



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 06/12/2023 10:21:20
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

EXPEDIENTE N° : 8341-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 3 de noviembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por ()
 R.U.C. N° (), contra la Resolución de Intendencia N° () de 21 de octubre de
 2011, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
 Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra
 las Resoluciones de Determinación N° () a (), giradas por el Impuesto a
 Renta del ejercicio 2007 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007; y las
 Resoluciones de Multa N° () a (), emitidas por la infracción tipificada en el
 numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto
 Legislativo N° 940.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° () (foja 10949) y el Requerimiento N°
 (fojas 10713 a 10714)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del
 Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

Que en el citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió los siguientes requerimientos:

Requerimiento N°	Fecha notificación Requerimiento	Fojas	Fecha notificación del Resultado	Fojas
	26/09/2008	10713 reverso a 10714	03/11/2008	10711 y 10712
	26/09/2008	10937 a 10939, 10942 y 10943	25/02/2011	10940 reverso a 10942 reverso
	10/10/2008	10907 y 10908	25/02/2011	10905 a 10907 reverso
	03/11/2008	10708 a 10710	03/11/2008	10707
	08/01/2009	10704 reverso a 10706	25/02/2011	10703
	20/01/2009	10497 a 10511	25/02/2011	10458 a 10496
	02/02/2010	10097 a 10099	25/02/2011	10095 y 10096
	21/04/2010	9900 a 9905	25/02/2011	9889 a 9899
	29/04/2010	9834 a 9842	25/02/2011	9807 a 9833
	14/09/2010	9021 a 9091	09/11/2010	8952 a 8990
	22/10/2010	8917 a 8951	25/02/2011	8802 a 8916
	09/11/2010	8390 a 8412	25/02/2011	8375 a 8389

Que como consecuencia del citado procedimiento la Administración emitió los siguientes valores el 30 de
 marzo de 2011²:

Resolución de Determinación N°	Tributo	Periodo	Foja	Resolución de Multa N°	Infracción tipificada en	Fojas
	Impuesto a la Renta	2007-13	13920 a 13981			

¹ Notificadas el 26 de setiembre de 2008 (fojas 10713 reverso y 10949 reverso).

² Los valores fueron notificados el 12 de abril de 2011(fojas 13493, 13494 y 13882 a 13919).



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
AMICO DE LAS CASAS
Lorena Maria De Los
Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 06/12/2023 10:15:16
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado
Digitalmente por
VILLANUEVA
AZNARAN Lily Ana
FAU 20131370645
soft
Fecha: 06/12/2023
10:12:19 COT
Motivo: Soy el autor
del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 06/12/2023 10:19:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

		2007-01	13982 a 14101			14113 y 14114
		2007-02	13982 a 14100 y 14102			14113 y 14115
		2007-03	13982 a 14100 y 14103			14113 y 14116
		2007-04	13982 a 14100 y 14104			14113 y 14117
	Impuesto General a las Ventas	2007-05	13982 a 14100 y 14105		Numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario	14113 y 14118
		2007-06	13982 a 14100 y 14106			14113 y 14119
		2007-07	13982 a 14100 y 14107			14113 y 14120
		2007-08	13982 a 14100 y 14108			14113 y 14121
		2007-09	13982 a 14100 y 14109			14113 y 14122
		2007-10	13982 a 14100 y 14110			14113 y 14123
		2007-11	13982 a 14100 y 14111			14113 y 14124
		2007-12	13982 a 14100 y 14112			14113 y 14125

Resolución de Multa N°	Infracción tipificada en	Fecha de Infracción	Fojas
	Inciso 1) del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940	08/02/2007	14126 a 14153
		08/03/2007	14126 a 14152 y 14154
		11/04/2007	14126 a 14152 y 14155
		09/05/2007	14126 a 14152 y 14156
		08/06/2007	14126 a 14152 y 14157
		09/07/2007	14126 a 14152 y 14158
		08/08/2007	14126 a 14152 y 14159
		10/09/2007	14126 a 14152 y 14160
		09/10/2007	14126 a 14152 y 14161
		08/11/2007	14126 a 14152 y 14162
		10/11/2007	14126 a 14152 y 14163
		09/01/2008	14126 a 14152 y 14164

Que según se aprecia de las resoluciones de determinación antes señaladas la Administración efectuó los siguientes reparos, los que fueron impugnados por la recurrente en su reclamación y apelación:

1. Reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007: Liberalidades de negociación colectiva³.
2. Reparos al Impuesto General a las Ventas⁴:

Reparos al crédito fiscal

- 2.1 Liberalidades de negociación colectiva.
- 2.2 Gastos de viviendas y alquiler de trabajadores
- 2.3 Por no depositar detracciones por servicios especializados.
- 2.4 Por no depositar detracciones por alquileres de equipos

Reparo a la base imponible

- 2.5 A la base imponible por Retiro de bienes por diferencia en suministros.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las citadas resoluciones de determinación y de multa (fojas 13470 a 13502). el cual fue resuelto por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° , que declaró fundado en parte dicho recurso y que incrementó el reparo

³ Asimismo, efectuó reparos por: Exceso de depreciación, Provisión por cambio de tasa del 8% al 5%, Participación de utilidades no pagadas en el ejercicio 2007, y Gastos de ejercicios anteriores (foja 13921), los tres primeros reparos fueron dejados sin efecto por la resolución apelada (fojas 13691 a 13696), y en el caso de los Gastos de ejercicios anteriores, el reparo fue dejado sin efecto parcialmente por la apelada y una parte fue aceptada por la recurrente, tal como se dejó constancia en la apelada (fojas 13680 a 13683 reverso, 13943, 13944, 13948 a 13951, 13958 a 13962, 13967 a 13969 y 13977 a 13980), por lo que no son materia de controversia.

⁴ Además, efectuó reparo a la base imponible por considerar los préstamos de bienes como retiro de bienes (foja 14099), que no fue materia de reclamo por la recurrente (foja 13492), tal como se reconoce en la resolución apelada (foja 13696), por lo que no es materia de controversia.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

por Liberalidades de negociación colectiva (fojas 13652 a 13704); habiendo interpuesto la recurrente recurso de apelación (fojas 13828 a 13882) contra dicha resolución de intendencia.

Que por lo expuesto, corresponde establecer si los referidos reparos e infracciones se encuentran arreglados a ley, correspondiendo previamente pronunciarse sobre la prescripción deducida por la recurrente el 13 de setiembre de 2021 mediante escrito de alegatos (fojas 14235 a 14238), en el cual solicita que se declare la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, aplicar sanciones y exigir el pago de la deuda, por lo que corresponde analizar si se encuentran prescritas tales acciones.

- Prescripción

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48 del citado código, la prescripción de la acción de cobro de la Administración puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que en la Resolución Nº 09028-5-2001 de 9 de noviembre de 2001 este Tribunal ha establecido que la prescripción puede oponerse: i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria y, ii) En vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que el artículo 43 del Código Tributario dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 1, 2 y 4 del artículo 44 del Código Tributario prevén que el inicio el plazo de prescripción se computará: 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; 2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior; y, 3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción (numeral 4).

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario establece que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que asimismo, el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del citado Código Tributario regula que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que se advierte de autos (fojas 11083 y 11117) que la recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, por lo que el término prescriptorio aplicable es de cuatro años, los cuales, de acuerdo con los artículos 43 y 44 se computaron de acuerdo con el siguiente cuadro:

Tributo	Periodo	Número de Valor	Fojas	Computo del plazo de prescripción		
				Plazo	Inicio	Termino
Impuesto a la Renta	Ejercicio 2007	RD N°	13981	4 años	1/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013
Impuesto General	2007-01	RD N°	14101	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Tributo	Periodo	Número de Valor	Fojas	Computo del plazo de prescripción		
				Plazo	Inicio	Termino
a las Ventas	2007-02	RD N°	14102	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-03	RD N°	14103	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-04	RD N°	14104	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-05	RD N°	14105	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-06	RD N°	14106	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-07	RD N°	14107	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-08	RD N°	14108	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-09	RD N°	14109	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-10	RD N°	14110	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
	2007-11	RD N°	14111	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
2007-12	RD N°	14112	4 años	1/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	

Que asimismo, en el caso de las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, de acuerdo con los artículos 43 y 44 del citado código, se tiene el siguiente plazo de prescripción:

Infracción	Fecha de infracción	Número de Valor	Fojas	Computo del plazo de prescripción			
Infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario	13/02/2007	RM N°	14114	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	14/03/2007	RM N°	14115	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	18/04/2007	RM N°	14116	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	17/05/2007	RM N°	14117	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	19/06/2007	RM N°	14118	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	18/07/2007	RM N°	14119	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	20/08/2007	RM N°	14120	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	21/09/2007	RM N°	14121	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	10/10/2007	RM N°	14122	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	13/11/2007	RM N°	14123	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	11/12/2007	RM N°	14124	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
	15/01/2008	RM N°	14125	4 años	1/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	
	Infracción tipificada por el inciso 1) del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940	08/02/2007	RM N°	14153	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
		08/03/2007	RM N°	14154	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012
11/04/2007		RM N°	14155	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
09/05/2007		RM N°	14156	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
08/06/2007		RM N°	14157	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
09/07/2007		RM N°	14158	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
08/08/2007		RM N°	14159	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
10/09/2007		RM N°	14160	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
09/10/2007		RM N°	14161	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
08/11/2007		RM N°	14162	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012	
10/11/2007	RM N°	14163	4 años	1/01/2008	Primer día hábil de enero de 2012		
09/01/2008	RM N°	14164	4 años	1/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013		

Que los referidos valores fueron notificados el 12 de abril de 2011 (fojas 13493, 13494 y 13882 a 13919), esto es, dentro del plazo de la acción para determinar la obligación tributaria, así como para aplicar sanciones.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores el 12 de mayo de 2011 (fojas 13470 a 13502), el cual fue resuelto por la Resolución de Intendencia N° (fojas 13652 a 13704), la cual fue apelada por la recurrente el 16 de noviembre de 2011 (fojas 13828 a 13882), y que es materia de grado en la presente instancia, por lo que, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las referidas deudas se encuentra suspendido desde el 12 de mayo de 2011 hasta la fecha, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario.

Que en cuanto a la Sentencia del Tribunal recaída en el Expediente N° 2051-2016-PA/TC invocada por la recurrente, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 01603-3-2021, ha señalado que tal pronunciamiento (en cuanto a la prescripción), ha sido emitido para un caso particular, con motivo de la



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

resolución de la interposición de una demanda de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en el caso específico, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, no resultando de aplicación la jurisprudencia citada por la recurrente al referirse a un supuesto diferente al del presente caso.

Que en tal sentido, la prescripción invocada el 13 de setiembre de 2021 por la recurrente resulta improcedente, en tal sentido, corresponde declarar infundada la apelación en este extremo, correspondiendo a continuación emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

1. Resolución de Determinación N°

1.1 Liberalidades de negociación colectiva

Que de acuerdo con los Anexos N° 2, 7 y 8 de la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (fojas 13921 y 13932 a 13938), modificada por el Anexo N° 01 de la Resolución de Intendencia N° (fojas 13655 y 13683 reverso a 13691), la Administración efectuó reparo a la renta imponible por liberalidades de negociación colectiva por la suma de S/ 1 649 566,00, al desconocer los gastos de negociación colectiva de los trabajadores de del , señalando como fundamento del reparo el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Requerimiento N° y sus resultados.

- Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de , el Contrato de Servicio de a pozos petrolíferos ubicados en el , el Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el , y el Contrato por Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de Gas Natural en el Lote , suscritos con : .. (en adelante) constituyen contratos onerosos, pues dicha empresa prestaría sus servicios a cambio del pago de una retribución, la cual podía ser materia de ajuste en caso se incrementen los costos de la contratista, entre ellos, sus costos laborales, tal como señala el numeral 18.4 de la Cláusula 18 de tales contratos.

Que refiere que como parte del Contrato suscrito por el servicio a pozos petrolíferos, se suscribió un Acta de acuerdo en cuya Cláusula Segunda se señaló que las partes acordaban que de forma anual los contratos serían revisados en los rubros de mano de obra, transporte de personal, combustible y otros, con la finalidad de corregir de común acuerdo algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por la contratista. Manifiesta que en el caso del Contrato suscrito por el Servicio de Compresión, las partes establecieron desde un inicio en la Cláusula 16 la determinación del precio unitario por el servicio según certificación aprobada por las partes, lo que reconocía la posibilidad que las mismas partes se pusieran de acuerdo para cualquier ajuste en función a los costos en que los que incurría , tal como incurrió con los costos de mano de obra. Refiere que ambas partes aceptaron la posibilidad de ajustar la contraprestación, lo que no se trata de una asunción de un gasto de un tercero ya que : no se comprometió a pagar los gastos de , sino únicamente a ajustar la contraprestación a pagar por sus servicios, con independencia si los costos laborales de se llegaron a pagar o no.

Que sostiene que se dieron modificaciones sustanciales en los costos de personal de como producto de una negociación colectiva que dicha empresa sostuvo con sus trabajadores, por lo que : le solicitó un incremento a la contraprestación según lo dispuesto en el contrato, consultándole la posibilidad de ajustar la contraprestación por sus servicios, tomando en cuenta las variaciones de sus costos, lo que se evidencia con las solicitudes de : mediante Cartas de fecha 20 de diciembre de 2006 y 18 de junio de 2007; y las respuestas de la recurrente con Carta de 29 de diciembre de 2006 y Carta de 28 de junio de 2007, aceptando las solicitudes de incrementos en la contraprestación, presentados en fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que precisa que en la etapa de reclamación presentó las cartas de de fechas 1 de diciembre de 2006 y 25 de mayo de 2007, solicitándole una reunión para acordar el reconocimiento de mayores costos y la propuesta de los mayores costos a reconocer de los componentes los contratos.

Que señala que las facturas observadas por la Administración no constituyen el pago de una liberalidad a favor de sino el pago del precio en contraprestación por los servicios que dicha empresa le venía prestando, en cumplimiento de una obligación contractual asumida y que era necesaria para continuar con el desarrollo del giro del negocio.

Que sostiene que la Administración ha interpretado erróneamente esos pagos, toda vez que se limitó a revisar únicamente las glosas de las facturas observadas, sin considerar los demás documentos que le sirven de respaldo o sustento para demostrar que los pagos realizados califican como ajuste de precio⁵.

Que mediante escrito de alegatos⁶ reitera sus argumentos; invoca la Resolución N° 07089-4-2019. Precisa que la Administración no se ha pronunciado respecto de las Cartas de de 1 de diciembre de 2006 y 25 de mayo de 2007, ni de las Cartas de de 29 de diciembre de 2006 y Carta de de 28 de junio de 2007, con las que se aceptó lo solicitado por e indica que al no haberse meritado la totalidad de las pruebas presentadas tanto durante el procedimiento de fiscalización como durante la etapa de reclamación, la actuación de la Administración deviene en nula por contravenir el derecho a obtener una resolución debidamente motivada; en ese sentido alega que la SUNAT no ha tomado en consideración información que permite sustentar que la compañía no ha incurrido en una liberalidad, sino que pagó un reajuste de la contraprestación prevista en el contrato celebrado con ..

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que las facturas observadas en la fiscalización comprenden remuneración del personal de su contratista (), efectuadas de acuerdo a negociación colectiva del personal de éste con su personal que suman US\$ 449 639,13. Indica que en la instancia de reclamos verificó que además de las facturas reparadas en fiscalización, existían otras facturas emitidas por los mismos conceptos por la suma de US\$ 153 493,44, por lo que al amparo del artículo 127 del Código Tributario, procedió a comunicar a la recurrente mediante el Requerimiento N° , otorgándole el plazo de 20 días hábiles para que formulara sus alegatos; concluyendo que a tenor de lo señalado en los comprobantes de pago, los gastos corresponden a incremento de remuneraciones del personal de su contratista efectuado por negociación colectiva, que corresponden ser cancelados por dicho contratista.

Que indica que de acuerdo con la Cláusula 9.2 del Contrato por Servicio de Operaciones del Sistema de Producción de , del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el , y Contrato por Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de gas natural en el , se estableció que la Contratista asumirá bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo, todos los costos, gastos y cargas que resulten de cualquier tipo de beneficio aplicable al personal del contratista.

Que señala que de acuerdo con los contratos celebrados con , los precios de los servicios que la recurrente debía cancelar estaban definidos en los contratos, formando parte de la estructura de precios acordada las remuneraciones del personal de su proveedor, no habiéndose pactado que la recurrente asumiría los incrementos de remuneraciones que acuerde con su personal.

Que refiere que si bien en los contratos estaba contemplada la revisión periódica anual de dichos contratos, específicamente en el mes de julio, para lo cual debían suscribir el adendum respectivo, la recurrente no proporcionó el adendum modificatorio de los contratos, por medio de los cuales se haya acordado modificar la estructura de costos y precios existentes en los contratos.

⁵ Fojas 13871 a 13881.

⁶ Fojas 14242 a 14246.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Que indica que los gastos materia de reparo por incremento de remuneraciones de los trabajadores de no son gastos extraordinarios ni ordinarios de la recurrente y suponen por el contrario, gastos que corresponden a su proveedor

Que precisa que habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto que le corresponde a su proveedor, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto no deducible, a tenor de los establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷.

- Análisis

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante 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 prohibida por ley.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 44 de la citada ley, 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.

