación de la [redacted]

Que indica que la única obligación contractual asumida fue el desembolso de los US\$ 900 000,00, los que tenían como destino el traslado y la reubicación de la [redacted] mas no de la ejecución del [redacted] por lo que indica que la Administración no puede desconocer el citado gasto asumiendo lo contrario, dado que según menciona constituyen obligaciones distintas e independientes, tal como se desprende de las adendas al contrato de construcción.



# Tribunal Fiscal

N° 10973-2-2023

Que señala que en la medida que los acuerdos contractuales no afecten ni transgredan lo dispuesto por el ordenamiento jurídico es perfectamente posible que las partes acuerden las disposiciones que mejor se adecúen a la operación económica que pretendan ejecutar, por lo que refiere que, en mérito de dicha libertad contractual, se acordó el cambio de destino del importe de US\$ 900 000,00.

Que de conformidad con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, son requisitos para tener derecho al crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se debía pagar aquel impuesto.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que mediante la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 se precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27804, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y N° 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre estos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de estas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparadas por no cumplir el principio de causalidad.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico.

Que a través del punto 2.1 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5570 a 5573) la Administración señaló que la emitirá a la recurrente la Factura por concepto del pago de la contraprestación anticipada conforme con lo estipulado en el numeral 1.14 de la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad por el monto de US\$ 900 000,00, que incluía el Impuesto General a las Ventas.

Que a través del Resultado del Requerimiento (folios 5517 a 5529) la Administración señaló que en función a la evaluación del análisis realizado de forma conjunta al Contrato de Construcción de la y sus adendas respectivas, las normas legales y



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

documentos de cruce de información, se concluía que el traslado y la reubicación de la [redacted] fue de única y exclusiva responsabilidad contractual asumida por la [redacted] por lo que respecto al desembolso de US\$ 900 000,00 efectuado por la recurrente y sustentado en la Factura [redacted] no se había acreditado su causalidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y agregó, que el referido desembolso calificaba como un acto de liberalidad realizado por la recurrente, por lo que, sostuvo que al no encontrarse permitida su deducción como gasto para fines del Impuesto a la Renta, tampoco correspondería tomar el derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en función de lo establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que, el caso de autos, se advierte que el 3 de setiembre de 2009 la [redacted] emitió a la recurrente la Factura [redacted] (folio 2868), por el importe de US\$ 900 000,00, que incluye el Impuesto General a las Ventas, siendo que en la descripción se consigna: "Pago de contraprestación anticipada de conformidad con lo estipulado en el numeral 1.14 de la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la [redacted] como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad

Que de lo actuado se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal consignado en la indicada factura al considerar que la recurrente no había sustentado su causalidad, en tanto que, según indica, el desembolso realizado por aquella fue destinado para el traslado y la reubicación de la [redacted] lo que constituía una obligación que le correspondía a la [redacted] y no a la contribuyente y, por ende, sostiene que tal desembolso califica como una liberalidad efectuada por esta.

Que, sobre el particular, cabe señalar que con ocasión del análisis del reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por amortización de intangible [redacted] este Tribunal en la Resolución N° 08441-5-2023 de 10 de octubre de 2023, señaló que la Factura sustenta una operación que no cumple con el principio de causalidad, toda vez que [redacted] se comprometió a asumir el costo de las obras colaterales como el traslado del [redacted] por lo que el concepto por el que se emitió el citado comprobante de pago no se trataba de uno que correspondiera asumir la recurrente y, por ende, deducir para efectos tributarios.

Que, en tal sentido, al haberse determinado en la citada Resolución N° 08441-5-2023 que la Factura [redacted] corresponde a un desembolso que no cumple con el principio de causalidad, en el caso de autos, no procede deducir como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas consignado en dicho comprobante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que señala que son requisitos para tener derecho al crédito fiscal, entre otros, que las prestaciones de servicios, sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que el presente reparo se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que asumió contractualmente la responsabilidad de desembolsar US\$ 900 000,00 a favor de la [redacted] para el traslado y la reubicación de la [redacted] no resulta atendible, toda vez que conforme se expuso precedentemente, de los acuerdos pactados entre la recurrente y la aludida empresa, es esta quien se encontraba obligada al traslado y la reubicación de la [redacted] y no la recurrente.

Que respecto a lo señalado en el sentido que el desembolso realizado no califica como una liberalidad al haber obtenido un beneficio por la asunción del referido gasto, siendo que esta última forma parte de las diversas contraprestaciones de un contrato de carácter oneroso y complejo en el que las obligaciones contractuales que asumió se encontraban vinculadas a las obligaciones asumidas por la [redacted] cabe reiterar que no se encuentra acreditado en autos que la recurrente debía desembolsar la suma de US\$ 900 000,00 para el traslado y la reubicación de la [redacted] de la [redacted]