Que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en tal sentido, y conforme se ha indicado en diversas resoluciones tal como la Resolución N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que al respecto, en la Resolución N° 756-2-2000, este Tribunal ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, y asimismo, en las Resoluciones N° 016591-3-2010 y 02675-5-2007 se ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de *"el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa"*, y por tanto, son *"todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe."*

Que en reiterada jurisprudencia tales como las Resoluciones N° 22217-11-2012, 01011-3-2018 y 02811-9-2021, este Tribunal ha efectuado un análisis de la deducibilidad del gasto, desde la perspectiva de la motivación empresarial, desprendiéndose de ellas que en caso un gasto ostente dicha motivación, este no puede ser calificado como un acto de liberalidad.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 01932-5-2004, que, si bien en general, no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 9841), la Administración señaló que la recurrente incurrió en liberalidades respecto del pago al proveedor .. con relación

⁷ Fojas 13683 reverso a 13691 reverso.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

a pactos colectivos, según detalle en el Anexo N° 01 al citado requerimiento (foja 9839), por lo que le solicitó que presentara sus descargos, indicando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente, mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2010 (fojas 9799 a 9804), señaló, entre otros, que es una empresa dedicada a la actividad de exploración y explotación de petróleo en el territorio nacional, por lo que suscribió Contratos de Licencia con el Estado por los cuales se ha autorizado a realizar labores en diversos lotes petroleros, entre los cuales se encuentra el _____, y que al amparo de dichos Contratos de Licencia se encontraba autorizada a subcontratar servicios específicos, por lo que suscribió una serie de contratos con la empresa _____, para que le prestara servicios relacionados con su giro de negocio, a cambio de una retribución. Precisa que suscribió el Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de Petróleo del _____ de 1 de enero de 2005, el Contrato de Servicio _____ a pozos petrolíferos ubicados en el _____ de 19 de abril de 2004, el Contrato por Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el _____ de 1 de enero de 2005, y el Contrato por servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de Gas Natural en el _____ de 1 de enero de 2002. Refiere que tales contratos fueron onerosos, habiendo acordado las partes la posibilidad de ajustar la contraprestación (precio pagado por _____) en función a las variaciones en los costos de personal de _____, siendo un ajuste en la contraprestación por el servicio y no la asunción del gasto de un tercero, dado que _____; no se comprometió a pagar los gastos de sino únicamente a ajustar la contraprestación a pagar por sus servicios.

Que manifestó que en virtud de lo pactado, _____ mediante cartas de 20 de diciembre de 2006 y 18 de junio de 2007 le solicitó la aprobación del incremento de la contraprestación en función al cambio de las condiciones ya que se incrementaron los gastos de personal como producto de una negociación colectiva sostenida con sus trabajadores; que tales solicitudes se aprobaron con Carta _____ de 29 de diciembre de 2006 y Carta _____ de 28 de junio de 2007. Precisa que las facturas observadas por la SUNAT no constituyen el pago de una liberalidad a _____ sino el pago del precio en contraprestación por los servicios que dicha empresa le venía prestando, en cumplimiento de una obligación contractual asumida y que era necesario para el desarrollo de su giro de negocio. Invoca la Resolución N° 2675-5-2007. Refiere que las facturas se encuentran respaldadas por documentación adicional como los contratos y cartas presentadas, que permiten verificar la naturaleza de los conceptos facturados; adjuntó contratos suscritos con _____, Acta de Acuerdo, Cartas cursadas entre ambas empresas, entre otros (fojas 9598 a 9798).

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 9821 a 9832), la Administración señaló que de la revisión del Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de _____ de 1 de enero de 2005, el Contrato de Servicio _____ a pozos petrolíferos ubicados en el _____ de 19 de abril de 2004, el Contrato por Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el _____ de 1 de enero de 2005, y el Contrato por servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de Gas Natural en el _____ de 1 de enero de 2002; observó que en las Cláusulas 9.2 y 9.3 de dichos contratos se estableció la obligación de la contratista de asumir cualquier tipo de pago u obligación existente con sus propios trabajadores, liberando de toda responsabilidad directa del pago a la recurrente. Asimismo, invoca el Decreto Ley N° 25593 - Ley que regula las relaciones laborales de los trabajadores sujetos al régimen de la actividad privada, el Decreto Supremo N° 011-92-TR - Reglamento de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, y el Decreto Supremo N° 010-2003-TR - Texto Único Ordenado de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, para sostener que tales normas han sido aplicables a los acuerdos de negociación colectiva entre el Sindicato de Trabajadores de _____ y dicho empleador por los años 2006 y 2007, siendo los acuerdos de fecha 27 de noviembre de 2006 y 25 de mayo de 2007; que tales acuerdos solo son de afectación directa a la empresa empleadora _____; que los gastos han sido atribuidos financieramente a la recurrente por lo que constituye una liberalidad por parte de ella asumir dicho desembolsos, por lo que mantuvo el reparo por la suma de US\$ 449 639,13, según detalle en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 9819).

Que del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 9819), los Anexos N° 2, 7 y 8 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 13921 y 13932 a 13938) de 30 de marzo de 2011 y de autos, se observa el reparo al gasto por liberalidades de negociación colectiva según se resume:



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Reparos en fiscalización: Facturas emitidas por Skanska del Perú S.A.

Mes anotación	Factura N°	Fecha emisión	Reparo valor US\$	Reparo IGV US\$	Concepto según factura	Foja
2007-02		30/01/2007	26 415,00	5 018,85	Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento Lote X.	4253
2007-07		30/06/2007	412 777,08	78 427,65	Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007	3068
2007-09		04/09/2007	1 249,92	237,48	Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007	2573
2007-09		06/09/2007	2 928,90	556,49	Negociación colectiva julio y agosto 2007	2553
2007-10		02/10/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones negociación colectiva	2300
2007-11		06/11/2007	1 464,45	278,25	Incremento de remuneración octubre 2007	2134
2007-11		06/11/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007	2143
2007-11		29/11/2007	1 464,45	278,25	Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007	1929
2007-12		04/12/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones negociación	1818
2007-12		28/12/2007	1 464,45	278,25	Negociación colectiva compresión	1510
Total US\$			449 639,13	85 431,44		
Tipo de cambio			2,735			
Total S/			1 229 763,02			

Que en instancia de reclamación, el 2 de setiembre de 2011, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° (fojas 13618 a 13621), en el que señaló que adicional a los comprobantes de pago de gasto por negociación colectiva, detallados en el Anexo N° 8 de la Resolución de Determinación N°, existen otros comprobantes por "Servicio de Operación del sistema de Producción" y por "Servicio de Mantenimiento Mecánico Eléctrico", en los cuales se incluye como parte del costo de los servicios el incremento salarial por negociación colectiva 2007 por US\$ 10 229,13 y US\$ 15 353,11, respectivamente, por los meses de julio a diciembre de 2007, conformados por las Facturas N°

Señaló que por los mismos argumentos de la Resolución de Determinación N° y su Anexo N° 8, en aplicación del inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, procedía a reparar los gastos por los servicios sustentados en los comprobantes de pago señalados precedentemente, al considerarlos como gastos no deducibles. Preciso que de conformidad con el tercer párrafo del artículo 127 del Código Tributario procedió a comunicar a la recurrente sus observaciones a efecto que formulara sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes a la recepción del referido requerimiento.

Que la recurrente, mediante escrito de fecha 26 de setiembre de 2011 (fojas 13627 a 13632), señaló que no se encontraba de acuerdo con el reparo efectuado por la Administración en la instancia de reclamación en virtud de los argumentos expuestos en su recurso de reclamación, y las pruebas presentadas en fiscalización y reclamación. Preciso que los importes facturados no constituyen liberalidades, sino que están directamente ligados a la generación de renta de la empresa; que los contratos suscritos con mencionados por la Administración constituyen contratos onerosos, pues le prestaba sus servicios a cambio del pago de una retribución, la cual podía ser materia de ajustes en caso se incrementaran los costos de la contratista, entre ellos, sus costos laborales. Indicó que del Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de (Cláusulas 4.1, 17.1, 18.1, 18.4 y el numeral 2 de la Cláusula segunda del Addendum N° 4), se observa que se había acordado la posibilidad de modificar el contrato original, tal como ocurrió con el Addendum N° 4, por la que se acordó ajustar la contraprestación en función a los incrementos salariales por negociación colectiva, y que el sobretiempo del personal debía ser asumido por , de lo que se deduce que el costo de la contraprestación por el servicio estaba directamente relacionado al costo del personal que tendría que utilizar para brindar el servicio, por lo que resulta plenamente entendible que se ajuste el valor del servicio en función al incremento del costo del personal consecuencia de la negociación colectiva. Indicó que similar situación se presentaba en el Contrato por Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el (Cláusulas 4.1, 17.1, 18.1, 18.4 y el numeral 2 de la Cláusula segunda del Addendum N° 2). Indicó que adicionalmente, en su escrito ampliatorio de 22 de junio de 2011, adjuntó como Anexo 13 la Carta de de 1 de diciembre de 2006, en la que la mencionada empresa le solicitó una reunión a efecto de acordar el reconocimiento de mayores



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

costos de los componentes de los Contratos de Servicios de Producción y Mantenimiento mecánico y eléctrico en el . Agregó que las facturas observadas por la Administración no constituyen el pago de una liberalidad a , sino el pago del precio por los servicios que dicha empresa venía prestando a , en cumplimiento de una obligación contractual asumida por esta última y que son necesarios para continuar con el desarrollo del giro del negocio.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fecha 30 de setiembre de 2011 (foja 13621 reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente el 26 de setiembre de 2011.

Que en la Resolución de Intendencia N° (fojas 13683 reverso a 13691 reverso), la Administración señaló que de los contratos presentados por la recurrente, se observa que los precios de los servicios que la recurrente debía cancelar estaban definidos en tales contratos, formando parte de la estructura de precios acordada, las remuneraciones del personal de su proveedor, no habiéndose pactado que la recurrente asumiría los incrementos de remuneraciones que acuerde con su personal; que si bien en los contratos de producción y mantenimiento estaba contemplada la revisión periódica anual de dichos contratos, específicamente en el mes de julio, para lo cual debían suscribir el addendum respectivo, la recurrente no proporcionó el addendum modificatorio de los contratos, por medio de los cuales se haya acordado modificar la estructura de costos y precios existentes en los contratos.

Que de la Resolución de Intendencia N° (foja 13685) se observa que la Administración reparó otras facturas emitidas por , según se resume:

Reparo en reclamación: Otras Facturas emitidas por

Mes anotación	Factura N°	Fecha emisión	Importe Total factura US\$	Reparo Valor adquisición US\$	Reparo IGV US\$	Detalle en factura	Foja
2007-07		31/07/2007	237 125,84	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de julio del 2007	2837
2007-07		31/07/2007	315 150,59	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X mes de julio 2007	2827
2007-08		31/08/2007	319 555,82	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X mes de agosto 2007	2645
2007-09		04/09/2007	234 684,61	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de agosto del 2007	2622
2007-09		28/09/2007	315 443,21	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X setiembre 2007	2427
2007-10		02/10/2007	235 777,48	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de octubre del 2007	2409
2007-10		31/10/2007	238 448,18	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de octubre del 2007	2252
2007-10		31/10/2007	332 856,63	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X octubre 2007	2167
2007-11		29/11/2007	334 649,28	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X noviembre 2007	1946
2007-11		30.11.2007	237 299,25	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de noviembre del 2007	1925
2007-12		27/12/2007	333 805,36	10 229,13	1 943,53	Servicio producción Lote X diciembre 2007	1669
2007-12		27.12.2007	241 173,55	15 353,11	2 917,09	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de diciembre del 2007	1654
Incremento del reparo en reclamación US\$				153 493,44	29 163,72		
Reparo en fiscalización US\$				449 639,13	85 431,44		
Total reparo US\$				603 131,00	114 595,00		
Tipo de cambio				2,735			
Total S/				1 649 566,00			

Que en ese sentido, del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 9819), los Anexos N° 2, 7 y 8 de la Resolución de Determinación N° (fojas 13921 y 13932 a 13938), del Requerimiento N° (foja 13621), de la Resolución de Intendencia N°



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

(foja 13685), y de autos, se observa que el reparo total por liberalidades de negociación colectiva según se resume:

Reparo total

Mes Anotación	Factura N°	Fecha emisión	Reparo a la renta neta US\$	Reparo crédito fiscal US\$	Etap	Concepto según factura	Foja
2007-02		30/01/2007	26 415,00	5 018,85	F	Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento Lote X.	4253
		Reparo	26 415,00	5 019,00			
2007-07		30/06/2007	412 777,08	78 427,65	F	Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007	3068
2007-07		31/07/2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de julio del 2007	2837
2007-07		31/07/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X mes de julio 2007	2827
		Reparo	438 359,00	83 288,00			
2007-08		31/08/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X mes de agosto 2007	2645
		Reparo	10 229,00	1 944,00			
2007-09		04/09/2007	1 249,92	237,48	F	Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007	2573
2007-09		06/09/2007	2 928,90	556,49	F	Negociación colectiva julio y agosto 2007	2553
2007-09		04/09/2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de agosto del 2007	2622
2007-09		28/09/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X setiembre 2007	2427
		Reparo	29 761,00	5 655,00			
2007-10		02/10/2007	624,96	118,74		Incremento remuneraciones negociación colectiva	2300
2007-10		02/10/2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de octubre del 2007	2409
2007-10		31/10/2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de octubre del 2007	2252
2007-10		31/10/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X octubre 2007	2167
		Reparo	41 560,00	7 896,00			
2007-11		06/11/2007	1 464,45	278,25	F	Incremento de remuneración octubre 2007	2134
2007-11		06/11/2007	624,96	118,74	F	Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007	2143
2007-11		29/11/2007	1 464,45	278,25	F	Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007	1929
2007-11		29/11/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X noviembre 2007	1946
2007-11		30.11.2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de noviembre del 2007	1925
		Reparo	29 136,00	5 536,00			
2007-12		04/12/2007	624,96	118,74	F	Incremento remuneraciones negociación	1818
2007-12		28/12/2007	1 464,45	278,25	F	Negociación colectiva compresión	1510
2007-12		27/12/2007	10 229,13	1 943,53	R	Servicio producción Lote X diciembre 2007	1669
2007-12		27.12.2007	15 353,11	2 917,09	R	Servicio de mantenimiento principal en Lote X mes de diciembre del 2007	1654
		Reparo	27 671,00	5 257,00			
		Total US\$	603 131,00	114 595,00			
		T.C.	2,735				
		Total S/	1 649 566,00				

F: Fiscalización. R: Reclamación

Que de los cuadros precedentes se aprecia que la Administración en fiscalización reparó los importes señalados en las Facturas N°



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

..., y ..., por concepto de: Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento ..., Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007, Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007, Negociación colectiva julio y agosto 2007, Incremento remuneraciones negociación colectiva, Incremento de remuneración octubre 2007, Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007, Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007, Incremento remuneraciones negociación, y Negociación colectiva compresión.

Que en ese sentido, se observa que los importes reparados en fiscalización, hacen referencia a un mayor costo de mano de obra del proveedor, respecto de los servicios contratados por la recurrente a ..., habiendo sido reparadas por la Administración al considerar que constituyen liberalidades por parte de la recurrente, lo que será materia de análisis.

Que en el caso de los reparos efectuados en la etapa de reclamación cabe señalar lo siguiente.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos. En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Que en el presente caso, se observa que la Administración, en la etapa de reclamos, amparándose en su facultad de reexamen, ha efectuado nuevos reparos, toda vez que ha considerado que debieron ser reparadas operaciones distintas a las que fueron materia de reparo en la fiscalización. Así tenemos que en la instancia de reclamación, la Administración ha efectuado nuevos reparos al acotar las Facturas Nº

..., y ..., las cuales no fueron observadas en fiscalización. Asimismo, se verifica que a diferencia de lo efectuado en fiscalización, respecto de estas últimas facturas la Administración ha aplicado un procedimiento distinto del cálculo del reparo, al reparar los montos de US\$ 10 229,13 y US\$ 15 353,11, según se tratara del "Servicio de Operación del sistema de Producción" o del "Servicio de Mantenimiento Mecánico Eléctrico", indicando que correspondería al incremento salarial por negociación colectiva 2007 por los importes de US\$ 10 229,13 y US\$ 15 353,11, respectivamente, sin explicar cómo determinó dicho importe por las operaciones consignadas en cada factura, más aun teniendo en cuenta que en las facturas no se hizo referencia a ningún concepto específico relacionado con el costo de la mano de obra.

Que si bien el artículo 127 del Código Tributario antes citado, faculta a la Administración de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido; sin embargo, en virtud a dicha atribución no puede en la instancia de reclamación efectuar un nuevo reparo⁸, introduciendo elementos distintos a los que surgen de la observación planteada en fiscalización y discutida en el procedimiento contencioso tributario⁹.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración efectuó un nuevo reparo a la

⁸ Similar criterio se ha recogido en la Resolución Nº 05243-1-2020.

⁹ Mediante Actas de Reunión de Sala Plena Nº 2010-06, 2013-31, 2014-22, 2015-01, 2016-04, 2017-05 y 2019-13, se modificó el "Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal" aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 66 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada, esta es nula en dicho extremo.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

deducción de la renta neta, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo del reparo a las Facturas N°

y emitidas por el proveedor

Que a continuación se procederá a emitir pronunciamiento sobre los reparos efectuados en la fiscalización, esto es, respecto de los importes señalados en las Facturas N°

por concepto de: Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento, Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007, Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007, Negociación colectiva julio y agosto 2007, Incremento remuneraciones negociación colectiva, Incremento de remuneración octubre 2007, Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007, Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007, Incremento remuneraciones negociación, y Negociación colectiva compresión; considerados por la Administración como liberalidades por parte de la recurrente.

Que la recurrente con la finalidad de demostrar que el ajuste del precio de los servicios brindados se debió a un aumento en los costos laborales del contratista, debido a las negociaciones colectivas del contratista con sus trabajadores y que no corresponden a un acto de liberalidad, proporcionó los siguientes contratos:

- Contrato por Servicios de Operación del Sistema de Producción de Petróleo de suscrito por la recurrente con de fecha 1 de enero de 2005 (fojas 9734 a 9797), donde se aprecia que en la Cláusula 3 de dicho contrato se acordó que prestaría en favor de la recurrente el servicio de operación de sistemas de producción de petróleo del, el cual comprende la operación de equipos de superficie tales como: pozos productores de petróleo, de agua y gas, pozos inyectores, planta de tratamiento de crudo, plantas de inyección de agua, manifold de campo, compresores de baja presión, entre otros.

En el Punto 4.1 de la Cláusula 4 de dicho contrato, la recurrente y se comprometían a efectuar revisiones periódicas en forma anual durante la vigencia del contrato, las cuales se realizarían en el mes de julio, además las partes dejaban constancia de que se podían realizar los cambios, agregar o suprimir las cláusulas que estimen convenientes al referido contrato para lo cual suscribirían el addendum respectivo.

En el Punto 9.2 de la Cláusula 9 se indica que el contratista asumiría bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyan o relacionen a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal.

En el Punto 18.1 de la Cláusula 18 se indica que la facturación de la retribución por el servicio obtenido se efectuaría de manera mensual y en el numeral 18.6 se señala que el monto total de corresponder sería reajustado anualmente en el rubro personal en función del porcentaje que la recurrente reconocería para tal efecto, para lo cual las partes efectuarían las coordinaciones necesarias.

- Contrato de Servicio de a Pozos ubicados en el suscrito por la recurrente con de fecha 19 de abril de 2004 (fojas 9707 a 9733), en el que se aprecia en la Cláusula 3 que se comprometía a prestar en favor de la recurrente servicios de a pozos petrolíferos ubicados en las zonas asignadas en el. En la Cláusula 4 de dicho contrato se indica que el plazo de dicho contrato que es del 12 de julio de 2004 al 11 de julio de 2009 y que podía ser ampliado, y en el Punto 4.1 de la aludida cláusula se estableció que los términos acordados en el aludido contrato se efectuarán revisiones periódicas en forma semestral durante su vigencia, en estas oportunidades las partes, de común acuerdo, podrán realizar los cambios agregar o suprimir las cláusulas que estimen convenientes para lo cual suscribirán el addendum respectivo.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

En el Punto 9.3 de la Cláusula 9 del aludido contrato, se indica que el contratista asumiría bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo, los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyan o relacionen a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal y todos los costos, gastos y cargas que resulten de cualquier tipo de beneficio aplicable al personal de la contratista.

De la revisión del punto 17.2 de la Cláusula 17 se estableció que la recurrente abonaría a por el servicio de a pozos petrolíferos ubicados en el , las tarifas en función del volumen mensual de crudo extraído que se detalla en el Anexo A y tarifa horaria para casos especiales. En la Cláusula 18 se indica que si durante la prestación del servicio se diera el caso que el precio internacional del barril de petróleo llegue a un valor US\$ 15,00 las partes volverán a negociar las tarifas a aplicar a partir de esa fecha para el presente contrato, que hagan factible la prestación del servicio, para tales condiciones.

- Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el suscrito por la recurrente con de fecha 1 de enero de 2005 (fojas 9629 a 9706), en donde se aprecia que en la Cláusula 3 se indica que el objeto del contrato consiste en prestar en forma segura y eficiente en favor de la recurrente los servicios de mantenimiento mecánico y eléctrico en el y todo lo indicado en los procedimientos del y Sistema . Refiere que el servicio en cuestión comprende los trabajos o tareas de mantenimiento de las instalaciones de superficie, mantenimiento de líneas eléctricas, movimientos de tierra, servicio integral de lucha contra incendios, transporte pesado, entre otros.

En la Cláusula 4 de indica que el plazo del contrato comienza el 1 de enero de 2005 y finaliza el 31 de mayo de 2009, y en el Punto 4.1 de la misma cláusula se dejó constancia que las partes contratantes efectuarían revisiones periódicas en forma anual durante la vigencia del contrato, revisión que se efectuaría en el mes de julio, pudiéndose realizar los cambios, agregar o suprimir las cláusulas que estimen convenientes para lo cual suscribirían el addendum respectivo.

En el Punto 9.2 de la Cláusula 9 del anotado contrato se indicó que el contratista asumiría bajo cuenta y riesgo todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyan o relacionen a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal.

El Punto 17.1 de la Cláusula 17 de dicho contrato indica que el pago de la retribución estaría sujeto a lo dispuesto en la Cláusula 18 y de la revisión del punto 18.4 de la Cláusula 18 del aludido contrato respecto del pago se indica que el monto total de corresponder será reajustado anualmente en el rubro de personal en función del porcentaje que la recurrente reconozca para tal efecto, para lo cual las partes efectuarán las condiciones necesarias.

- Contrato por Servicios de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Comprensión y Distribución de Gas Natural en el suscrito por la recurrente con de fecha de fecha 1 de enero de 2002 (fojas 9602 a 9628), en donde se aprecia que en la Cláusula 3 se indica que el objeto del contrato consiste en prestar el servicio de operación y mantenimiento del sistema de recolección, comprensión y distribución de gas natural y gas lift en el

En el Punto 9.2 de la Cláusula 9 del mismo contrato se indica que la contratista asumiría bajo responsabilidad y riesgo todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyan o relacionen a la contratación, el sostenimiento, administración y manutención de su personal y todos los costos, gastos y cargas que resulten de cualquier tipo de beneficio aplicable a su personal.

En la Cláusula 16 del anotado contrato se indica que el monto mensual a facturar será variable, de acuerdo con el volumen de gas comprimido realmente y certificado por , una vez determinado el volumen mensual total de gas comprimido, se determinará la tarifa aplicable a dicho volumen y el monto mensual a facturar se determinaría como el producto de dicha tarifa por todo el volumen de gas comprimido.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que por la descripción de los referidos contratos de prestación de servicios se tiene que en las Cláusulas 9 de dichos acuerdos, la empresa _____, proveedor de la recurrente, se comprometió a brindar diversos servicios de operación de mantenimiento y producción en el _____ desde el año 2004, a través de su personal especificando que asumiría bajo responsabilidad y riesgo todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyan o relacionen a la contratación, el sostenimiento, administración y manutención de su personal, sin embargo, la recurrente también se comprometió con dicho proveedor a efectuar un ajuste al precio de los servicios brindados, en el caso que se incrementen los costos labores del personal que prestaba los referidos servicios, lo cual debía de aceptar previamente la recurrente.

Que, al respecto, obra el documento denominado Acta de Acuerdo de fecha 21 de mayo de 2007 suscrito por la recurrente y _____ (foja 9602), donde las partes acordaron que, tomando en cuenta como antecedente el Contrato por el Servicio de Operación y Mantenimiento de grupos electrógenos para el suministro de energía eléctrica en el _____ de 26 de diciembre de 2000, el Contrato por el Servicio de Operación y Mantenimiento de sistema de recolección compresión y distribución de gas natural en el _____ de 1 de enero de 2002, el Contrato por el Servicio de _____ a pozos petrolíferos ubicados en el _____ de 19 de abril de 2004; se dejó constancia de que a solicitud de _____, debido a la variación de costo que había sufrido respecto a las fechas de firma de los aludidos contratos, acordaron que en forma anual los contratos serían revisados en los rubros de mano de obra, transporte de personal, combustible, consumibles y otros; con la finalidad de corregir de común acuerdo algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por _____

Que en relación con las acciones de solicitud de ajuste de precio por parte de _____, la recurrente proporcionó los siguientes documentos:

- Carta de fecha 20 de diciembre de 2006 emitida por _____, suscrita por su gerente de operaciones y mantenimiento _____, dirigida a la recurrente (foja 9600), señalando como referencia la revisión periódica de tarifa del servicio; mediante la cual indica que de acuerdo con lo consensuado durante la revisión del rubro de mano de obra de los servicios de operación del sistema de producción y mantenimiento mecánico eléctrico en el _____ brindados en el año 2006 se facturaría por concepto de reajustes por mayores costos el importe de US\$ 48 506,00.
- Carta de fecha 18 de junio de 2007 emitida por _____, suscrita por su gerente de operaciones y mantenimiento _____, dirigida a la recurrente (foja 9601), señalando como referencia la revisión periódica de tarifa del servicio; mediante la cual informó a la recurrente que de acuerdo con lo demostrado en reuniones previas, el rubro de mano de obra de los servicios de operación del sistema de producción y mantenimiento mecánico eléctrico en el _____ se ha visto incrementado en dicho año debido a los mayores gastos de personal producto de la negociación colectiva sostenida con sus trabajadores, por lo que le solicitó la aprobación del mayor costo de los mencionados servicios por el periodo de enero a junio de 2007 por un monto de US\$ 412 777,08, respecto de los servicios de operación del sistema de producción, mantenimiento mecánico eléctrico, compresión de gas en el _____, _____ en el _____ y generación eléctrica.

Que como respuesta a las referidas solicitudes de ajuste de precio de los servicios prestados por _____, la recurrente proporcionó las siguientes cartas:

- Carta _____ emitida por la recurrente a _____, con fecha 29 de diciembre de 2006, suscrita por el gerente de abastecimientos de la recurrente _____ (foja 9599), señalando como referencia los servicios de operación del sistema de producción y servicios de mantenimiento mecánico eléctrico en el _____; indica que en relación con la carta 20 de diciembre de 2006, el importe mencionado es conforme, por lo que autoriza que procedan a facturar el reajuste que sufrió el rubro mano de obra durante el año 2006 en los servicios de referencia.
- Carta _____ emitida por la recurrente a _____, con fecha 28 de junio de 2007, suscrita por el gerente de abastecimientos de la recurrente _____ (foja 9598), señalando como referencia la revisión del rubro mano de obra en servicios brindados en el _____; comunicándoles que



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

en atención a la carta de fecha 18 de junio de 2007, había sido aprobado el reintegro correspondiente al rubro de mano de obra de los servicios de operación del sistema de producción y mantenimiento mecánico eléctrico en el , correspondiente al primer semestre del año 2007 por un importe de US\$ 412 777,08. Asimismo, expresaba su conformidad al incremento en el costo de los servicios que le brindaba , a partir del mes de julio de 2007 y según los importes detallados en dicha comunicación.

Que cabe señalar que el documento denominado Acta de Acuerdo de fecha 21 de mayo de 2007 suscrito por la recurrente y (foja 9602), las Cartas de fecha 20 de diciembre de 2006 y 18 de junio de 2007 remitidas por a la recurrente (fojas 9600 y 9601), y las Cartas y Carta de fechas 20 de diciembre de 2006 y 28 de junio de 2007 remitidas por la recurrente a dicho proveedor (fojas 9599 y 9598), reseñados precedentemente, evidencian coordinaciones, comunicaciones, y el acuerdo de voluntades de ambas partes, para que la recurrente proceda a reconocer y pagar el mayor monto del servicio contratado al proveedor, originado por un incremento en el costo de mano de obra; siendo que dichos documentos fueron presentados por la recurrente en el procedimiento de fiscalización con el escrito de fecha 24 de mayo de 2010 (fojas 9598 a 9804), no habiendo cuestionado la Administración su fehaciencia, veracidad y contenido, según se verifica del Resultado del Requerimiento N° (fojas 9819 y 9821 a 9832), la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (fojas 13921 y 13932 a 13938), y la resolución apelada (fojas 13683 reverso a 13691 reverso).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se aprecia que la recurrente mediante los contratos de prestación de servicios suscritos con , se comprometió a reconocer ajustes en el precio de los servicios antes descritos en el , como consecuencia de los incrementos en los costos laborales del aludido proveedor en relación con su personal empleado en la prestación de los aludidos servicios.

Que asimismo, se observa que el reajuste al precio del servicio prestado por el proveedor, se origina en el incremento del costo del rubro de mano de obra, en virtud de lo acordado por las partes, durante la ejecución de los servicios contratados, las cuales por consenso decidieron que correspondía reconocer dicho reajuste, siendo que en el presente caso la Administración no ha observado el valor de mercado del servicio prestado, observándose que el origen del reajuste es la relación comercial existente entre ambas partes, a efecto de continuar con la ejecución de los servicios en el marco de lo que las propias partes acordaron, por lo que se aprecia que los pagos del mayor precio por el servicio prestado por el proveedor por parte de la recurrente tuvieron una motivación empresarial y no constituyen liberalidades.

Que en tal sentido, se aprecia que los importes a que se refieren las Facturas N° , y , por concepto de: Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007, Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007, Negociación colectiva julio y agosto 2007, Incremento remuneraciones negociación colectiva, Incremento de remuneración octubre 2007, Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007, Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007, Incremento remuneraciones negociación, y Negociación colectiva compresión, forman parte de la contraprestación por los servicios contratados al proveedor : , en virtud de lo pactado por las partes, por lo que cumplen con el principio de causalidad, no apreciándose que constituyan liberalidades otorgadas por la recurrente en favor del personal del proveedor, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la Administración en relación con que si bien en los contratos de producción y mantenimiento estaba contemplada la revisión periódica anual de dichos contratos, específicamente en el mes de julio para lo cual debían suscribir el addendum respectivo, la recurrente no proporcionó el addendum modificatorio de los contratos, por medio de los cuales se haya acordado modificar la estructura de costos y precios existentes en los contratos; cabe indicar que tal como se expuso precedentemente, obra en autos el Acta de Acuerdo de fecha 21 de mayo de 2007, mediante el cual la recurrente y acordaron que debido a la variación de costo que había sufrido el proveedor respecto a la



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

fechas de firma de los contratos, se revisarían en forma anual los contratos en los rubros de mano de obra, transporte de personal, combustible, consumibles y otros; con la finalidad de corregir de común acuerdo algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por

documento que fue presentado por la recurrente en la fiscalización y no fue observado o cuestionados por la Administración, así como tampoco lo fueron las Cartas de fecha 20 de diciembre de 2006 y 18 de junio de 2007 emitidas por , ni las Cartas y , emitidas por la recurrente a : con fechas 29 de diciembre de 2006 y 28 de junio de 2007, en relación con los reajustes de precios.

2. Resoluciones de Determinación N° a

Que de los Anexos N° 02, 03 y 05 a 14 de las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (fojas 13983, 13984 y 13987 a 14100), se aprecia que la Administración efectuó los siguientes reparos:

Resolución de Determinación N°	Periodo	Reparos al crédito fiscal				Reparos a la base imponible: Retiro de bienes por diferencia en suministros S/
		Liberalidades de negociación colectiva S/	Gastos de viviendas y alquiler de trabajadores S/	Por no depositar deducciones por servicios especializados S/	Por no depositar deducciones por alquileres de equipos S/	
	2007-01		13 189,00		30 114,00	
	2007-02	15 990,00	10 950,00	101 379,00	51 806,00	
	2007-03		15 153,00	237 813,00	53 284,00	
	2007-04		13 218,00	219 434,00	42 669,00	
	2007-05		13 163,00	228 064,00	22 741,00	
	2007-06		13 281,00	222 403,00	40 811,00	
	2007-07	247 910,00	13 428,00	109 600,00	57 592,00	
	2007-08		12 965,00		28 598,00	
	2007-09	2 399,00	13 244,00	54 162,00	50 034,00	
	2007-10	356,00	12 898,00	107 657,00	31 788,00	
	2007-11	2 008,00	12 746,00	26 250,00	71 646,00	
	2007-12	1 168,00	12 840,00	303 930,00	87 521,00	17 613 381,00
	Total S/	269 831,00	157 074,00	1 610 691,00	568 604,00	17 613 381,00

2.1 Reparos al crédito fiscal por Liberalidades de negociación colectiva

Que según consta en los Anexos N° 03, 08, 09 y 14 de las Resoluciones de Determinación N°

por el Impuesto General a las Ventas de febrero, julio y setiembre a diciembre de 2007 (fojas 11289 a 11294), la Administración formuló el reparo al crédito fiscal por desconocimiento del gasto de negociación colectiva de los trabajadores de la empresa ; señalando como fundamento del reparo el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el Punto 1 de los Anexos N° 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N°

- Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene en la medida que corresponde deducir el gasto por negociación colectiva para efecto del Impuesto a la Renta, correlativamente corresponde que se reconozca el crédito fiscal generado por dicho gasto a favor de ¹⁰.

Que mediante escrito de alegatos¹¹, reitera sus argumentos.

- Argumentos de la Administración

¹⁰ Foja 13853.

¹¹ Foja 14242.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Que la Administración señala que los gastos materia de reparo por incremento de remuneraciones de los trabajadores de no son gastos extraordinarios ni ordinarios de la recurrente y suponen por el contrario, gastos que corresponden a su proveedor .

Que precisa que habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto que le corresponde a su proveedor, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto no deducible, a tenor de lo establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni otorga derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹².

- Análisis

Que de acuerdo al artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante 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 prohibida por ley.

Que el reparo al crédito fiscal bajo análisis, se sustenta en el reparo analizado en el Punto 1.1 Liberalidades de negociación colectiva, contenido en la Resolución de Determinación N° , modificado por la Resolución de Intendencia N° , cuyos montos se resumen en el cuadro siguiente.

Reparo Total al Crédito fiscal

Periodo	Valor compra US\$	REPARO Crédito Fiscal US\$	Tipo de Cambio S/	Valor compra S/	REPARO Crédito Fiscal S/
2007-02	26 415,00	5 019,00	3,186	84 158,00	15 990,00
2007-07	438 359,00	83 288,00	3,161	1 385 653,00	263 274,00
2007-08	10 229,00	1 944,00	3,126	31 976,00	6 075,00
2007-09	29 761,00	5 655,00	3,021	89 908,00	17 083,00
2007-10	41 560,00	7 896,00	2,995	124 472,00	23 650,00
2007-11	29 136,00	5 536,00	2,974	86 650,00	16 464,00
2007-12	27 671,00	5 257,00	2,943	81 436,00	15 473,00
Total	603 131,00	114 595,00		1 884 253,00	358 008,00

Que en el análisis del reparo a la renta neta desarrollado en el Punto 1.1 Liberalidades de negociación colectiva, de la presente resolución, se concluyó que en la resolución apelada la Administración efectuó un nuevo reparo a la deducción de la renta neta, respecto de las Facturas N° , 001- , y emitidas por el proveedor , lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127 del Código Tributario, concluyéndose que la Administración prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, se declaró la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo del reparo; y toda vez que respecto del reparo a la deducción de la renta neta en relación con las facturas señaladas

¹² Fojas 13678, 13679 reverso y 13683 reverso a 13691 reverso.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

precedentemente, se ha declarado la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo, corresponde resolver en el mismo modo respecto del reparo al crédito fiscal en relación con las mismas facturas, correspondiendo en consecuencia declarar la nulidad de la resolución apelada respecto del crédito fiscal en este extremo.