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

## *Reparo al crédito fiscal por gastos ajenos varios (liberalidad)*

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó la relación de causalidad correspondiente a los desembolsos de las operaciones referidas a los gastos detallados en los ítems 1.10, 1.11 y 1.13 de la Tercera Adenda del Contrato de Construcción de la [redacted] toda vez que la obligación de hacer por parte de la recurrente corresponde única y de manera exclusiva a la construcción de la [redacted] y, la autorización para la explotación de la cantera o canteras, licencias de construcción, traslado de la población afectada fue de exclusiva y única responsabilidad de la [redacted]

por lo que cualquier desembolso vinculado a su incumplimiento, demora o cambio debía ser asumido de manera íntegra por la aludida empresa y no por la recurrente, y que pese a ello esta última asumió gastos que se generaron por el incumplimiento de la referida empresa en obtener autorizaciones, permisos y licencias; por lo que, indicó que al no encontrarse permitida la deducción de dichos desembolsos como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, tampoco corresponde el uso del crédito fiscal para el Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente sostiene que los desembolsos observados cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo, indica que se remite a los argumentos planteados en su recurso de reclamación en el que sostiene que mediante la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la [redacted] suscrita el 4 de setiembre de 2009, se obligó contractualmente a asumir gastos generados por el plan de emergencia y los sobrecostos por el uso de mayores equipos del personal para el secado con extrema humedad de material denominado Z-1, así como la ingeniería y la construcción de la caseta del operador y el cambio de uso de rodillos lisos a rodillos pata de cabra, por lo que indica que dichos desembolsos cumplen con el principio de causalidad al constituir indispensables para garantizar el suministro de potencia y energía eléctrica y destinarla a su producción.

Que precisa que no califica como una liberalidad el desembolso observado al haber obtenido un beneficio por la asunción del referido gasto, asimismo, indica que a pesar de que se encuentra pactado de manera expresa en la citada adenda del contrato la asunción de diversos gastos, la Administración considera que solo se poseía como una obligación la construcción de la indicada presa.

Que agrega que los gastos en los que incurrió resultan causales debido a que en la construcción de la [redacted] existieron gastos adicionales que asumió con la finalidad de culminar la construcción de esta y así conservar el normal funcionamiento de sus actividades, en tanto que el suministro de energía es un insumo necesario para su producción.

Que aduce que la [redacted] por factores no atribuibles a su responsabilidad se vio imposibilitada de obtener permisos para la explotación de canteras que se utilizarían en la construcción de la [redacted] y la licencia de construcción para ejecutar la obra, tal como se corrobora de la lectura de las Cartas [redacted]

Que alega que la voluntad de las partes descrita en la mencionada Tercera Adenda fue que ella se obligaba a asumir los gastos observados debido a que resultaba imprescindible no poner en riesgo el servicio de energía eléctrica que brindaba la [redacted] dado que de lo contrario su producción pudo verse afectada.

Que agrega que mediante la Resolución N° 08441-5-2023 este Tribunal determinó que los desembolsos observados no constituyen liberalidades para la determinación de Impuesto a la Renta, al haberse determinado que estos sí son causales, por lo que, cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y, por ende, otorgan derecho al crédito fiscal.

Que de conformidad con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, son requisitos para tener derecho al crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la [redacted]



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se debía pagar aquel impuesto.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que mediante la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 se precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27804, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley.

Que a través de los puntos 3 y 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 5564 a 5566) la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago, la contabilización, de corresponder identificarlos en el Cuadro de Costos de la Presa Bamputañe - Liquidación Final, y el pago de los desembolsos, que acreditaran el cumplimiento del requisito sustancial para utilizar el crédito fiscal, establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, respecto de aquellos costos y/o gastos que se encontraran vinculados a lo establecido en el ítem 2.2 de la Tercera Adenda del Contrato de Construcción de la Presa Bamputañe, en la cual la recurrente se comprometió a asumir por cuenta propia los conceptos y montos detallados en los numerales 1.10, 1.11 y 1.13 de la citada adenda.

Que en lo referente al numeral 1.10 del ítem 2.2 de la aludida Tercera Adenda, señaló que la contratista precisó que al no haber alcanzado el avance previsto en la obra, en razón de los retrasos ocurridos durante los ejercicios 2008 y 2009, debido a los inconvenientes que fueron materia de análisis en el aludido ítem, tuvo que implementar un plan de emergencia que generó el desembolso de mayores recursos que los previstos en el proyecto, cuyo importe ascendió a S/ 472 393,09 más el Impuesto General a las Ventas, conforme con lo detallado en la Carta asimismo, señaló que a través del indicado ítem, la contratista precisó que debido al mismo hecho, tuvo que incurrir en sobrecostos por el uso de mayores equipos y personal para el secado con extrema humedad de material denominado Z-1, debido a que el mismo debió ser extraído antes del periodo de lluvia del 2009 y al no haber obtenido los permisos de manera oportuna tuvo que realizar la citada actividad post período de lluvias, por tanto el monto que desembolsó de manera adicional correspondía de US\$ 200 000,00 a US\$ 300 000,00, más el respectivo impuesto.

Que en lo referente al numeral 1.11 de la mencionada Tercera Adenda, señaló que en esta se precisó que se requirió realizar la ingeniería y construcción de la caseta del operador, la cual sostiene que no estuvo contemplada en la ingeniería aprobada por la  
y, cuya suma ascendía a US\$ 297 360,00, más el Impuesto General a las Ventas, así como el cambio de uso de rodillos pata de cabra, con el objeto de lograr la velocidad de avance y compactación requerida para el proyecto, lo cual indica que significó un desembolso adicional al presupuesto en el proyecto de US\$ de 247 580,00 más el respectivo impuesto.

Que con relación al numeral 1.13 de la referida Tercera Adenda, señaló que al haberse tenido inconvenientes para el avance de la obra y que generaron mayores desembolsos en la parte de ingeniería con el objeto de cumplir con su construcción, tal hecho motivó que se extendiera el mismo plazo de supervisión, que conforme con el numeral 1.9 de la Tercera Adenda correspondía a 90 días adicionales de supervisión y cuyo monto ascendió a US\$ 360 000,00 más el respectivo impuesto.

Que en razón a ello, solicitó a la recurrente que presentara por escrito, indicando la base legal, los documentos e informes citados en considerandos precedentes, que le permitieran acreditar el cumplimiento del requisito sustancial establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

General a las Ventas, para poder utilizar el crédito fiscal de los desembolsos antes detallados; así como aquellos sustentados en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 al referido requerimiento (folio 5561).

Que la recurrente, en respuesta, con escrito de 28 de noviembre de 2013 (folios 5547 a 5553) señaló que según la Tercera Adenda del Contrato de Construcción de la se obligó contractualmente a asumir los desembolsos o gastos descritos en los numerales 1.10, 1.12 y 1.13 de la citada adenda con el objeto de garantizar la ejecución de la indicada presa y con ello asegurar el suministro de energía que constituía un insumo importante para su producción y, que por ende cumplía con el principio de causalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en los puntos 3 y 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento así como la Adenda al citado resultado (folios 5488 y 5497 a 5516), la Administración dio cuenta del escrito presentado y de su evaluación indicó que tomando en cuenta el Contrato de Suministro de Electricidad, el Contrato de Construcción de la y sus adendas, Memorándum de Entendimiento, normas legales y documentos internos, entre otros, la obligación de solicitar la autorización de las canteras para la explotación del material que se utilizará para la construcción de la licencia de construcción de la aludida presa y otras autorizaciones, fue de exclusiva y única responsabilidad de la por lo que, señaló que cualquier desembolso que se generara por este incumplimiento sería de responsabilidad de la empresa generadora y, en tal sentido, mencionó que cualquier desembolso asumido por la recurrente por cualquiera de estos temas, correspondería a un acto de liberalidad en dinero, hecho que generaría su desconocimiento como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta; por esta razón, no se le permitiría tomar el derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que adicional a ello, indicó que del análisis efectuado a las cartas remitidas por la empresa a favor de la recurrente, aquella sustentó que existían mayores desembolsos originados por el incumplimiento de al no obtener el permiso para la explotación de las canteras y la falta de la Licencia de Construcción y que este último hecho impidió tener la autorización para el uso de explosivos y polvorín de obra, lo cual impidió explotar las únicas canteras habilitadas o habilitadas fuera de plazo, respecto de los materiales Z-2 y Z-3; situación que generó la demora de 3 meses en la ejecución de la obra, lo que significó afrontar mayores gastos en maquinaria utilizada parcialmente y que se plasmaron en los diversos desembolsos que son materia de la presente controversia.

Que, asimismo, sostuvo que de las remitidas por la recurrente a la se podía deducir que fue la propia recurrente a través de su Gerente General de Operaciones ( ) quien precisó que los mayores desembolsos que asumió se generaron como consecuencia del incumplimiento de la referida empresa al no haber obtenido los permisos para la explotación de las canteras que se utilizarían en la construcción de la presa y la licencia de construcción para ejecutar la obra, entre otras, que constituían una obligación contractual asumida exclusiva y únicamente por la referida empresa.

Que precisó que no existía cláusula alguna en el mencionado contrato de construcción de la y sus cuatro adendas, en las que se señale que la recurrente era la obligada contractualmente a obtener los permisos para la explotación de las canteras, así como tramitar y obtener la licencia de construcción y coordinar con los pobladores afectados con la construcción de la indicada Presa, para el traslado a un lugar cercano y seguro; destacó que la recurrente según la sección 2.2 de la Tercera Adenda al aludido contrato de construcción asumió los gastos que se generaron ante el incumplimiento contractual generado por la

Que de acuerdo a lo antes expuesto, la Administración concluyó que la recurrente asumió los gastos que son materia de controversia sin tener obligación contractual alguna y que no adjuntó ningún otro medio probatorio que permitiera acreditar la causalidad de los desembolsos observados descritos en el Anexo N° 2 del citado resultado (folio 5492); precisó que estos correspondían a actos de liberalidad, por lo que no calificaban como costo o gasto y, por ende, no procedía que la recurrente utilizara el crédito



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

fiscal para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas, de conformidad con lo establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de lo actuado se verifica que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos abril y junio a diciembre de 2009, al no haber la recurrente acreditado la causalidad de los desembolsos descritos en las Facturas

detalladas en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento (folio 5492).