Que de otro lado, en cuanto a las Facturas N° _____ y _____, emitidas por el proveedor _____, que fueron materia de reparo al crédito fiscal en la fiscalización, de acuerdo con el análisis desarrollado en el Punto 1.1 Liberalidades de negociación colectiva, de la presente resolución, se ha concluido que el reparo a la deducción de la renta neta en relación con dichas facturas no se encuentra arreglado a ley, habiéndose revocado la resolución apelada en este extremo.

Que en tal sentido, toda vez que respecto del reparo a la deducción de la renta neta en relación con las facturas señaladas en el párrafo anterior ha sido levantado, corresponde resolver en el mismo modo respecto del reparo al crédito fiscal en relación con las mismas facturas, correspondiendo en consecuencia revocar la resolución apelada respecto del crédito fiscal en el extremo de las referidas Facturas N° _____ y _____.

2.2 Reparos al crédito fiscal por Gastos de viviendas y alquiler de trabajadores

Que de los Anexos N° 03, 06, 07 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (fojas 13984, 13990, 13991, 13992 y 14100), la Administración formuló reparo al crédito fiscal, al no reconocer los gastos de alquiler de vivienda a los trabajadores; señalando como fundamento del reparo el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____.

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el pago de la vivienda en Talara de los trabajadores no residentes es una condición de trabajo y no tiene naturaleza remunerativa, dado que no constituye una contraprestación por el trabajo realizado, y no es de su libre disponibilidad, toda vez que los trabajadores no pueden disponer libremente de la vivienda otorgada y no son ellos quienes eligen la vivienda que _____ les asigna, por lo que dicho pago a los arrendatarios debe ser entendido como una condición de trabajo otorgada por la empresa para facilitar el desarrollo de sus actividades al poder contar así con personal capacitado proveniente de otras ciudades o del extranjero.

Que indica que a título de ejemplo, adjuntó medios probatorios que acreditarían que los trabajadores a los que se les otorgó la vivienda residían fuera de Talara antes de su contratación, siendo el caso de los señores _____ y _____.

Al respecto, refiere que se remite a su escrito ampliatorio de 22 de junio de 2011, al que adjuntó documentación que acredita que los mencionados trabajadores tenían su domicilio fuera de Talara, tales como: contratos de trabajo, ficha personal firmada por el trabajador, documentos de identificación, Testimonio de la Escritura de la Cesión de posición contractual de la totalidad de los derechos y obligaciones provenientes del Contrato de Licencia de Explotación de Hidrocarburos en el _____ (Cláusula 8.6.2).

Que manifiesta que el pago de vivienda otorgado por _____ es una condición de trabajo, pues se trata de un gasto propio del empleador dirigido a que el trabajador obtenga las herramientas necesarias



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

para que brinde adecuadamente un servicio a favor del trabajador, esto es, para cubrir necesidades del propio empleador; e invoca los incisos c) e i) del artículo 19 del Decreto Legislativo N° 650.

Que indica que la actividad petrolera tiene características especiales que determinan la concurrencia de situaciones que ameritan la existencia de condiciones de trabajo especiales; que existe una situación geográfica especial propia de la actividad petrolera, en el sentido que dicha actividad no se puede realizar en cualquier lugar, sino en donde exista petróleo, y, generalmente ello sucede en zonas aisladas; que dicha característica guarda directa relación sobre el hecho que otorgue una asignación por vivienda a sus trabajadores, cuando estos no residan en la ciudad en donde desarrolla sus actividades, por lo que la actividad petrolera requiere contratar personal calificado que se desplace geográficamente desde su domicilio habitual hacia la zona de la propia actividad. Refiere que dicho traslado requiere ser cubierto por el empleador necesariamente, porque el trabajador no tiene un ánimo de residencia, sino que necesita un lugar para descansar mientras brinda sus servicios.

Que señala que de acuerdo con la Casación N° 1524-2004-Lambayeque, emitida por la Primera Sala Transitoria de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia, la asignación por concepto de vivienda tiene la calidad de condición de trabajo¹³.

Que mediante escrito de alegatos¹⁴ reitera sus argumentos, e invoca las Resoluciones N° 04197-1-2003 y 08999-5-2017.

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente efectuó pagos por concepto de arrendamiento, mantenimiento, servicios de agua potable, energía eléctrica y arbitrios de viviendas otorgadas a favor de su personal, realizados en beneficio de sus trabajadores y de los familiares de éstos; que los referidos conceptos han sido otorgados como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia, y en tal virtud, califican como parte de la renta gravada para los trabajadores, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado en fiscalización.

Que indica que resulta claro que la prestación de servicios en relación de dependencia tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre la empresa y el trabajador, quien evalúa los costos y beneficios antes de aceptarla y perfeccionar el acto jurídico o contrato laboral y, en tal sentido, los gastos que demande vivir en determinada localidad corresponden a erogaciones que provienen de consecuencias personales ajenas a la actividad gravada y que conforman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo.

Que arguye que, bajo ese orden de ideas, el hecho de que el empleador asuma el pago de dichos conceptos, que son de carácter personal del trabajador representa para este último, un beneficio patrimonial afecto con el Impuesto a la Renta al formar parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que indica que el Impuesto General a las Ventas que hubiera afectado los mismos, no puede ser considerado como crédito fiscal de la recurrente, en tanto que proviene de servicios realizados a favor de terceros, y el tributo que gravó la adquisición de servicios, forma parte de la mayor remuneración de cargo del trabajador, y en esa medida procede su deducción como gasto en la determinación de su renta neta, pero no la utilización como crédito fiscal.

Que agrega que similar criterio ha sido adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú mediante Casación N° 1539-2008 LIMA, e invoca la Resolución N° 04197-1-2003¹⁵.

- Análisis

¹³ Fojas 13853 a 13868.

¹⁴ Fojas 14236, 14239 y 14240.

¹⁵ Fojas 13679 reverso a 13680 reverso.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que de acuerdo al artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante 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 prohibida por ley.

Que el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Que este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 09555-3-2008, 8729-5-2001 y 01215-5-2002, entre otras, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que, en ese sentido, en la Resolución N° 05217-4-2002 se ha indicado que no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda califique como una condición de trabajo, pues este no constituye un elemento necesario para el desempeño de su función sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir.

Que asimismo en la Resolución N° 00054-4-2005, se ha señalado que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, y el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para este último un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que en la Resolución N° 03716-4-2017 se ha indicado que las remuneraciones otorgadas en favor de los trabajadores y en general las retribuciones por servicios personales, son deducibles para quien las abona a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría y tienen su correlato en que en principio, los referidos gastos tributan como rentas de quinta categoría para quienes han obtenido la referida renta.

Que en la Resolución N° 10714-8-2011 se ha indicado que los gastos realizados a favor de los trabajadores, tales como, arrendamiento y mantenimiento de departamento o casa, consumo de cable mágico y energía eléctrica, no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, sino que por el contrario corresponden a una mayor remuneración, pues se han originado como consecuencia del trabajo prestado en relación de dependencia hacia la recurrente,



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

son de su libre disponibilidad y constituyen beneficio o ventaja patrimonial para éstos, y en tal virtud, califican como rentas de quinta categoría.

Que de acuerdo con los criterios antes mencionados y con las normas antes glosadas, los gastos realizados a favor de los trabajadores por concepto de vivienda no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, sino que constituyen beneficio o ventaja patrimonial para estos.

Que mediante el Punto 1 y Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 10508 y 10510), la Administración señaló que observó las facturas emitidas por por la suma de US\$ 266 315,04 y crédito fiscal por US\$ 50 599,86 según detalle en el Anexo N° 2 adjunto al referido requerimiento (foja 10506), emitidas por concepto de alquiler de vivienda otorgados a favor de los trabajadores, así como del mantenimiento, servicios, arbitrios, servicios de luz, agua, entre otros. Indicó que las referidas erogaciones fueron otorgadas como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia, por lo que califican como parte de la renta gravada de quinta categoría para los trabajadores, en aplicación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. Preciso que el crédito fiscal contenido en las facturas emitidas por el aludido proveedor detalladas en el Anexo N° 2 del referido requerimiento, no puede ser aplicado, en tanto proviene de servicios realizados a favor de terceros y el tributo que gravó la adquisición de servicios forma parte de la mayor remuneración de cargo del trabajador.

Que la recurrente, mediante la Carta de fecha 30 de enero de 2009 (fojas 10440 a 10442), señaló que el mismo reparo efectuado en la fiscalización del ejercicio 1999 fue materia de Proceso de Acción de Amparo en la 5ta. Sala Civil de la Corte Superior de Lima, en la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución N° 04197-1-2003. Indica que en el caso del personal especializado o profesional y sus familias que fue desplazado de su lugar de origen hacia la zona de explotación de los hidrocarburos, la que carece de una infraestructura habitacional con condiciones mínimas adecuadas para que el trabajador pueda vivir con la familia; es una condición de trabajo entendida en un sentido amplio, que la empresa otorgue a sus trabajadores las viviendas necesarias para que estos puedan desplazarse con su familia hasta la zona de explotación. Precisa que en el caso de los trabajadores extranjeros y sus familias que vienen de otros países, además de la vivienda se les otorga los bienes mínimos necesarios (camas, mesas, sillas, refrigeradora, etc.) para que dicha vivienda sea habitable.

Que indicó que el gasto en que incurre la empresa no constituye un ingreso de libre disposición de los trabajadores, en tanto el ingreso que representa asumir los citados gastos no es entregado a ellos ni pueden disponer de él para destinarlo a cualquier otro fin; que, incluso de entenderse que se trata de una remuneración en especie, existe una falta de disposición de ese bien, pues al trabajador se le asigna la vivienda de acuerdo con ciertos criterios como ser soltero, con familia, número de hijos, no pudiendo elegir el lugar o tipo de vivienda, ni los bienes asignados, habitando dicha vivienda mientras permanezca laborando en la zona de los yacimientos petroleros. Manifestó que desde el año 1997, la empresa empezó a operar el , siendo que la zona en la cual se encuentran los yacimientos petroleros no contaba con infraestructura habitacional para poder albergar aproximadamente a 100 trabajadores profesionales y sus familias que deben ser trasladados de otras zonas del país y del exterior, personal especializado necesario para poder explotar los yacimientos del . Arguye que por dichas razones y con la finalidad de contar con esos profesionales, es que otorgó como condición de trabajo solo al personal que era trasladado de otras zonas del país y del exterior, una vivienda y determinados bienes en el caso del personal extranjero, en tanto dure el trabajo en la zona de los yacimientos.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 10491 a 10495), la Administración señaló que los conceptos materia de reparo fueron otorgados como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia y en tal virtud califican como parte de la renta gravada para los trabajadores. Indicó que los gastos que efectuó la recurrente para que los trabajadores y sus familias vivan en determinada localidad, corresponde a consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda aceptar la oferta de trabajo, por lo tanto, el hecho que la recurrente asumiera el pago de estos conceptos que son de carácter personal del trabajador, representan para este último un beneficio patrimonial que debe afectarse al Impuesto a la Renta, al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados. Indicó que si bien era deducible el gasto como



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

renta de quinta categoría, no era deducible el crédito fiscal, al provenir de servicios realizados a favor de terceros. Precisó que la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta contra la Resolución N° 04197-1-2003, concluyó a favor de SUNAT. Concluyó que correspondía mantener el reparo al crédito fiscal por la suma de US\$ 50 599,85, equivalente a S/ 157 074,00 según detalle en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 10460).

Que del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 10506) y los Anexos N° 7 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 13992 y 14100), aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero a diciembre de 2007 por las facturas emitidas por por los conceptos de vivienda de alquiler de vivienda, arbitrios municipales de viviendas alquiladas, servicios de agua, luz y cuartería, ascendiendo el IGV reparado a US\$ 50 599,85, equivalente a S/ 157 074,00.

Que sobre el particular, la recurrente señala que el asumir el monto de pago de las viviendas no puede ser considerado como una contraprestación al servicio prestado por los trabajadores que residían en un lugar distinto en el que la recurrente desarrolla sus operaciones en el (.....), al ser condición de trabajo y que dicho dinero nunca le fue otorgado a los trabajadores beneficiados, sino que era entregado directamente al arrendatario de las viviendas; asimismo, indica que el trabajador con sus familiares nunca podía elegir el lugar y tipo de su vivienda, la cual era otorgada siguiendo los criterios objetivos, como el hecho de ser soltero o contar con familia, entre otros.

Que al respecto, corresponde señalar que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad (alquileres, servicios de electricidad y agua y arbitrios) a un trabajador corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo y que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para este último un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados, tal como lo señala la jurisprudencia antes glosada.

Que, en ese sentido, en el presente caso no puede afirmarse que el otorgamiento de viviendas para los trabajadores y sus familiares corresponda a una condición de trabajo al no resultar indispensable el otorgamiento de tales beneficios a los trabajadores para el desarrollo de la actividad laboral en la empresa.

Que, por lo expuesto, los referidos gastos del alquiler de vivienda y de servicios públicos para los trabajadores que no residen en el lugar donde la recurrente realiza sus operaciones, constituyen una mayor retribución para estos, por lo que representan gastos que constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor en los términos de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, y no de gastos facturados por servicios prestados a la recurrente, por lo que el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas vinculado con dichos servicios, no podía ser aplicado por aquélla.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que respecto de 25 trabajadores se remite a su escrito ampliatorio de reclamación de 22 de junio de 2011, al que adjuntó documentación que acredita que los mencionados trabajadores tenían su domicilio fuera de, tales como: contratos de trabajo, ficha personal firmada por el trabajador, documentos de identificación, Testimonio de la Escritura de la Cesión de posición contractual de la totalidad de los derechos y obligaciones provenientes del Contrato de Licencia de Explotación de Hidrocarburos en el (Cláusula 8.6.2); al respecto, cabe indicar que de la resolución apelada se aprecia que dicha documentación fue considerada por la Administración en el análisis realizado por la resolución apelada (fojas 13702 reverso a 13703 reverso), por lo que se consideran en el análisis realizado en la presente instancia.

Que obran a fojas 11597 a 11693 los Anexos N° 1, 2 y 3 del escrito ampliatorio de reclamación presentado el 22 de junio de 2011 por la recurrente, de cuya revisión se aprecia una relación de 25 trabajadores: señores



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que adjuntó contratos de trabajo sujetos a modalidad suscritos con _____ y _____ el 11 de enero de 2007 y 10 de noviembre de 2004, respectivamente, en los que se da cuenta que al momento de suscribir tales contratos residían en lugares distintos a _____; así como los documentos denominados "Fichas de Personal" y "Cédula de Empleo" de _____

de 5 de enero de 2005, 1 de julio de 1998, 1 de febrero de 2003, 1 de abril de 2004, 3 de julio de 1997, 4 de abril de 1998, 12 de marzo de 2001, 25 de junio de 2004, 23 de octubre de 2003, 27 de abril de 2005, 1 de febrero de 2001, 3 de mayo de 2004, 14 de abril de 2003, 17 de enero de 1983, en los que figura que al momento de emitirse tales documentos los referidos trabajadores residían en lugares distintos a _____

Que respecto de _____ adjuntó boleta de trabajo de 30 de abril de 1984 y solicitud de empleo (fojas 11615 a 11621); por _____ adjuntó ficha de datos (foja 11613 y 11614); por _____ adjuntó documento nacional de identidad (fojas 11625, 11609 a 16012); por _____ adjuntó documento nacional de partida de matrimonio (foja 11608); según los cuales vivían fuera de Talara.

Que en cuanto a _____ adjuntó constancia de trabajo de 24 de enero de 1999 (foja 11622), en la que se indica que labora en la empresa desde el 18 de diciembre de 1996 residiendo en _____ y que el costo de alquiler de vivienda es asumido por la empresa; sobre _____ adjuntó Cédula de Empleo de 2 de enero de 1999 (foja 11639), por _____ adjuntó Cédula de Empleo de 4 de abril de 1998 (foja 11658). Respecto de _____ mencionado en su escrito no adjuntó documentos.

Que asimismo, obra en autos copia de una parte del Testimonio de la Escritura de la Cesión de posición contractual de la totalidad de los derechos y obligaciones provenientes del Contrato de Licencia de Explotación de Hidrocarburos en el _____, otorgado por Petróleos del Perú – _____ y de la otra parte _____ y el Comité Especial encargado de llevar adelante el proceso de promoción de la inversión privada en la empresa _____ (fojas 11597 a 11604), apreciándose que en la Cláusula 8.6.2 aludida por la recurrente que se indica que todos los trabajadores que prestarán servicios para la contratista en el _____ se encuentran detallados en su Anexo N° 2 y a la fecha de cierre figuran inscritos en el Libro de Planillas de _____, en el cual figuraban los trabajadores _____

_____ y _____, mencionados por la recurrente en su escrito.

Que sobre los documentos presentados por la recurrente con su escrito ampliatorio de reclamación, cabe indicar que el hecho que algunos trabajadores tuvieran su domicilio fuera de _____, antes de ser contratados por la empresa, no desvirtúa el hecho que los gastos de alquiler de la vivienda y gastos vinculados a ella, asumidos por la recurrente, a favor del trabajador y su familia, constituyen una ventaja patrimonial para el trabajador, que califican como renta de quinta categoría para él, al corresponder a gastos personales de los trabajadores.