Que de las Facturas (folios 4737 a 4741) se advierte que fueron emitidas el 1 de abril, 4 de junio y 4 de agosto de 2009 por la empresa a la recurrente y, en la descripción se consigna: "De acuerdo al acta de transacción extrajudicial de fecha 30 de enero de 2009 en su octava cláusula se abonará por gastos adicionales el 30% de S/ 1 069 068,65 y de la misma acta, de la cláusula séptima se abonará por el alquiler de rodillo pata de cabra correspondiente a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2008, enero y febrero de 2009, siendo concordante con el Anexo N° 2 del acta", "Por concepto de valorización de adicionales según Adenda N° 1 del Contrato correspondiente a mayo, de acuerdo al EDP adjunto" y "Por concepto de Valorización de adicionales según Adenda N° 1 del Contrato correspondiente a junio y julio de acuerdo al EDP adjunto", respectivamente.

Que las Facturas (folios 4730 y 4731) fueron emitidas el 17 de diciembre de 2009 por la empresa a la recurrente y en la descripción se consigna: "Por concepto de Valorización N° 16 obra Construcción de Contrato Orden de Servicio

Que las Facturas (folios 4732 a 4734) fueron emitidas el 3 de octubre de 2009 por la empresa a la recurrente y, en la descripción se consigna: "Por concepto de valorización de adicionales según Adenda N° 1 del Contrato correspondiente a agosto de acuerdo al EDP adjunto" y "Valorizaciones de adicionales N° 15 Contrato Orden de Servicio", respectivamente.

Que de acuerdo con las Facturas (folios 4699 a 4709) fueron emitidas el 15, 27 de julio, 24, 25 de agosto, 15 y 28 de setiembre, 28 de octubre, 13 de noviembre y 7 de diciembre de 2009 por la empresa a la recurrente, por las Valorizaciones N° 1 a N° 9, por la ejecución de la obra "Construcción Caseta de Operador" según Contrato de Obra

Que las Facturas (folios 4711 a 4713) fueron emitidas el 22 de octubre, 25 de noviembre y 1 de diciembre de 2009 por la empresa a la recurrente por pago por servicio de ingeniería correspondiente a los meses de agosto a noviembre de 2009.

Que, asimismo, la recurrente indica que se encontraba obligada a asumir los citados desembolsos en virtud de lo acordado a través de la Tercera Adenda del Contrato de Construcción de la y que por ende cumplen con el principio de causalidad al ser indispensables para garantizar el suministro de potencia y energía eléctrica y destinarla a su producción.

Que sobre el particular, tal y como se señaló anteriormente, en la Sección 2.03 – Requisitos y Compromisos previos al inicio de la Ejecución de la de la Cláusula II del Contrato de Construcción de la las partes establecieron que solo podía iniciarse la ejecución de la conforme con el Cronograma de Actividades, cuando la notificara y adjuntara copias certificadas a la recurrente de los permisos, licencias, autorizaciones, acreditaciones que hicieran factible el inicio de dichas actividades que, entre otros, debía incluir la autorización para la explotación de las canteras propuestas por la en el Estudio de Factibilidad, incluyendo la cantera o canteras adicionales o sustitutorias, cuando las previstas en el referido estudio no tengan la capacidad o calidad indicada en él.





# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que, asimismo, se acordó que la [redacted] excluía de toda responsabilidad, reclamo, divergencia o pedido vinculado a cualquiera de los puntos enumerados u otros que resulten necesarios para la ejecución de la [redacted] y convenía en sustituirse a la recurrente de modo inmediato ante cualquier reclamo, divergencia o pedido de autoridad, gremio, institución privada, asumiendo la responsabilidad y defensa frente a los mismos y los costos que presenta la atención de dichas contingencias y, precisa que si la responsabilidad, reclamo o divergencia, proviene de alguna controversia promovida en contra de la recurrente derivada de la obligación de hacer de la [redacted] tal como reclamo de trabajadores, obligaciones a proveedores y otras, tales diferencias serán asumidas directamente por la recurrente.

Que, asimismo, a través de la Sección 2.5 de la Cláusula Segunda de la Primera Adenda al Contrato de Construcción de la [redacted] celebrada el 10 de junio de 2008 (folio 4227 y reverso) se acordó que ambas partes se ratificaban en hacer viable la construcción de la [redacted] y, que el inicio del proceso constructivo estaría supeditado a que la [redacted] cumpla previamente con todas y cada una de las condiciones, compromisos y requisitos establecidos en las referidas secciones, salvo las que correspondan a las empresas encargadas de la construcción como inherentes a su propia actividad empresarial, o aquellas que puedan prescindirse en la medida que el proyecto no pierda viabilidad para su ejecución, excluyendo a la recurrente de toda responsabilidad, divergencia o pedido vinculado a cualquiera de las autorizaciones o permisos, en tal sentido la citada empresa adjunta a la presente adenda el documento con firma legalizada asumiendo toda responsabilidad a consecuencia de la sustitución, inexistencia de requisitos o su ejecución paralela a la construcción de la indicada presa.

Que, asimismo, en la indicada sección 2.5 se señala que por efecto de la carencia, omisión o desarrollo en paralelo de las gestiones, obras y procedimiento para obtener todas y cada una de las condiciones, compromisos y requisitos, que son obligaciones de la [redacted] establecida en la referida sección 2.03 y en las secciones 3.01 y 3.02 del contrato vinculado a la sección 2.03 fueran objetadas justificadamente por autoridad competente con el respectivo amparo legal y que constituyan o impliquen paralización de las obras, el plazo de paralización interrumpe el plazo de ejecución de la obra, al que también se adicionará el plazo máximo de dos días posteriores al levantamiento de la paralización para la removilización de personal y equipos para el reinicio de obras debiendo los mayores gastos generales de todo el tiempo de paralización y removilización, debidamente acreditados a consecuencia de este evento, ser asumidos íntegramente por la [redacted]

Que de otro lado, se tiene que la recurrente y la empresa [redacted] el 3 de julio de 2008, celebraron un contrato de obra (Contrato [redacted]), por el que esta última se obligó a realizar la construcción de la [redacted] habiendo acordado como plazo de ejecución de la obra 330 días calendarios, contados a partir de la fecha del Acta de Kick Off Meteting, y que era concordante con la propuesta del contratista que figura como Anexo 4 del citado contrato; además, se advierte que la recurrente y la aludida empresa el 30 de enero de 2009 suscribieron un Acta de Transacción Extrajudicial y en su cláusula tercera se señala que la empresa [redacted] ha sustentado que el plazo de la obra ha sufrido atrasos por motivos de deficiencias y/o atrasos en la licencia de construcción, permisos y autorizaciones para canteras, uso de aguas, y otros, reclamos de autoridades y sociales vinculados a tales deficiencias y/o atrasos y que las autoridades y representantes de las comunidades indican que tales licencias, permisos y autorizaciones las vienen trabajando con la [redacted] Asimismo, señala que por ello, de manera excepcional y con el objeto de viabilizar el cumplimiento de todos los alcances del contrato, la recurrente y la empresa [redacted] convienen en ampliar en 70 días totales el plazo de la ejecución de obra, a cuyo efecto esta última ha presentado el cronograma reajustado, el cual una vez suscrito por las partes, forma parte integrante del presente instrumento. Agrega que el citado cronograma establece como día final de las obras el 6 de agosto de 2009.

Que, asimismo, según la Cláusula Sexta del aludido contrato las partes acordaron que, durante el periodo húmedo o meses de lluvia, [redacted] continuará los trabajos ininterrumpidamente, salvo las actividades de movimiento de tierras, descritos dentro de los alcances técnicos de la obra.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que a su vez, de acuerdo con la Cláusula Séptima del referido contrato, se estableció que en relación a la no utilización de algunos equipos, maquinarias y herramientas, para el movimiento de tierras durante el período húmedo o meses de lluvia, las partes aclaran que el costo de inmovilización o stand by de los mismos, así como cualquier otro costo asociado, será asumido por [redacted] con excepción de la maquinaria denominada "rodillo pata de cabra" respecto del cual las citadas partes convienen en que el costo de stand by durante el período húmedo o meses de lluvia (que se estiman serán por los meses de enero y febrero de 2009) será asumido en partes iguales por estas fijando que el 50% por día corresponde a la cantidad de S/ 1 455,52. Se agrega que lo estipulado en el presente párrafo se encuentra incluido dentro del "costo reembolsable" que se desarrolla en el párrafo inmediato siguiente de la citada cláusula. Además, las partes acordaron que dado el cambio de rodillos que viene utilizando para la colocación del material Z-1 en la [redacted] en el que se están usando los dos "rodillos de pata de cabra" en sustitución de los dos rodillos lisos de 10 toneladas, se retira este equipo de valor unitario "Zona 1- relleno impermeable" y se acuerda que se trabajará con el "costo reembolsable", para lo que se establece un presupuesto de S/ 1 307 250,00, y dicho costo incluye los conceptos de maquinaria seca, costo de operadores y costo de combustible y se medirá teniendo en cuenta el contrato que ha suscrito [redacted] y la empresa [redacted] por el alquiler de los dos rodillos pata de cabra y el horómetro que refleje el uso operativo real de los dos rodillos pata de cabra.

Que, asimismo, en la Cláusula Décima las partes establecieron efectuar una adenda al Contrato [redacted] en la que formalizarían las modificaciones acordadas, dejándose constancia que la referida adenda a celebrarse no enervará o condicionará la vigencia de los acuerdos tomados en la presente, surtiendo por tanto todos sus efectos.

Que, en virtud de lo antes señalado, el 4 de mayo de 2009 la recurrente y la empresa [redacted] (folios 4727 y 4728) suscribieron la Primera Adenda al Contrato de Obra ([redacted]), mediante la cual dispusieron modificar las cláusulas de citado contrato, en concordancia con los acuerdos tomados por las partes en el Acta de Transacción Extrajudicial de 30 de enero de 2009, así como realizar nuevos ajustes.