Que toda vez que los gastos materia de reparo constituían gastos personales de los trabajadores, calificando como rentas de quinta categoría para ellos, no correspondía que la empresa dedujera como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que gravó tales operaciones, en aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia, el reparo al crédito fiscal del IGV por las facturas emitidas por su proveedor _____ por los aludidos servicios, se encuentran con arreglo a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el pago de la vivienda en _____ de los trabajadores no residentes es una condición de trabajo y no tiene naturaleza remunerativa, dado que no constituye una contraprestación por el trabajo realizado, y no es de su libre disponibilidad, toda vez que los trabajadores no pueden disponer libremente de la vivienda otorgada y no son ellos quienes eligen la vivienda que _____ les asigna, por lo que dicho pago a los arrendatarios debe ser entendido como una condición de trabajo otorgada por la empresa para facilitar el desarrollo de sus actividades al poder contar así con personal capacitado proveniente de otras ciudades o del extranjero; cabe indicar que tal como se ha concluido en esta instancia los referidos pagos de alquiler y gastos por servicios de las viviendas efectuados por la recurrente para que residan en la zona los trabajadores y sus familias califica como renta de quinta categoría para ellos, por lo que su alegato no enerva el reparo bajo análisis.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca que el pago de vivienda otorgado por _____ es una condición de trabajo, pues se trata de un gasto propio del empleador dirigido a que el trabajador obtenga las herramientas necesarias para que brinde adecuadamente un servicio a favor del trabajador, esto es, para cubrir necesidades del propio empleador; invocando los incisos c) e i) del artículo 19 del Decreto Legislativo N° 650 Ley de Compensación por Tiempo de Servicios¹⁶; al respecto, cabe señalar que las normas tributarias no han considerado como gastos deducibles los gastos de vivienda de los trabajadores y sus familias, los cuales constituyen gastos personales de los trabajadores, los cuales no son deducibles por la empresa como gastos de vivienda (alquileres y servicios de vivienda) al no cumplir con el principio de causalidad a favor de la empresa recogido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que su alegato no resulta amparable.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente acerca que la actividad petrolera tiene características especiales que determinan la concurrencia de situaciones que ameritan la existencia de condiciones de trabajo especiales; que existe una situación geográfica especial propia de la actividad petrolera, en el sentido que dicha actividad no se puede realizar en cualquier lugar, sino en donde exista petróleo, y, generalmente ello sucede en zonas aisladas; que dicha característica guarda directa relación sobre el hecho que _____ otorgue una asignación por vivienda a sus trabajadores, cuando estos no residan en la ciudad en donde desarrolla sus actividades, por lo que la actividad petrolera requiere contratar personal calificado que se desplace geográficamente desde su domicilio habitual hacia la zona de la propia actividad; y que dicho traslado requiere ser cubierto por el empleador necesariamente, porque el trabajador no tiene un ánimo de residencia, sino que necesita un lugar para descansar mientras brinda sus servicios. Al respecto, cabe indicar que los gastos asumidos por la recurrente corresponden a gastos personales de vivienda del trabajador y de sus familias, por lo que al tratarse de gastos a favor de terceros (los trabajadores) el IGV que gravó dichos servicios no puede ser deducido por la empresa, tal como determinó la Administración.

Que, por otra parte, no resulta atendible la aplicación del criterio establecido mediante la Casación N° 1524-2004-Lambayeque, emitida por la Primera Sala Transitoria de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia, invocada por la recurrente, por cuanto de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que se tramiten y no para los órganos administrativos, como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07965-4-2014, 05030-10-2015 y 02569-11-2015, entre otras.

Que en la Resolución N° 04197-1-2003 invocada por la recurrente, este Tribunal señaló que la prestación de servicios en relación de dependencia tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre la empresa y el trabajador, quien evalúa los costos y beneficios antes de aceptarla y perfeccionar el acto jurídico o contrato laboral, y en tal sentido los gastos que efectúe por trasladar a sus familiares así como los que demande

¹⁶ Los incisos c) e i) del artículo 19 del Decreto Legislativo N° 650 señala que: No se consideran remuneraciones computables las siguientes: c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor, o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

vivir en determinada localidad, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo; criterio similar al aplicado al resolver la presente controversia.

Que en la Resolución N° 08999-5-2017 invocada por la recurrente se analizó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 por gastos por arrendamiento de inmuebles, servicios de agua potable, energía eléctrica y arbitrios de viviendas otorgadas a trabajadores, manteniendo el reparo efectuado a la recurrente, similar al caso de autos.

2.3 Reparos al crédito fiscal por no efectuar detracciones por servicios especializados

Que de acuerdo con los Anexos N° 03, 10, 12 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° a y a , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a julio y setiembre a diciembre de 2007 (fojas 13984, 13999 reverso a 14057, 14084 a 14098 y 14100), la Administración efectuó reparo al crédito fiscal por no haberse efectuado la detracción respecto de facturas emitidas por servicios de Remodelación de infraestructura de la batería OR-11, Servicio de generación de energía eléctrica, Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico , Proyecto modificación de tableros 480 vac – autogeneración, entre otros; señalando como fundamento del reparo el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT y el Requerimiento N°

- Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración ha considerado en las resoluciones de determinación emitidas, que estaban sujetos a detracción los servicios prestados al amparo de los Contratos por Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el (01.01.2005); Servicio de operaciones, mantenimiento del sistema de recolección, compresión y distribución de gas natural en el Observaciones por "alquiler de bienes" efectuada en virtud del Contrato de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el (01.01.2005); Servicio de Remodelación de la infraestructura de la Batería Órganos 11; Servicio de Mejoras en la Batería Taiman 25; Servicio de montaje de obras mecánicas y estructuras; y, Servicio de electrificación de 91 pozos en el Lote X – Etapa III; por lo que remarca que la propia Administración mediante el Informe N° ha reconocido que los servicios prestados en virtud de los contratos antes señalados, no se encuentran sujetos al sistema de detracciones.

Que manifiesta que los mencionados contratos dan origen a prestaciones de servicios varios que tuvieron como objetivo final el mantenimiento integral de pozos e instalaciones, bienes y equipos de superficie ubicados en yacimientos petroleros, para así lograr la óptima explotación del yacimiento petrolero; que tales actividades están enmarcadas en la clase 1120 de la CIU Revisión 3, lo que ha sido reconocido por la SUNAT, siguiendo la opinión del Informe Técnico N° , reconociendo que dicha clase 1120 no estaba sujeta al sistema de detracciones durante el periodo acotado; e invoca el Informe N°

Que refiere que todos los servicios que ; recibió como consecuencia de los referidos contratos, fueron erróneamente clasificados por los fiscalizadores en las Clases 7421, 4520 o como arrendamiento de bienes, correspondiendo clasificarse todos ellos en la Clase 1120 de la CIU Revisión 3, al tratarse de servicios integrales relacionados con la extracción de petróleo y gas.

Que indica que los servicios fueron brindados en el marco de operaciones de explotación petrolera y de gas, dentro de dispuesto por el Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, habiéndose realizado entre otros, el cambio de válvula del manifold de inyección agua del pozo 8014 al pozo 7589 quedando operativo, mantenimiento a válvula BP de gas a compresor. Precisa que las labores que se realizaron al amparo de los contratos, se encuentran en los partes diarios de trabajo de la empresa la cual se dedica a la prestación de servicios en apoyo a la industria petrolera, estando inscrita en el Libro de Contratistas de Servicios del Registro Público de Hidrocarburos y ante la Dirección General de Hidrocarburos; que por ello los servicios prestados en el marco de los referidos contratos, corresponden a la Clase 1120 de la CIU "Actividades de servicios relacionadas con la extracción de



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

petróleo y gas, excepto las actividades de prospección”, no encontrándose la Clase 1120 sujeta a detracción en el periodo acotado.

Que respecto de los Contratos por Servicio de remodelación de la infraestructura de Batería Órganos 11; Servicio de mejoras en batería Taíman 25; Servicio de montaje obras mecánicas y estructuras; y Servicio de electrificación de 91 pozos en el . ; sostiene que se trata de actividades enmarcadas en la actividad petrolera que se clasifican en la Clase 1120 de la CIU, tratándose de servicios que se desarrollan en el marco de lo dispuesto por el Reglamento de la Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos aprobado por Decreto Supremo N° 032-2004-EM, y tuvieron como objetivo final lograr la óptima explotación del yacimiento petrolero. Precisa que entre los servicios que se desarrollaron estuvieron: Desmontaje acondicionamiento y montaje de 8 trenes de separación, acondicionamiento de un tanque de 2000 barriles, entre otros.

Que invoca los principios de verdad material, imparcialidad, predictibilidad y uniformidad.

Que mediante escrito de alegatos¹⁷, la recurrente reitera sus argumentos.

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT están sujetos a detracción, entre otros, las actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico de la Clase 7421 de la CIU.

Que indica, respecto del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el de fecha 1 de enero de 2005, que los servicios prestados no calificarían como simples servicios de mantenimiento mecánico eléctrico como argumenta la recurrente, sino que son servicios que requieren de alta especialización para su prestación, y por ende califican dentro de la Clase 7421 de la CIU sujeto a detracción.

Que acerca del Contrato de Servicios de Operación y Mantenimiento de Grupos Electrógenos para el suministro de energía eléctrica en el de fecha 26 de diciembre de 2000, refiere que el objeto del contrato no es el de generación de energía, sino el de mantenimiento y operación de los equipos electrógenos que son de propiedad de la recurrente, actividad que se encuentra comprendida en la Clase 7421 de la CIU y por lo tanto sujeta a detracción. Indica que los servicios objeto reparo no califican en la Clase 4010 de la CIU - Generación Capacitación y Distribución Eléctrica, debido a que la prestación de los servicios por parte del , se enfocan fundamentalmente en la operación y mantenimiento de los grupos electrógenos de propiedad de la recurrente, no habiendo existido actividades de la generación, capacitación, transmisión y distribución de energía eléctrica para su venta a usuarios residenciales, industriales y comerciales, sino que tan solo ha existido la prestación de los servicios de operación y mantenimiento de los grupos electrógenos de propiedad de la recurrente.

Que en relación con el Servicio de remodelación de la infraestructura de Batería Órganos 11, indica que de lo observado en el Punto 4 del concurso privado de Precios N° , se infiere que se estaría ante un servicio de ingeniería civil especializada para el cabal cumplimiento en el desarrollo del servicio.

Que respecto del Servicio de instalación de compresor de vacío de Batería CE-10 y mejoras en Batería Taíman 25, refiere que la recurrente adjuntó copia de la Orden de Copia N° en el que se detalla mejoras TA por US\$ 49 211,21 y del detalle de la descripción de los servicios de mejoras en Taíman 25, en donde concluye que de su descripción califican como servicios altamente especializados y por ende se encuentran dentro de la Clase 7421 de la CIU al ser calificados dentro de la ingeniería civil, ingeniería eléctrica y la ingeniería metal mecánica, lo que también ocurre con los servicios descritos en la Orden de Compra N° con un costo total de US\$ 95 160,83.

¹⁷ Fojas 14238 y 14239.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que por el Servicio de electrificación de 91 pozos en el [redacted] - Etapa III, indica que de la revisión del aludido contrato, se evidencia la alta especialización de los servicios prestados, lo que se encuentra íntegramente dentro de la ingeniería eléctrica que se enmarca en la Clase 7421 de la CIU. Precisa que respecto de las Facturas N° [redacted] y [redacted] en las que se detallan la Valorización N° 1 proyecto de electrificación III Etapa de 91 de pozos MT y BT por US\$ 142 532,93 y la Valorización N° 4 Proyecto electrificación III Etapa de 91 pozos MT y BT mes de diciembre de 2007 por US\$ 154 327,12, respectivamente, señala que la recurrente adjuntó la Orden de Compra N° [redacted] y las valorizaciones en las que se detallan los servicios especializados de ingeniería eléctrica para la electrificación de los 91 pozos, los cuales incluyen las obras de ejecución que involucran actividades de alta tensión y para el normal desarrollo de la prestación de los servicios, requieren de personal técnicamente especializado, lo que califica como servicios de ingeniería eléctrica, altamente especializados y se encuentran enmarcados dentro de la CIU 7421 y por ende sujeto a detracción.

Que respecto del Servicio de montaje obras mecánica y de estructuras, indica que de la descripción de los servicios prestados en los documentos del [redacted] con los documentos [redacted] y Documento N° [redacted] se puede observar que son de alta especialización en las disciplinas de ingeniería mecánica, ingeniería eléctrica e instrumentación. Sostiene que queda claramente establecido que los servicios prestados califican como servicios especializados de la ingeniería mecánica, eléctrica y civil, al ser prestados por especialistas altamente calificados, y por ende recaen dentro de la CIU 7421 y por ende sujetos a detracción.

Que, señala respecto del Servicio de operación y mantenimiento del sistema de recolección, compresión y distribución de gas natural en el [redacted], que, de la revisión del Anexo G del correspondiente contrato de servicios, se aprecia claramente la prestación de los servicios especializados de operación, mantenimiento y recolección de los equipos de gas de propiedad de la recurrente. Aduce que los servicios especializados de operación, mantenimiento y recolección de los equipos de gas de propiedad de la recurrente, no califican dentro de la Clase 1120 de la CIU, debido que se trata de servicios especializados que para su prestación requiere de personal técnicamente especializado y que califican en el Clase 7421 de la CIU y por lo tanto sujetos a la detracción¹⁸.

- Análisis

Que el numeral 2.2 del artículo 2 del Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, dispone que la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el [redacted] o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la indicada ley.

Que el inciso a) del artículo 3 del citado decreto supremo señala que se entenderá por operaciones sujetas al SPOT, entre otros, la prestación de servicios gravados con Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 de la norma en mención que son sujetos obligados a realizar el depósito, entre otros, el usuario del servicio, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3.

Que de acuerdo con el inciso a) del numeral 5.2 del artículo 5 del anotado decreto supremo, el monto del depósito correspondiente será detráido del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el [redacted] a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción.

Que asimismo, de acuerdo con el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7 del mencionado decreto supremo, tratándose de las operaciones de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del

¹⁸ Fojas 13657 reverso a 13678.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT, y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.

Que el numeral 1 de la Primera Disposición Final de la referida norma, modificada por Ley N° 28605¹⁹, dispone que en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley de IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del periodo en que se acredita el depósito.

Que, de otro lado, mediante Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT se aprobaron las normas para la aplicación del SPOT, señalándose en su artículo 12 que estarán sujetos los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas indicados en el Anexo N° 3, precisándose en el artículo 15 que el sujeto obligado a efectuar el depósito es el usuario del servicio.

Que según el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 056-2006-SUNAT²⁰, se considera como servicios sujetos al SPOT, entre otros, el previsto en el inciso e) del numeral 5 Otros servicios empresariales, Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico comprendidas en la clase 7421 de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas - Tercera revisión, siendo la tasa aplicable a esta clase de servicios 12%.

Que conforme a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de todas las Actividades Económicas de las Naciones Unidas - Revisión 3, la Clase 7421 (División 74, Grupo 742 Actividades de Arquitectura e Ingeniería y Otras Actividades Técnicas) se refiere a actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico y según las notas explicativas, en esta clase se incluyen las actividades de arquitectura, ingeniería y agrimensura, de explotación, y prospección geológicas, así como las de prestación de asesoramiento técnico conexas. Las actividades de arquitectura tienen que ver con el diseño de edificios, el dibujo de planos de construcción y, a menudo, la supervisión de las obras, así como con la planificación urbana y la arquitectura paisajista. Las actividades técnicas y de ingeniería abarcan actividades especializadas que se relacionan con la ingeniería civil, hidráulica y de tráfico, incluso la dirección de obras, la ingeniería eléctrica y electrónica, la ingeniería de minas, la ingeniería química, mecánica, industrial y de sistemas, la ingeniería especializada en sistemas de acondicionamiento de aire, refrigeración, saneamiento, control de la contaminación y acondicionamiento acústico, etc. Las actividades geológicas y de prospección, que se basan en la realización de mediciones y observaciones de superficie para obtener información sobre la estructura del subsuelo y la ubicación de yacimientos de petróleo, gas natural y minerales, y depósitos de aguas subterráneas, pueden incluir estudios aerogeofísicos, estudios hidrológicos, etc. Se incluyen también las actividades de cartografía y las actividades de agrimensura conexas. Asimismo, se consignan como exclusiones las perforaciones de prueba relacionadas con la extracción de petróleo y de gas que se incluyen en la Clase 1120 (actividades de servicios relacionados con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección). Las actividades de investigación y desarrollo se incluyen en la División 73. Los ensayos técnicos se incluyen en la Clase 7422. La decoración de interiores se incluye en la Clase 7499 (Otras actividades empresariales N.C.P.).

Que la Real Academia Española²¹, define a la ingeniería como el conjunto de conocimientos orientados a la invención y utilización de técnicas para el aprovechamiento o de los recursos naturales o para la actividad industrial.

¹⁹ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 25 de setiembre de 2005.

²⁰ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2006.

²¹ <https://dle.rae.es/ingenier%C3%ADa>, consultado el 8 de enero de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Que por otro lado, el contrato de obra está regulado en el artículo 1771 del Código Civil, según el cual por dicho contrato el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Que asimismo, según el contrato de obra se define como aquél en que *"el contratista es quien se obliga a realizar una obra determinada a favor del comitente a cambio de un pago y sin que exista una relación de subordinación entre ambos..."*²².

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 8947 y 8948), la Administración señaló que de la evaluación de la información sustentatoria de los comprobantes de pago indicados en el Anexo N° 3 del citado Requerimiento (fojas 8917 a 8920), solicitó a la recurrente exhibir original y presentar fotocopias simple del comprobante de detracción por las operaciones detalladas en el referido anexo, toda vez que corresponden a actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico del Clase 7421 de la CIU, las que tienen como sustento legal el literal e) del numeral 5 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, de lo contrario procedería a desconocer el crédito fiscal en aplicación de lo establecido en la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 155-2004-EF y sus modificaciones.