Que, al respecto, se tiene que la empresa [redacted] mediante la Carta emitida el 5 de noviembre de 2008 (folio 1900), comunicó a la recurrente que la obra de la Construcción de la [redacted] presentaba un atraso en su ejecución debido a que, entre otros, a dicha fecha la obra no tenía licencia de construcción, lo cual a su vez no permitía obtener la autorización para el uso de explosivos y polvorín de obra y que ello, a su vez, no permitía explotar las canteras originales del proyecto para los materiales Z-2, Z-3 y agregado para concreto, que son fundamentalmente para la ejecución de la obra.

Que, además, a través de la Carta [redacted] de 3 de diciembre de 2008 (folios 1897 a 1899), la citada empresa reiteró a la recurrente la solicitud de ampliación del plazo para la construcción de la [redacted] solicitando le sea aprobada una ampliación del plazo de 90 días calendario con el correspondiente reconocimiento de los costos de supervisión, gastos generales, costos de seguridad y utilidades que correspondan.

Que con Carta [redacted] de 15 de diciembre de 2008 (folios 1894 a 1896), la empresa [redacted] reiteró la solicitud de ampliación del plazo para la construcción de la [redacted] por no tener disposición de las Canteras.

Que además obran las Cartas [redacted] emitidas por la recurrente el 5 de febrero y 7 de julio de 2009, respectivamente, a la [redacted] (folios 1871, 1872 y 1943) a través de las cuales la recurrente traslada a la anotada empresa el sustento de [redacted] respecto de los desembolsos adicionales comunicados por esta, precisando que los mayores desembolsos asumidos por la recurrente se generaron como consecuencia del incumplimiento de la [redacted] al no haber obtenido los permisos para la explotación de las canteras que se utilizarían en la construcción de la presa y la licencia de construcción para ejecutar la obra, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

Que, por otro lado, se tiene que el 4 de setiembre de 2009, la [redacted] y la recurrente suscribieron la Tercera Adenda del Contrato de Construcción de la [redacted] como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" (folios 4204 a 4209).

Que, en el numeral 1.9 de la Cláusula Primera la citada adenda se indica que el contrato contiene obligaciones compartidas para ambas partes destinadas a la construcción de la [redacted] y, por el que la [redacted] se encontraba obligada, entre otros compromisos anotados en la Sección 2.03, a entregar las autorizaciones respectivas para la explotación de canteras, incluyendo las adicionales o sustitutorias que sean necesarias para la obra; agrega que por causas ajenas a la voluntad de la referida empresa, no le fue posible habilitar oportunamente las canteras para los diversos materiales que requiere la obra, en el momento previsto en el cronograma de trabajo presentado en la ingeniería de detalle como el expuesto en la reunión de arranque previa al inicio de la obra que se realizó en las oficinas de la [redacted]

así como por haber existido cuestionamientos y demoras por parte de la [redacted] en otorgar la licencia provisional y luego la definitiva para la construcción de la [redacted]

Que agrega el citado numeral que en la Carta [redacted] remitida por la recurrente a la [redacted] se traslada el sustento presentado por la empresa [redacted] correspondiente al plazo adicional por 70 días computados hasta el 31 de diciembre de 2008 y vinculados al retraso o no obtención de los permisos para la extracción de materiales previstos en el proyecto, así como de la licencia de construcción municipal y de los conflictos con los propietarios de la zona, el mayor costo de la obra asciende a la suma de S/ 1 272 191,69 incluido IGV; añade que el sustento presentado con la valorización correspondiente ha sido revisada y aprobada por el supervisor de la obra y por la división de obras e hidrología de la aludida empresa. Además, indica que por el año 2009 se estima que existen aproximadamente 20 días adicionales de retraso, cuyo monto final será materia de definición con la conclusión de la obra, cuyo costo será asumido por la recurrente.

Que, en el numeral 1.10 de la referida cláusula se señala que por las mismas razones expuestas, la empresa contratista [redacted] al no haber podido alcanzar el avance de obra previsto, dado el citado atraso de los 70 días al 31 de diciembre de 2008, con el fin de proteger los avances ejecutados en la obra tuvo que implementar un plan de emergencia que ha implicado el uso de mayores recursos a los previstos en el proyecto, tanto de maquinaria, insumos, como de recursos humanos, lo que asciende a un costo adicional verificado por la supervisión de S/ 472 393,09 más IGV conforme se detalla en la Carta [redacted]

Que agrega en el referido numeral que en el mismo sentido [redacted] ha indicado que existen sobrecostos por el uso de mayores equipos y personal para el secado con extrema humedad del material denominado Z-1, lo que indica que debió ser extraído antes del periodo de lluvias 2009, pero al no haber tenido los permisos oportunos tuvo que realizar tal actividad post período de lluvias y cuyo monto estima puede oscilar en suma final entre US\$ 200 000,00 y US\$ 300 000,00 más IGV.

Que, por otro lado, según el numeral 1.11 de la referida cláusula se indica que se ha requerido realizar la ingeniería y la construcción de la Caseta de Operador no contemplada en la ingeniería aprobada por la [redacted] lo que asciende a la suma de S/ 297 360,00 más IGV; el cambio de uso de rodillos lisos a rodillos pata cabra, para lograr la velocidad de avance y compactación requerida para el proyecto que ha significado un monto adicional de US\$ 247 580,00, más IGV.

Que, asimismo, mediante el numeral 1.13 de la anotada cláusula se indica que se ha requerido extender el mismo plazo a la supervisión que conforme se ha indicado en el numeral 1.9 de la citada adenda a la fecha de suscripción correspondía a noventa días, lo que significa un importe de US\$ 360 000,00, más IGV.

Que por otra parte, a través del numeral 2.2 de la Cláusula Segunda de la indicada adenda, la recurrente se comprometió a asumir a cuenta propia los conceptos y montos detallados en el cuarto párrafo del numeral 1.9 adicionales (veinte días adicionales de retraso durante el 2009 o los que



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

resulten a la conclusión de la obra); y de los numerales 1.10 y 1.12 de la adenda en mención, por lo que, se consolidan los montos cancelados al contratista para tal efecto o que falte pagar por alguno de dichos conceptos y, asimismo, se consolida el pago efectuado por el concepto descrito en el numeral 1.11 de esta adenda, realizado al contratista como lo correspondiente a los rodillos pata de cabra contratados con la empresa.

Que, como se advierte, los conceptos descritos en las Facturas se encuentran relacionados con lo dispuesto en el numeral 1.10 de la cláusula primera de la Tercera Adenda de citado contrato de construcción; asimismo las Facturas

con lo establecido en el numeral 1.11 de la referida cláusula, y las Facturas con lo dispuesto en el numeral 1.13 de la indicada cláusula.

Que, al respecto, se aprecia que la recurrente habría adquirido los bienes y/o servicios detallados en las facturas observadas relacionados al plan de emergencia, sobrecostos por el uso de mayores equipos y personal para el secado con extrema humedad de material denominado Z-1, así como la ingeniería y la construcción de la casa del operador y el cambio de uso de rodillos lisos a rodillos pata de cabra, los que conforme a lo expuesto en considerandos precedentes se originaron por retrasos en la ejecución de la obra de construcción de la por el incumplimiento de la al no obtener el permiso para la explotación de las canteras y la falta de Licencia de Construcción, lo que a su vez impidió tener la autorización para el uso de explosivos y polvorín de obra, lo cual imposibilitó explotar las únicas canteras habilitadas o habilitadas fuera de plazo, respecto de los materiales Z-2 y Z-3.

Que, sin embargo, conforme se advierte en la Sección 2.03 – Requisitos y Compromisos previos al inicio de la de la Cláusula II del Contrato de Construcción de la (folios 4245 y 4246/vuelta), suscrito entre la recurrente y la la ejecución de la citada presa se iniciaría cuando esta última empresa notificara y adjuntara copias certificadas de los permisos, licencias, autorizaciones y acreditaciones que hicieran factible el inicio de dichas actividades que, entre otros, debía incluir la autorización para la explotación de las canteras propuestas en el Estudio de Factibilidad, incluyendo la cantera o canteras adicionales o sustitutorias; asimismo, pactaron que la excluía a la contribuyente de toda responsabilidad, reclamo, divergencia o pedido vinculado a cualquiera de los puntos enumerados u otros que resulten necesarios para la ejecución de la y convenía en sustituirse a la recurrente de modo inmediato ante cualquier reclamo, divergencia o pedido de autoridad, y asumir, entre otros, los costos que representan la atención de dichas contingencias.

Que en la Sección 2.5 de la Cláusula Segunda de la Primera Adenda al Contrato de Construcción de la celebrada el 10 de junio de 2008 (folio 4227), ambas partes se ratificaron en hacer viable la construcción de la y aclararon, entre otros, la Sección 2.03 del contrato de construcción suscrito, precisando que el inicio del proceso constructivo estaría supeditado a que la cumpla previamente con todas y cada una de las condiciones, compromisos y requisitos establecidos en las referidas secciones, excluyendo a la contribuyente de toda responsabilidad, divergencia o pedido vinculado a cualquiera de las autorizaciones o permisos.

Que, a fin de cumplir con la ejecución de la aludida obra, conforme se detalló precedentemente, la recurrente contrató a para que realice la construcción de la acordando como plazo de ejecución de la obra 330 días calendarios; sin embargo, el 30 de enero de 2009 suscribieron un Acta de Transacción Extrajudicial en cuya cláusula tercera se señala que la empresa ha sustentado que el plazo de la obra ha sufrido atrasos por motivos de deficiencias y/o atrasos en la licencia de construcción, permisos y autorizaciones para canteras, uso de aguas, y otros, reclamos de autoridades y sociales vinculados a tales deficiencias y/o atrasos, por lo que conviene en ampliar en 70 días totales el plazo de ejecución de obra y, en atención a los gastos adicionales incurridos o pasibles de incurrirse en la ejecución de los trabajos realizados, ampliaron el



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

monto total de retribución en S/ 1 069 068,65, sin incluir Impuesto General a las Ventas (folios 4724 a 4726), acuerdos que fueron integrados en la Primera Adenda al citado contrato de obra (folios 4727 y 4728).