Que la recurrente, mediante escrito presentado el 15 de noviembre de 2010 (fojas 8798 y 8799), señaló que las operaciones detalladas en el Anexo N° 02 de su escrito no se encontraban sujetas a detracción, detallando cada factura y el tipo de servicio. Asimismo, mediante escrito presentado el 3 de diciembre de 2010 (fojas 8756 a 8770), señaló que no efectuó detracciones, toda vez que los servicios prestados no constituyen servicios de ingeniería contenidas en la Clase 7421 de la CIU; precisando que para explicar la verdadera naturaleza de los servicios proporcionados se tomaba en cuenta la fuente que dio origen a las operaciones efectuadas, constituidas por el Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el de fecha 1 de enero de 2005; el Contrato de Servicio de Operación y Mantenimiento de Grupos Electrónicos para el Suministro de Energía eléctrica en el de fecha 26 de diciembre de 2000; el Contrato por el Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de gas natural en el ; Orden de Servicios por la Obra de Construcción Civil de Remodelación de la Infraestructura de Batería Órganos -11; Orden de Servicios por la Obra de Construcción Civil Instalación de Compresor de Vacío en Batería CE -10 y mejorar en Batería Taiman 25; Orden de Servicios por la Obra de Construcción Civil Proyecto Electrificación; Orden de Servicios por el Montaje Obras Mecánica y de Estructuras.

Que respecto del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el de fecha 1 de enero de 2005, el Contrato de servicio de operación y mantenimiento de grupos electrónicos para el suministro de energía eléctrica en el de fecha 26 de diciembre de 2000 y el Contrato por Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de gas natural en el ; indica que las obligaciones pactadas, tenían como finalidad mantener los bienes integrantes del en condiciones de operatividad, mantener los grupos generadores para la prestación de servicio de energía eléctrica las 24 horas del día, así como mantener los equipos de compresión para la provisión del servicio de compresión de gas; las cuales constituían obligaciones de resultados asumidas por el proveedor y no podían considerarse cumplidas únicamente se llevaran a cabo algunas prestaciones y otras no; que nos encontramos frente a contratos que prevén la realización de una serie de prestaciones que únicamente pueden ser consideradas de manera integral, sin que sea posible disgregar una prestación de otra. Precisó que tales servicios no corresponden a servicios de arquitectura o ingeniería contenido en la Clase 7421 de la CIU pues para el cumplimiento del servicio integral de mantenimiento requería de personal técnico en su mayoría tales como mecánicos de taller, gasfiteros y soldadores, el cual tendría el soporte y la coordinación de un planificador y de ingenieros encargados de aportar a la consecución de un único servicio de mantenimiento; que si bien el mantenimiento de grupos electrónicos comprende conocimientos de ingeniería básica, se encuentra inserto dentro de un servicio integral que se encuentra en la Clase 4010 Generación, captación y distribución eléctrica, que no se encontraba sujeto al régimen de detracciones; que el suministro del servicio de compresión de gas natural para ser entregado a determinada

²²

El Contrato de obra. En: Libro Homenaje a

Lima, 2008. Pág. 929.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

presión se encuentra incluido dentro de la Clase 1120 del CIU - Compresión de gas natural por concepto por contrato

Que respecto del Contrato de Obra Construcción Civil de Remodelación de la Infraestructura de Batería Órganos -11, el Contrato de Obra de Construcción Civil Instalación de Compresor de Vacío en Batería CE -10 y mejorar en Batería Taíman 25, la Obra de Construcción Civil Proyecto Electrificación de 91 pozos en el - Etapa III, y el Montaje Obras Mecánica y de Estructuras; indicó que de manera similar que los casos anteriores se trata de contratos de resultados, que tenían como objeto la remodelación de equipos del , entre otros; que califican como contratos de obra dentro de la Clase 4520 de la CIU bajo la modalidad de construcción de instalaciones para plantas industriales, contratistas generales para el diseño y construcción de edificios industriales, y construcción de líneas de transmisión de energía eléctrica; y no están sujetos a detracciones.

Que invocó los artículos 170 y 1354 del Código Civil, las Cartas N° ; los Informes N° y ; adjuntó contratos, órdenes de servicios, facturas, valorizaciones (fojas 8413 a 8753).

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8842 a 8915), la Administración señaló que independientemente de lo establecido en los artículos 170 y 1354 del Código Civil y de las interpretaciones acondicionadas a su conveniencia por la recurrente de las Cartas N° ; los Informes N° y , prima lo establecido en cada uno de los sustentos de los comprobantes de pago como hecho real y que se configura como cierto y válido en la calificación de cada uno de los servicios sujetos a detracción que se detallan en el Anexo N° 03 del Resultado del referido requerimiento – Realidad de la operación (fojas 8820 a 8824). Indicó que las cartas e informes citados por la recurrente obedecen a criterios en particular, resultando evaluar cada actividad para determinar si se encuentran o no sujetas al SPOT, y que evaluado ello determinó que las facturas detalladas en el referido Anexo N° 03 se encuentran afectas al SPOT de acuerdo con el literal e) del numeral 5 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que, respecto del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el de fecha 1 de enero de 2005, señala que independientemente de lo argumentado por la recurrente y de la alusión de ciertas cláusulas del aludido contrato, determina que los servicios detallados en el Anexo N° 2 del resultado del aludido requerimiento califican como servicios especializados sujetos a detracción encontrándose comprendidos en la Clase 7421 – Actividades de Arquitectura e Ingeniería y Actividad Conexas de asesoramiento técnico y por lo tanto sujetos a la detracción. Precisa que no se trata de un simple mantenimiento mecánico y eléctrico, sino que requiere de alta especialización para su cabal desarrollo, al tratarse de una actividad altamente especializada en la que no cualquier profesional técnico ni profesional puede desarrollarlos, como se advierte de sus Cláusulas 1.10 y 3. Señala que el contrato madre está orientado a la prestación de servicios altamente especializados y no ante la simplicidad de servicios de mantenimiento mecánico y eléctrico que cualquier persona lo podría realizar sino que es la misma complejidad de la prestación de los servicios lo que hace que se encuentren calificados en el CIU 7421, aun cuando se tratara de una obligación de resultados.

Que respecto del Contrato de Servicio de Operaciones y Mantenimiento de grupos electrógenos para el suministro de energía eléctrica en el de fecha 26 de diciembre de 2000, indica que los equipos de la central eléctrica son de propiedad exclusiva de la recurrente, la cual genera la energía eléctrica. Determina que los servicios de operación y mantenimiento de los grupos electrógenos califican como actividades especializadas de energía eléctrica ubicados en la Clase 7421 de la CIU, debido a que no cualquier persona puede operar o efectuar el mantenimiento a los equipos electrógenos de propiedad de la recurrente, sino que requieren de estándares de alta especialización para la prestación de los servicios, tales como la elaboración de planos eléctricos para la instalación de los 4 generadores Caterpillar, y no califican en la CIU 4010 Generación, captación y distribución de energía eléctrica. Refiere que dentro del servicio prestado por operación y mantenimiento de los grupos electrógenos de propiedad de la recurrente, prestó el servicio de medición de energía, para el cual según lo pactado en el contrato, la propiedad de los medidores es de , mientras que para la generación de energía los equipos utilizados son de propiedad de la recurrente. Indica que de la "Lectura de Medidores" se aprecia que el servicio facturado no es el de



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

generación o suministro de energía sino el de medición de energía generada con los equipos de propiedad de Petrobras.

Que en lo referido al Contrato por Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Comprensión y Distribución de Gas Natural en el , arguye que independientemente de lo argumentado por la recurrente y de la alusión de ciertas cláusulas del contrato, determina que los servicios detallados en el Anexo N° 02 del Resultado del aludido requerimiento califican como servicios especializados sujetos a detracción al encontrarse comprendidos en la Clase 7421 de la CIU, toda vez que se requiere de alta especialización para su cabal desarrollo, al tratarse de una actividad altamente especializada en la que no cualquier profesional técnico puede desarrollarlos, tal como se menciona en la Cláusula 3 de dicho contrato. Indica que los servicios no califican dentro del CIU 120 Comprensión de gas natural por contrato, teniendo en cuenta las exclusiones del CIU 7421. Precisa que la contratista solamente ha brindado los servicios especializados de operación, mantenimiento y recolección de los equipos de gas de propiedad de la recurrente, ya que la misma labor de compresión y distribución es realizada por la misma recurrente al contar con sus propios equipos.

Que respecto de la Obra de construcción civil de remodelación de la infraestructura de Batería Órganos 11, señala que los servicios prestados objeto de reparo, califican como servicios de ingeniería civil y de arquitectura, se encuentran comprendidos en la Clase 7421 de la CIU al ser servicios altamente especializados, y, por lo tanto, como sujetos de detracción. Indica que en la Cláusula 4 del Concurso de Precios N° se hace referencia a que la prestación de los servicios de remodelación es altamente especializada.

Que en cuanto a la Obra de construcción civil instalación de compresor de vacío en Batería CE-10 y mejoras en Batería Taiman 25, indica que los servicios prestados califican como servicios de ingeniería civil y de arquitectura y por ende ubicados en la Clase 7421 de la CIU al ser servicios altamente especializados. Indica que según el quinto párrafo del contrato, la exploración y explotación de hidrocarburos es una actividad de alta complejidad; que la normatividad aplicable también confirma la alta especialización, al ser aplicable la Ley de Hidrocarburos N° 26211, su Reglamento, los procedimientos e instructivos , guías varias, normas de diseño internacionales, y teniendo en cuenta los trabajos a realizar.

Que respecto de la Obra Construcción Civil Proyecto de Electrificación de 91 Pozos en el – Etapa III, señaló que los servicios prestados califican como servicios de ingeniería civil y de arquitectura y por ende ubicados en la Clase 7421 de la CIU al ser servicios altamente especializados. Indica que los servicios prestados califican dentro de la ingeniería eléctrica que se enmarca en dicha CIU. En cuanto al Montaje Obras Mecánicas y Estructuras, indica que los servicios prestados objetos de reparo como sujetos de detracción, al calificar como servicios de ingeniería mecánica e ingeniería civil, por ende, ubicados en la Clase 7421 de la CIU, al ser servicios altamente especializados.

Que del Anexo N° 03 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8820 a 8824) y de los Anexos N° 03, 12 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° a a y a , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a julio y setiembre a diciembre de 2007 (fojas 13984, 14084 a 14098 y 14100), se aprecia que la Administración efectuó el reparo por facturas emitidas por el proveedor , por no efectuar la detracción, según se resume:

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 5 del Anexo N° 3 de la RS
2007-02		120 000,00	22 800,00	Remodelación de infraestructura de la batería OR-11	Servicio de ingeniería para mejoras Remodelación de infraestructura de la batería OR-11
		47 473,92	9 020,04	Servicio de generación de energía eléctrica (enero 2007)	Servicio de generación de energía eléctrica (enero 2007)
Total 2007-02		167 473,92	31 820,04		



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 5 del Anexo N° 3 de la RS
2007-03		11 833,63	2 248,39	Ajuste de contrato de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (febrero 2007)	Ajuste de contrato de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (febrero 2007)
		185 633,67	35 270,40	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (febrero 2007)	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (febrero 2007)
		51 900,00	9 861,00	Servicio de generación de energía eléctrica (febrero 2007)	Servicio de generación de energía eléctrica (febrero 2007)
		144 231,91	27 404,06	Servicio de mejoras en batería Taiman-25 enero 2007, mejoras Taiman 25, adicionales de mejoras Taiman 25	Servicio de mejoras en batería Taiman-25 enero 2007, mejoras Taiman 25, adicionales de mejoras Taiman 25, ingeniería de los adicionales, civil, metalmecánica y eléctrica
	Total 2007-03	393 599,21	74 783,85		
2007-04		182 635,14	34 700,68	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (marzo 2007)	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (marzo 2007). Incremento salarial 2006.
		45 000,01	8 549,99	Servicio de generación de energía eléctrica en el lote 10	Valorización por concepto de energía eléctrica en el lote 10, marzo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		1 049,40	199,39	Servicio de generación de energía eléctrica con diesel marzo 2007	Valorización por concepto de energía eléctrica en el lote X, marzo 2007. Servicio de generación de energía eléctrica con diesel marzo 2007
		136 102,90	25 859,55	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11 abril 2007	Certificación N° 03 Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11 abril 2007
	Total 2007-04	364 787,45	69 309,62		
2007-05		188 108,27	35 740,57	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (abril 2007)	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (abril 2007)
		44 843,75	8 520,31	Servicio de generación de energía eléctrica en Lote X, abril 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, marzo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		1 760,77	334,55	Ajuste de contrato servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (abril 2007)	Pago por valorización de ajuste cambiario correspondiente al contrato servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X (abril 2007)
		31 252,57	5 937,99	Proyecto modificación de tableros 480 vac – autogeneración abril 2007	Valorización N° 1 Proyecto modificación de tableros 480 vac – autogeneración abril 2007. Ingeniería definitiva y de detalle.
		112 077,82	21 294,79	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11 va	Proyecto N° 04 de la Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11 va
		730,61	138,82	Generación con diesel servicio de generación eléctrica mes de abril de 2007	Valorización por el concepto de Generación con diesel servicio de generación eléctrica mes de abril de 2007
	Total 2007-05	378 773,79	71 967,02		
2007-06		18 884,00	3 587,96	Servicio de mantenimiento correctivo eléctrico mayo 2007	Servicio de mantenimiento correctivo eléctrico mayo 2007 G45
		186 678,71	35 468,95	Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X mayo 2007	Valorización por concepto de Servicio de mantenimiento mecánico eléctrico Lote X mayo 2007



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 5 del Anexo N° 3 de la RS 183-2004/SUNAT
		44 843,75	8 520,31	Servicio de generación de energía eléctrica en Lote X, mayo 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, mayo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		120 017,64	22 803,35	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11	Proyecto Valorización N° 05 de la Remodelación de la infraestructura de la batería órganos 11
	Total 2007-06	370 424,10	70 380,58		
2007-07		6 883,12	1 307,78	Servicio de instalaciones eléctricas junio 2007	Servicio de instalaciones eléctricas junio 2007 G44
		46 115,27	8 761,90	Servicio de generación de energía eléctrica Lote X, junio 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, marzo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		83 635,29	15 890,71	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11	Proyecto Valorización N° 06 de la Remodelación de la infraestructura de la batería or 11
		45 854,67	8 712,39	Servicio de generación de energía eléctrica Lote X, julio 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, marzo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
	Total 2007-07	182 488,35	34 672,79		
2007-09		46 454,67	8 826,39	Servicio de generación de energía eléctrica julio 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, marzo 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 000,00, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		29 387,74	5 583,67	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional	Valorización N° 7 Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional
		11 841,00	2 249,79	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional	Valorización N° 7 Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional
		6 677,00	1 268,63	Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional monto según O/C 6900295-00	Valorización N° 7 Remodelación de la infraestructura de la batería OR-11, ingeniería para mejoras, valorización N° 07 adicional
	Total 2007-09	94 360,41	17 928,48		
2007-10		46 654,67	8 864,39	Servicio de generación eléctrica (setiembre) generación de diesel (agosto y setiembre 2007)	Por Servicio de generación eléctrica setiembre generación de diesel (agosto y setiembre 2007)
		142 532,93	27 081,26	Valorización N° 01 Proyecto electrificación III Etapa de 91 pozos MT y BT	Valorización N° 01 Proyecto electrificación III Etapa de 91 pozos MT y BT
	Total 2007-10	189 187,60	35 945,64		
2007-11		46 454,67	8 826,39	Servicio de generación eléctrica Lote X	Valorización por el concepto de generación energía eléctrica Lote X octubre 2007
	Total 2007-11	46 454,67	8 826,39		



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 5 del Anexo N° 3 de la RS 183-2004/SUNAT
2007-12		24 574,21	4 669,10	Valorización adicional N° 1 y 2 Proyecto de electrificación de 91 pozos del 03 al 20 de setiembre y del 21 set al 20 oct 2007	Valorización de personal en proyecto de electrificación de 91 pozos N° 2 del 21.09.2007 al 20.10.2007
		48 355,02	9 187,45	Servicio de generación eléctrica (noviembre) generación de diesel (octubre y noviembre 2007)	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, noviembre 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 854,67, alquiler de grupos US\$ 17 500,00.
		188 070,57	35 733,41	Valorización N° 3 Proyecto electrificación de 91 pozos MT y BT octubre 2007	Valorización N° 3 Proyecto electrificación de 91 pozos MT y BT octubre 2007
		690,90	131,27	Servicio de electrificaciones noviembre 2007	Servicio de electrificaciones noviembre 2007
		154 327,12	29 322,15	Valorización N° 4 Proyecto electrificación de 91 pozos MT y BT diciembre 2007	Valorización N° 4 Proyecto electrificación de 91 pozos MT y BT diciembre 2007
		52 617,76	9 997,37	Generación de diesel noviembre y diciembre 2007, premio mejor índice de gas, servicio de generación eléctrica diciembre 2007	Valorización por concepto de generación de energía eléctrica en el Lote X, diciembre 2007. Generación del grupo CAT US\$ 45 854,67, alquiler de grupos US\$ 17 500,00, generación de diesel US\$ 2 478,00, premio mejor índice de gas US\$ 4 250,00, NC incumplimiento SGI oct
		8 649,00	1 643,31	Adquisición de bujías, servicio de mantenimiento especializado de motocompresor C1 eza-04 zapotal, servicio de habilitación de tanque de condensados pf-pariñas,	Servicio de compresión de gas Lote X diciembre 2007
		66 253,09	12 588,09	Valorización N° 01 montaje mecánico piping, electricidad, instrumentación, arranque y puesta en marcha de 02 compresores integrados ajax dic 2007	Valorización N° 01 montaje mecánico piping, electricidad, instrumentación, arranque y puesta en marcha de 02 compresores integrados ajax dic 2007
	Total 2007-12	543 537,67	103 272,16		
	Total	2 731 087,17	518 906,56		

Resolución de Determinación N°	Periodo	Valor adquisición US\$	Crédito Fiscal US\$	Tipo de cambio S/	Reparo al crédito fiscal S/
	2007-02	167 473,92	31 820,04	3.186	101 379,00
	2007-03	393 599,21	74 783,85	3.180	237 813,00
	2007-04	364 787,45	69 309,62	3.166	219 434,00
	2007-05	378 773,79	71 967,02	3.169	228 064,00
	2007-06	370 424,10	70 380,58	3.160	222 403,00
	2007-07	182 488,35	34 672,79	3.161	109 600,00
	2007-09	94 360,41	17 928,48	3.021	54 162,00
	2007-10	189 187,60	35 945,64	2.995	107 657,00
	2007-11	46 454,67	8 826,39	2.974	26 250,00
	2007-12	543 537,67	103 272,16	2.943	303 930,00
	Total	2 731 087,17	518 906,56		1 610 691,00

Que en relación con los alcances y naturaleza de los servicios prestados por el proveedor
 . . ., obra en autos la siguiente documentación:

Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

- Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X de fecha 1 de enero de 2005 suscrito entre la recurrente y [redacted] (fojas 8727 a 8752), donde se aprecia, entre otros, en la Cláusula 3 de objeto del contrato, que [redacted] se obligaba a prestar los servicios de mantenimiento mecánico y mantenimiento eléctrico en el [redacted] de acuerdo con los procedimientos del [redacted] y Sistema [redacted], y que el servicio en cuestión, comprende los trabajos o tareas de mantenimiento de líneas eléctricas, movimientos de tierras, servicio integral de lucha contra incendios, transporte pesado, maquinado y servicio de mantenimiento automotor, sin que dicha enunciación fuese taxativa, debiéndose asumir todos los trabajos necesarios para mantener en condiciones al [redacted]

En las Cláusulas 17.1 y 18.1 de dicho contrato (foja 8743) se indica que la recurrente pagaría a la contratista una retribución de acuerdo con la valorización del servicio por el mes vencido, de acuerdo con lo indicado en el Anexo A (fojas 8725 y 8726), en el que se detalla la estructura de costos del contratista del servicio de mantenimiento.