Que conforme se advierte de las Cartas (folio 1900), (folios 1897 a 18899) y (folios 1894 a 1896), emitidas el 5 de noviembre y 3 y 15 de diciembre de 2008, respectivamente, comunicó a la recurrente que la ejecución de la obra "

" presentaba un atraso debido a que, entre otros, al 5 de noviembre de 2008 la obra no tenía licencia de construcción, lo que a su vez no permitía obtener la autorización para el uso de explosivos y polvorín de obra y que ello no permitía explotar las canteras originales del proyecto para los materiales Z-2, Z-3 y agregado para concreto, que son fundamentalmente para la ejecución de la obra, por lo que solicitaba también la ampliación del plazo de ejecución originalmente pactado.

Que, a su vez, la recurrente mediante Cartas de 5 de febrero y 7 de julio de 2009 (folios 1871, 1872 y 1943), respectivamente, informó a

los retrasos acaecidos en la ejecución de la obra de la precisándole que ello es de exclusiva responsabilidad de la citada empresa por no haber obtenido los permisos de canteras, licencia de construcción, agua y otros, de acuerdo a los compromisos asumidos; asimismo, informó los sobrecostos incurridos por la implementación del Plan de Emergencia requerido por el retraso producido en la ejecución de la obra, resaltando que tales sobrecostos son de responsabilidad y cargo exclusivo de

Que, estando a los hechos expuestos, se advierte que la recurrente y suscribieron el contrato denominado "Contrato para la construcción de la como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad entre en el que se acordó como obligación de la recurrente la construcción de la agregando que la ejecución de la citada presa se iniciaría cuando notificara y adjuntara copias certificadas de los permisos, licencias, autorizaciones y acreditaciones que hicieran factible el inicio de dichas actividades que, entre otros, debía incluir la autorización para la explotación de las canteras propuestas en el Estudio de Factibilidad, incluyendo la cantera o canteras adicionales o sustitutorias, asimismo, pactaron que la excluía a la contribuyente de toda responsabilidad, reclamo, divergencia o pedido vinculado a tales permisos, licencias y/o autorizaciones; de ahí que, cualquier desembolso vinculado a su incumplimiento o demora debía ser asumida íntegramente por

Que estando a lo expuesto, todo desembolso generado por tal incumplimiento es de responsabilidad de y en ese sentido si tales desembolsos son asumidos por la recurrente representan actos de liberalidad, lo que ocasiona su desconocimiento como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta y en consecuencia no tiene derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que lo antes indicado no queda enervado por el hecho que el 4 de setiembre de 2009, ambas partes suscribieron la Tercera Adenda al Contrato de Construcción de la en la que pactaron trasladarle a la recurrente los sobrecostos antes citados, originados por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones de al no obtener oportunamente las aludidas licencias y/o autorizaciones, pues tales sobrecostos son responsabilidad de la citada empresa, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la invocación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08441-5-2023, cabe indicar que si bien en dicho pronunciamiento se hace referencia al citado contrato de Construcción de la celebrado por la recurrente y la en ella se analiza un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por amortización de intangible, en el que se evalúa un comprobante de pago distinto al de autos e incluso emitido por la citada empresa ( ), por lo que, tal análisis no enerva el presente pronunciamiento, más aún si la recurrente no ha acreditado que las facturas que estuviesen vinculadas al comprobante de pago analizado en dicho pronunciamiento sean las mismas que las que son materia de reparo en el caso de autos.



# Tribunal Fiscal

Nº 10973-2-2023

**Resoluciones de Multa  
numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.**

**– Infracción tipificada en el**

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación 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, según la Tabla del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente.

Que dado que las Resoluciones de Multa (folios 5816 a 5827), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y las sanciones contenidas en ellas se han calculado en base a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2009, contenida en las Resoluciones de Determinación por los reparos anteriormente analizados y que han sido mantenidos en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, por tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que el informe oral se realizó con la presencia de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° 1643-2023-EF/TF.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

## **RESUELVE:**

1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO** de la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia de 27 de octubre de 2014 en el extremo de los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 por la tasa aplicada a ventas de bienes dentro del territorio del 18% a 19% al no encontrarse alcanzado por el contrato de estabilidad y en los periodos enero y julio de 2009 por no haber gravado ventas (prestación de servicios) dentro del territorio nacional gravado con el Impuesto General a las Ventas en el extremo de la aplicación de la alícuota del 19%, así como las sanciones vinculadas giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario contenidas en las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia de 27 de octubre de 2014, en lo demás que contiene.

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

**CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
VOCAL PRESIDENTE**

**TERRY RAMOS  
VOCAL**

**TOLEDO SAGÁSTEGUI  
VOCAL**

**Charca Huascope  
Secretario Relator  
TR/CH/LB/JA/njt.**

**Nota: Documento firmado digitalmente**