De otro lado en el Anexo B de dicho contrato (foja 8720), se aprecia que el objetivo del servicio era efectuar las operaciones de mantenimiento de equipos estacionarios, eléctricos, mecánicos e instrumentación de la recurrente, considerados como equipos de superficie y ubicados en el [redacted] o sus alrededores, en la modalidad de mantenimiento correctivo, preventivo y predictivo dentro del ámbito de desarrollo del servicio, teniendo como metas el operar los equipos dentro de los lineamientos de fabricación y dentro de los estándares de producción de los campos de petróleo, en concordancia con el Sistema [redacted]; y llevar la condición mecánica actual de los equipos a su condición básica previamente consensuada con la finalidad de optimizar las tareas de mantenimiento, asumiendo la contratista la responsabilidad por los resultados de todas y cada una de las operaciones de mantenimiento. La organización de mantenimiento está compuesta, entre otros, por el sector de movimiento de suelos y transporte pesado, encontrándose encargado de realizar el mantenimiento de caminos principales y secundarios en el [redacted], constituido por 2 retroexcavadoras y un pool de máquinas de movimiento de suelos que se maneja como un contrato tercerizado.

En el Punto 3 de dicho Anexo B (fojas 8715 a 8719) se indican las instalaciones involucradas en el servicio, señalando que comprenden pozos, baterías de producción, plantas, sistema de distribución eléctrica y generación, líneas de conducción e instrumentación; asimismo, en el Punto 6 del referido anexo (foja 8715) se especifica que el servicio de mantenimiento comprende trabajos de mantenimiento preventivo, correctivo, de emergencia de los equipos incluidos en el inventario general de equipos, durante las 24 horas del día, los 7 días de la semana y los 365 días del año, y que este servicio también comprende el mantenimiento de caminos y accesos a todas las áreas operativas.

- Facturas N° [redacted] y [redacted] de 28 de febrero y 30 de abril de 2007, emitidas por [redacted] por concepto de servicios de mantenimiento mecánico eléctrico [redacted], por los meses de febrero y abril de 2007; y Valorización del mes de abril de 2007 por el servicio de mantenimiento mecánico eléctrico [redacted] (fojas 8669 a 8673).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se tiene que la recurrente suscribió un contrato con la empresa [redacted], para que esta última le preste los servicios de mantenimiento de equipos estacionarios, eléctricos, mecánicos e instrumentación en el [redacted], de acuerdo con los procedimientos del [redacted] y Sistema [redacted], el cual comprende los trabajos o tareas de mantenimiento de líneas eléctricas, movimientos de tierras, servicio integral de lucha contra incendios, transporte pesado, maquinado y servicio de mantenimiento automotor, entre otros, es decir, que se trataba de una prestación de servicio que implicaba tener operativos los referidos equipos de la recurrente, y no de un servicio individual de ingeniería, habiéndose pactado un único precio por la referida prestación, que sería pagada de forma mensual y según el avance de las valorizaciones del servicio.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU y, por tanto, que las facturas emitidas por el servicio de mantenimiento mecánico eléctrico [redacted] señaladas en el cuadro



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

precedente se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe precisar, que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 01117-10-2014 y 08336-11-2019 ha resuelto en igual sentido en casos similares al de autos en donde la Administración se limitó a señalar de manera general y amplia que los contratos de ejecución de diversas obras, estaban referidos a obras relacionadas con la "ingeniería eléctrica", a fin de justificar la afectación al sistema de detracciones de las obras en su conjunto comprendidas en la Clase 7421 de la CIU.

Servicio de Operación y Mantenimiento de Grupos Electrónicos para el suministro de energía eléctrica en

- Contrato de Servicio de Operación y Mantenimiento de Grupos Electrónicos para el suministro de energía eléctrica en de fecha 26 de diciembre de 2000, suscrito por la recurrente (antes) y (antes Sede Ingeniería y) (fojas 8599 a 8619), se aprecia en la Cláusula 3 de dicho contrato que su objeto consiste en prestar a favor de la recurrente los servicios de operación y mantenimiento (predictivo y correctivo) de los grupos generadores indicados en el Anexo A del contrato, de acuerdo con los programas de mantenimiento, el cual sería continuo, debiendo suministrar la energía eléctrica las 24 horas del día que requiere el

En la Cláusula 15 del aludido contrato se especifica que la electricidad sería suministrada en la barra de distribución de energía en el a la tensión nominal de 13 800 Voltios y a la frecuencia de 60 Hertz, salvo en los casos fenómenos transitorios o de fuerza mayor.

En el Anexo A del aludido contrato (fojas 8597 y 8598) se especifica que el grupo electrónico corresponde a generador Caterpillar Modelo y los equipos de reserva en la Central Eléctrica El Alto, de marca ; y los equipos de reserva ubicados en el yacimiento de marca y

Mediante el Addendum del referido contrato de fecha 30 de enero de 2004 (fojas 8592 a 8596), se prorrogó el plazo de la prestación de servicios hasta el 31 de mayo de 2009.

- Facturas N° y de 19 de febrero, 31 de julio y 28 de diciembre de 2007 emitidas por por concepto de servicio de generación de energía eléctrica de enero, julio y diciembre 2007; y Valorización de energía activa y reactiva de enero 2007, detallando la lectura de medidores de distribución, energía generada con equipos propios y con diesel (fojas 8584 a 8591).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente suscribió un contrato con la empresa , para que esta última le preste los servicios de operación y mantenimiento predictivo y correctivo de los grupos generadores de energía eléctrica de marca y de los equipos ubicados en es decir, que se trataba de una prestación de servicios que implicaba tener operativos los referidos equipos de la recurrente debiéndose generar una tensión eléctrica mínima, y no de un servicio individual de ingeniería, habiéndose pactado un único precio por dicho servicio, que sería pagado de forma mensual y según el avance de la valorizaciones del servicio.

Que, de acuerdo con lo anterior, cabe precisar que las copias de las Facturas N° y , no fueron giradas específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU y, por tanto, que las facturas emitidas por el servicio de generación de energía eléctrica señaladas en el cuadro precedente, se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Distribución y Compresión de Gas Natural

- Contrato de Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Distribución y Compresión de Gas Natural (fojas 8434 a 8444), suscrito por la recurrente y el 1 de enero de 2002, donde se aprecia en la Cláusula 3 que el objeto del contrato fue prestar el servicio de operación y mantenimiento del sistema de recolección, compresión, y distribución de gas natural y gas Lift en el

En la Cláusula 10 del aludido contrato (foja 8442) se estableció que la contratista en la primera etapa del servicio, que es aquella en la cual la recurrente no implementase un nuevo Proyecto de Plunger Lift, estaba obligada a adquirir, instalar, operar y dar mantenimiento predictivo, preventivo y correctivo a un motocompresor nuevo de 1MMPCD con presión de descarga de mínimo 1000 psi, el cual reemplazaría a los equipos obsoletos o fuera de servicio.

De la revisión de la Cláusula 16 de dicho contrato (foja 8439) se observa que se acordó que la contraprestación por los servicios se efectuaría mensualmente la cantidad que resultase de aplicar al volumen de gas comprimido medio en los puntos de fiscalización, los precios unitarios establecidos en el Anexo B (costos de servicios) y según certificación mensual aprobada por el administrador del contrato, cuya valorización sería en dólares americanos. Agrega que el monto mensual a facturar sería variable, de acuerdo con el volumen de gas comprimido realmente y certificado por la recurrente una vez determinado el volumen mensual total de gas comprimido se determinaría la tarifa aplicable a dicho volumen.

De la revisión del Anexo A de aludido contrato (foja 8433) se tiene que a efecto de la facturación se definen dos sistemas, donde el primero consiste en Sistema A - Bombeo Neumático de Alta Presión y Sistema B - Bombeo Neumático de Alta Presión, Gas de Venta y Combustibles, y que la forma de cálculo sería mensual, determinada por la sumatoria de los valores del producto del gas comprimido diario.

En el Anexo B del anotado contrato (fojas 8431 y 8432) se tiene que respecto de la primera etapa el detalle de las tarifas en dólares americanos por la operación, mantenimiento, y optimización del sistema de recolección y compresión de gas natural del , en las condiciones establecidas en las bases del concurso y sus anexos, dependiendo del volumen promedio diario comprimido en el mes (VPD), y asimismo, se indica que en una segunda etapa siempre y cuando se implemente el proyecto de Plunger Lift, se establecería un incremento en las tarifas de la referida operación de acuerdo con el VPD del mes.

- Factura emitida por el 28 de diciembre de 2007 por la adquisición de 8 bujías, 55 galones de aceite y accesorios para la válvula de gas combustible para motor ; servicio de mantenimiento especializado de motocompresor ; y servicio de habilitación de tanque de condensados PF-Pariñas, e informe de detalle (fojas 8416 a 8418).
- Acta de Recepción y Entrega de Servicio de fecha 26 de diciembre de 2007 (foja 8415), por la conformidad del servicio de adquisición de 8 bujías, 55 galones de aceite y accesorios para válvula de gas combustible para motor GE: ; Acta de Recepción y Entrega de Servicio de fecha 26 de diciembre de 2007 (foja 8414), por la conformidad del servicio de mantenimiento especializado de motocompresor: ; Acta de Recepción y Entrega de Servicio de fecha 26 de diciembre de 2007 (foja 8413), por la conformidad del servicio habilitación de tanque de condensados PF-Pariñas.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se aprecia que la recurrente suscribió un contrato por el servicio de operación y mantenimiento del sistema de recolección, compresión, y distribución de gas natural y gas lift en el , que implicaba que la contratista estuviera obligada a



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

adquirir, instalar, operar y dar mantenimiento predictivo, preventivo y correctivo a un motocompresor nuevo de 1MMPCD con presión de descarga de mínimo 1000 psi, el cual reemplazaría a los equipos obsoletos o fuera de servicio, y no de, un servicio individual de ingeniería, habiéndose pactado el valor de la contraprestación según tarifario dependiendo del volumen promedio diario comprimido en el mes.

Que, de acuerdo con lo anterior, cabe precisar que la copia de la Factura no fue girada específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU y, por tanto, que las facturas correspondientes señaladas en el cuadro precedente, se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Remodelación de la Infraestructura de la Batería Órganos-11

- Concurso Privado de Precios N° Remodelación de la Infraestructura de la Batería Órganos-11 de fecha 24 de julio de 2006 (fojas 8567 a 8581), de la recurrente, apreciándose en la Cláusula Particular 1 que el objetivo fue la contratación de la construcción de la remodelación de la infraestructura de la Batería Órganos -11 en el Lote X.

En la Cláusula Particular 4 se establece que el contratista a fin de cumplir con el objetivo del contrato debía revisar la ingeniería de detalle proporcionada por la recurrente de los trabajos a realizar para la procura de todos los equipos y sistemas incluidos dentro de los trabajos, la construcción de todas las obras civiles necesarias, obras de mecánica y eléctricas y de instrumentación y las que sean necesarias para una completa operación, realizar pruebas y ensayos que sean necesarios, proveer todos los equipos, materiales y personal necesarios, entre otros.

En la Cláusula Particular 7 del aludido documento se indica que la modalidad de contratación se realizaría bajo la modalidad de suma alzada.

De la revisión de la Cláusula 23 del referido documento se aprecia que se estableció que el contratista para percibir el pago de los trabajos realizados debía presentar en forma mensual un certificado de trabajos ejecutados en dicho periodo, el cual una vez aprobado por el inspector de la recurrente, debía proporcionar la factura correspondiente.

- Facturas N° y : de 14 de febrero y 12 de julio de 2007, emitidas por por concepto de remodelación de la infraestructura de la Batería OR-11 y valorizaciones que contienen el detalle de la descripción de la ingeniería para mejoras y las obras realizadas (fojas 8557 a 8566).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se aprecia que para llevar a cabo la Remodelación de la infraestructura de la Batería Órganos -11 en el , la contratista debía revisar la ingeniería de detalle proporcionada por la recurrente de los trabajos a realizar para la procura de todos los equipos y sistemas incluidos dentro de los trabajos, así como ejecutar la construcción de todas las obras civiles necesarias, obras de mecánica y eléctricas y de instrumentación y las que sean necesarias para una completa operación, entre otros, es decir que se trataba de una prestación de servicios de construcción y de la remodelación de una batería, y no de un servicio individual de ingeniería, habiéndose establecido un único precio por dicho servicio, que sería pagado de forma mensual y según las certificaciones aprobadas de los trabajos ejecutados.

Que, cabe precisar que las copias de Facturas N° y , no fueron giradas específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIIU y, por tanto, que las facturas correspondientes señaladas en el cuadro precedente, se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Instalación de Compresor de Vacío en Batería y Mejoras en Batería

- Concurso Privado de Precios N° [redacted] Instalación de Compresor de Vacío en Batería y Mejoras en Batería (fojas 8542 a 8554), de la recurrente, apreciándose en la Cláusula Particular 1 que el objetivo fue la contratación de la ejecución de la ingeniería de detalle y ejecución de los proyectos de Instalación de Compresores al Vacío en la Batería [redacted] y Mejoras en la Batería [redacted].

De la revisión de la Cláusula 23 del referido documento (foja 8544), se aprecia que se estableció que el contratista para percibir el pago de los trabajos realizados debía presentar en forma mensual un certificado de trabajos ejecutados en dicho periodo, el cual una vez aprobado por el inspector de la recurrente, debía proporcionar la factura correspondiente.

En la Cláusula Técnica 6 del Anexo Cláusulas Técnicas (fojas 8531 a 8537) se indica que la ingeniería del proyecto de Instalación de Compresores al Vacío en la Batería [redacted], comprendió la construcción de una caseta de compresión cerca de la Batería [redacted] en donde se instalaran 2 compresores; montaje instalación y conexión de dos compresores de vacío en la caseta de compresión; conversión de 15 volumeters a volumeters transferidores, dimensionamiento de las líneas de succión y descarga de compresores; asimismo, se estipuló que los documentos mínimos a elaborar para el desarrollo de la ingeniería comprenden los de especialidad civil y estructuras metálicas, especialidad eléctrica, especialidad general, especialidad mecánica, especialidad piping, especialidad proceso, y especialidad de instrumentación. Respecto del Proyecto de Mejoras en Batería [redacted], comprende la reubicación, montaje y conexión de 4 trenes de prueba en batería, instalaciones de 2 manifolds de campo, montaje e instalación de tren de separación de totales, instalación y montaje de colector de totales, instalación y conexión de 4 trenes de separación paquetizados en la Batería y reordenamiento de pozos en la batería y en los manifolds; asimismo, se estipula que los documentos mínimos a elaborar para el desarrollo de la ingeniería comprenden los de especialidad civil y estructuras metálicas, especialidad general, especialidad mecánica, especialidad piping, especialidad proceso y especialidad instrumentación.

- Factura N° [redacted] de fecha 28 de febrero de 2007 emitida por SK por el servicio de mejoras en Batería [redacted], y valorización con el detalle de ingeniería y las obras para la mejora en [redacted] (fojas 8515 a 8524).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se aprecia que la ejecución de la ingeniería de detalle y ejecución de los proyectos de Instalación de Compresores al Vacío en la Batería [redacted] y Mejoras en la Batería [redacted], comprendía en el caso del primer proyecto realizar trabajos de construcción de una caseta de compresión en donde se instalarían 2 compresores; montaje instalación y conexión de dos compresores de vacío en la caseta de compresión; entre otros; y en el caso del segundo proyecto, implicaba realizar la reubicación, montaje y conexión de equipos, entre otros, es decir que se trataban de una prestación de servicios de construcción y mejoras de equipos, y no de un servicio individual de ingeniería, habiéndose establecido un único precio por dicho servicio, que sería pagado de forma mensual y según las certificaciones aprobadas de los trabajos ejecutados.

Que, de acuerdo con lo anterior, cabe precisar que la Factura N° [redacted] no fue girada específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIIU y, por tanto, que las facturas correspondientes señaladas en el cuadro precedente, se encontraban sujetas a detracción,



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Electrificación de 91 Pozos en el

- Concurso Privado de Precios N° /Electrificación de 91 Pozos en el de fecha 4 de junio de 2007 (fojas 8499 a 8512), de la recurrente, apreciándose en la Cláusula Particular 1 que el objeto fue la contratación de la ejecución de trabajos específicos en la obra de electrificación de 91 pozos, que comprende la revisión de la ingeniería de detalle, ejecución del montaje electromecánico y el suministro de la totalidad de materiales complementarios a los proporcionados por la recurrente.

En la Cláusula Particular 7 de dicho documento (foja 8510) se indica que la modalidad de contratación es de precios unitarios, especificándose que el contratista asumiría el costo de los materiales y todos los elementos necesarios para la correcta ejecución de la obra, tales como herramientas, transporte de personal, instrumentos, mano de obra, equipos, elementos de seguridad no existiendo responsabilidad de la recurrente por el cuidado de ellos.

De la revisión de la Cláusula 22 del referido documento (foja 8502) se aprecia que se estableció que el contratista para percibir el pago de los trabajos realizados debía presentar en forma mensual un certificado de trabajos ejecutados en dicho periodo, el cual una vez aprobado por el inspector de la recurrente, debía proporcionar la factura correspondiente.

De la revisión del Anexo de Bases Técnicas (fojas 8483 a 8498) se observa en el punto 3 que el alcance del servicio comprende una Red de Media Tensión en 13,2 Kv y subestaciones, que incluye la instalación de postes de madera de 15 y 18 metros, crucetas de madera, colocación de ferretería y ejecución de sistema de tierra, red subterránea con la colocación de cables N2XSy y la construcción de una subestación de superficie; así como una Red de Baja Tensión 480 V, que comprende la instalación de postes de madera de 12 metros, colocación de ferretería y ejecución de sistema de tierra, red subterránea con la colocación de cable NYy; la elaboración y actualización de documentos planos de planta eléctrica y pruebas y puesta en servicio.

- Facturas N° y de 12 de octubre y 21 de diciembre de 2007 emitidas por SK por concepto de valorización de proyecto de electrificado, y valorizaciones con el detalle de obras de instalación de postes, instalación de retenidas, montaje armados, montaje de aisladores, montaje de subestaciones, instalación puesta a tierra, entre otros (fojas 8464 a 8479).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita se advierte que la ejecución de trabajos específicos en la obra de electrificación de 91 pozos, implicaba realizar la instalación de postes, colocación de ferretería y ejecución, colocación de cables, pruebas, entre otros, es decir, que se trataba de una obra de construcción y no de un servicio individual de ingeniería, estableciéndose un único precio por dicho servicio, que sería pagado de forma mensual y según las certificaciones aprobadas de los trabajos ejecutados.

Que, de acuerdo con lo anterior, cabe precisar que las copias de las Facturas N° y , no fueron giradas específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU y, por tanto, que las facturas correspondientes señaladas en el cuadro precedente, se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Montaje Obras Mecánica Estación del



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

- Carta del 4 de octubre de 2007 (fojas 8452 a 8461), donde la recurrente comunica a , la adjudicación de la obra Obras , de acuerdo con la propuesta económica presentada bajo la modalidad de precios unitarios con el valor de referencial de US\$ 297 022,95 y anexo con la descripción de los trabajos a realizar correspondientes a metalmecánica que comprende excavación, alineación, fabricación, soldadura, bajado y tapado de tuberías enterrada, construcción de tubería roscada aérea, construcción de tubería soldada enterrada, montaje e instalación de equipos, entre otros; electricidad, que comprende instalación de equipos, canalizaciones eléctricas, instalación cables, sistema de puesta en tierra, sistema de iluminación, tomacorrientes, postes, entre otros; instrumentación, que comprende la instalación de instrumentos en línea o equipo, montaje instalación y calibración de válvulas de seguridad, instalación de soportes para instrumentos, montaje, instalación y calibración de transmisores, suministro e instalación de cables de control, suministro e instalación de tubería Conduit, conexión de cables de control, entre otros; y respecto de lista de materiales electrónicos, comprende cables, canalizaciones enterradas, tuberías y accesorios, sistema de puesta a tierra, entre otros.
- Orden de Compra N° Obras Mecánicas Estación ETA-28 (foja 8462), de 27 de diciembre de 2007, por la solicitud del servicio de montaje de obra mecánica en la Estación del emitida por la recurrente a
- Factura N° de 28 de diciembre de 2007, emitida por por la Valorización N° 01 del montaje mecánico, piping, electricidad, instrumentación, arranque y puesta en marcha de 2 compresores integrados, y valorización con descripción de los trabajos alineación, soldadura y montaje de tubería aérea, construcción de tubería soldado enterrada, entre otros, y grado de avance (fojas 8446 a 8451).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, se aprecia que la ejecución de montaje obras mecánicas Estación ETA-28 del Lote X comprendió trabajos correspondientes a metalmecánica constituidos por construcción de tubería roscada aérea, construcción de tubería soldada enterrada, montaje e instalación de equipos, entre otros, de electricidad, que comprende instalación de equipos, canalizaciones eléctricas, instalación cables, sistema de puesta en tierra, y de instrumentación, que comprende la instalación de instrumentos en línea o equipo, montaje instalación y calibración de válvulas de seguridad, instalación de soportes para instrumentos, montaje, instalación y calibración de transmisores, entre otros, es decir que se trataba de una obra de construcción de redes e instalación de equipos para dicha estación, y no de un servicio individual de ingeniería, habiéndose pactado un único precio por dicho servicio.

Que, de acuerdo con lo anterior, cabe precisar que la copia de la Factura N° , proporcionada a manera de muestra por la recurrente, no fue girada específicamente por la prestación de servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU - Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

Que, en tal sentido, al no haber acreditado la Administración que las operaciones observadas se encontraban referidas –únicamente– a servicios comprendidos en la Clase 7421 de la CIU y, por tanto, que las facturas correspondientes se encontraban sujetas a detracción, el reparo bajo examen no está debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

2.4 Reparos al crédito fiscal por no efectuar detracciones por alquileres de equipos

Que de acuerdo con los Anexos N° 03, 10, 11 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (fojas 13984, 13400 reverso a 14083 y 14100), la Administración efectuó reparo al crédito fiscal por no haberse efectuado la detracción respecto de facturas emitidas por alquiler de maquinarias y equipos, señalando como fundamento del reparo el Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT y el Requerimiento N° .

- Argumentos de la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que la recurrente sostiene que la Administración interpreta erróneamente que ha brindado un servicio de alquiler de maquinarias al amparo del Contrato de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X (01.01.2005), cuando en realidad se trata de un servicio de movimiento de tierras. Precisa que al amparo de dicho contrato no se brindó un servicio de alquiler de bienes, sino que para la ejecución de los servicios de movimientos de tierras a los que se comprometió, fue necesario el uso de maquinarias que no eran de propiedad ni de ni de, por lo que era necesario que se alquilen las mismas de terceros.

Que refiere que alquilaba los equipos para movimientos de tierras, sin embargo, se acordó que el monto correspondiente al alquiler de los equipos necesarios más un porcentaje, serían parte de la valorización que sustenta la facturación por los servicios brindados al amparo del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X; y deben clasificarse dentro de la Clase 1120 de la CIU. Precisa que las valorizaciones presentadas con su escrito de 22 de junio de 2011, evidencian que corresponden a mantenimiento de vías de acceso (movimiento de tierras).

Que mediante escrito de alegatos²³, la recurrente reitera sus argumentos.

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que en relación con las observaciones por alquiler de bienes efectuado en virtud del Contrato de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X de fecha 1 de enero de 2005, señala que los comprobantes de pago emitidos por la prestación de los servicios vinculados con dicho contrato y que se detallan en el Anexo N° 11 de las resoluciones de determinación, califican como operaciones de alquiler, debido a que el sustento de los comprobantes de pago así lo confirman.

Que respecto de las Facturas N° y, indica que el sustento de los comprobantes de pago está conformado por valorizaciones de alquiler de equipos pesados, y valorizaciones de equipos de flota pesada.

- Análisis

Que el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT, establece como servicio sujeto al sistema, al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles con operario en tanto no califique como contrato de construcción, siéndole aplicable un porcentaje de detracción de 12%.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 8948), la Administración señaló que de la evaluación de la información sustentatoria de los comprobantes de pago indicados en el Anexo N° 2 del citado Requerimiento (fojas 8921 a 8946), solicitó a la recurrente exhibir original y presentar fotocopias simple del comprobante de detracción por las operaciones detalladas en el referido anexo, toda vez que corresponden a operaciones de arrendamiento de bienes, las que tienen como sustento legal el numeral 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, de lo contrario procedería a desconocer el crédito fiscal en aplicación de lo establecido en la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 155-2004-EF y sus modificaciones.

Que la recurrente, mediante escrito presentado el 15 de noviembre de 2010 (fojas 8798 y 8799), señaló que las operaciones detalladas en el Anexo N° 01 de su escrito no se encontraban sujetas a detracción, detallando cada factura y el tipo de servicio. Asimismo, mediante escrito presentado el 3 de diciembre de 2010 (fojas 8762 a 8765 y 8768 a 8770), señaló que no efectuó detracciones, toda vez que en el marco del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X de fecha 1 de enero de 2005, se pactaron la realización de diversas prestaciones directamente relacionadas con la consecución del fin último consistente en brindar el mantenimiento de los bienes que conforman el Lote X, referidos a los servicios denominados movimiento de suelos y la provisión del servicio de transporte pesado. Precisa que según las Cláusulas 10 y 12 del contrato, el contratista se obliga a proporcionar por su propia cuenta y riesgo sus herramientas, repuestos y equipos necesarios para efectuar los trabajos materia del contrato,

²³ Foja 14239.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

habiéndose obligado además a informar oportunamente sobre los vehículos y equipos asignados al servicio. Señala que tal como se especificó en el contrato, cada factura vino acompañada del reporte y valorización de los equipos utilizados para llevar a cabo el movimiento de tierras, así como el nombre del subcontratista que provisionó los referidos equipos a con la finalidad de que lograra cumplir con las prestaciones a las cuales se había comprometido.

Que indicó que en las facturas se consignó la descripción de servicio de flota pesada, el cual se prestó en virtud del contrato de mantenimiento mecánico y eléctrico en el Lote X por tratarse del uso de flota pesada para el traslado de equipos y para el mantenimiento de los pozos (servicios de workover); y que las valorizaciones que hacía señalaban el costo que le significaba utilizar los equipos, la cual nunca se comprometió a alquilar equipos, sino a proveer el servicio integral de mantenimiento de los bienes de . Señaló que la prestación asumida por incluía la realización de un conjunto de prestaciones que impide considerar a la obligación asumida como una mera puesta a disposición de equipo en arrendamiento. Refirió que en un contrato de arrendamiento el arrendador únicamente asume una prestación fundamental, consistente en dar y en ceder el uso del bien entregado; que sin embargo en el contrato suscrito con , las prestaciones asumidas por la contratista consistieron en proporcionar todos los implementos que fueran necesarios con la finalidad de cumplir con la obligación principal asumida, que viene a ser la prestación del servicio de mantenimiento de bienes en el Lote X, el cual incluye el movimiento de tierras. Invocó los artículos 166, 1678 y 1680 del Código Civil, doctrina y la Carta N° .

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8893 a 8897 y 8915), la Administración señaló que de la evaluación de la información sustentatoria de los comprobantes que se detallan el Anexo N° 02 del Resultado del referido requerimiento – Realidad de la operación (fojas 8825 a 8841), determinó que califican como servicios sujetos al sistema de detracciones, al tratarse de operaciones de arrendamiento de bienes, comprendidas en el numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT. Indicó que los comprobantes de pago objeto de reparo que se detallan en el Anexo N° 2 al resultado de dicho requerimiento califican como operaciones de alquiler, debido a que específicamente el sustento de los propios comprobantes de pago, así lo confirman, independientemente de lo argumentado por la recurrente respecto de la alusión de ciertas cláusulas del contrato, en las que presente calificar los alquileres de maquinaria pesada como la prestación de servicios integrales de la obligación principal.

Que del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8825 a 8841) y de los Anexos N° 03, 11 y 14 de las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (fojas 13984, 14058 a 14083 y 14100), se aprecia que la Administración efectuó el reparo por facturas emitidas por el proveedor por no efectuar la detracción, según se resume:

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 2 del Anexo N° 3 de la RS 183-2004/SUNAT
2007-01		8 167,30	1 551,79	Servicio de flota pesada en pozos reparados convertidos, reactivados y convertidos dic 2006	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos
		3 347,75	636,07	Servicios de equipo de movimiento de tierras para proyecto remodelación, para tratamiento de borras	Alquiler de equipos pesados: Valorizaciones por concepto de alquiler de equipos pesados
		238,50	45,32		
		282,60	53,69		
		35 957,06	6 831,84	Servicios de equipo de movimiento de tierras work over	Alquiler de equipos pesados: Valorizaciones por concepto de alquiler de equipos pesados
	1 660,49	315,49			
	Total 2007-01	49 653,70	9 434,20		
2007-02		10 666,30	2 026,60	Servicios de equipo de movimiento de tierras work over y proyecto de inyección de gas la laguna zapotal	Valorización por concepto de alquiler de equipos pesados
		7 572,38	1 438,75		
		757,90	144,00		
		1 021,84	194,15	Servicios de equipo de flota pesada	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos
	385,84	73,31			



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 2 del Anexo N° 3 de la RS 183-2004/SUNAT
		1 880,71	357,33	Servicios de equipo de movimiento de tierras, ampliación de plataformas pozones.	Valorización por concepto de alquiler de equipos pesados
		1 754,04	333,27	Servicios de equipo de movimiento de tierras	Servicios de equipos pesados. Valorización por concepto de alquiler de equipos pesados
		9 094,16	1 727,89		
		9 386,04	1 783,35		
		881,45	167,48		
		2 490,34	473,16	Servicio de hidrogrua HIAB 140 para pozos, servicios de equipos de flota pesada, work over y perforación	Servicio de alquiler de hidrogrua HIAB 140 para pozos. Alquiler de equipos pesados.
		8 473,38	1 609,94	Servicio de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados.
		31 216,74	5 931,18		
	Total 2007-02	85 581,12	16 260,41		
2007-03		16 513,37	3 137,54	Servicio de equipo de movimiento de tierras, perforación, work over, ampliación de plataforma pozones, instalación de capturador líquidos quebrada la hamaca carrizo.	Servicios de equipos pesados. Valorización por concepto de alquiler de equipos de movimiento de suelos
		2 358,92	448,19		
		7 238,32	1 375,28		
		11 044,14	2 098,39	Servicios de equipo de movimientos de tierras work over, servicio de equipos de flota pesada, servicio de perforación.	Servicios de equipos pesados. Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		788,64	149,84		
		99,38	18,88		
		145,75	27,69		
		35 922,08	6 825,20		
	14 079,46	2 675,10			
	Total 2007-03	88 190,06	16 756,11		
2007-04		26 151,37	4 968,76	Servicio de equipo de movimiento de tierras, servicio de equipos de flota pesada nuevas instalaciones eléctricas, servicio de work over, servicio de perforación.	Servicios de equipos pesados. Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		2 951,25	560,74		
		106,00	20,14		
		10 788,95	2 049,90		
		15 624,14	2 968,59		
		15 310,78	2 909,05		
	Total 2007-04	70 932,49	13 477,18		
2007-05		307,93	58,51	Servicio de movimiento de tierras	Servicios de equipos pesados
		3 562,29	676,84	Servicios de equipo flota pesada, saneamiento, reparaciones, perforación	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		15 370,74	2 920,44		
		18 527,74	3 520,27	Servicio equipo de movimiento de tierras	Servicios de equipos pesados
	Total 2007-05	37 768,70	7 176,05		
2007-06		29 113,06	5 531,48	Servicio equipo de movimiento de tierras, work over	Servicios de equipos pesados
		17 587,79	3 341,68		
		2 014,00	382,66	Servicio de flota pesada y sistema de vacío, valorización work over equipos flota pesada	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		2 245,70	426,68		
		17 012,19	3 232,32		
	Total 2007-06	67 972,74	12 914,82		
2007-07		20 762,38	3 944,85	Servicio equipo de movimiento de tierras	Servicios de equipos pesados
		18 052,98	3 430,07	Servicio de flota pesada en pozos reparados, servicios de equipos flota pesada	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		5 194,03	986,87		
		25 339,30	4 814,47	Servicio equipo de movimiento de tierras	Servicios de equipos pesados
		26 544,10	5 043,38		
	Total 2007-07	95 892,79	18 219,63		
2007-08		19 429,21	3 691,55	Servicio de equipos de flota pesada, servicios de work over, perforación	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Mes	Factura N°	Valor adquisición US\$	IGV US\$	Concepto facturado	Realidad de la operación según SUNAT Numeral 2 del Anexo N° 3 de la RS 183-2004/SUNAT
		21 067,24	4 002,78	Servicio de movimientos de tierras	Servicios de equipos pesados
		7 653,81	1 454,22	Servicio de equipos de flota pesada	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
	Total 2007-08	48 150,26	9 148,55		
2007-09		29 045,75	5 518,69	Servicio de equipo de movimiento de suelos, servicio de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados
		19 293,86	3 665,83		
		7 486,48	1 422,43	Servicio de flota pesada, servicio de work over, servicio de conversión.	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		31 343,12	5 955,19		
	Total 2007-09	87 169,21	16 562,15		
2007-10		27 003,50	5 130,67	Servicio de equipo de movimiento de suelos.	Servicios de equipos pesados
		28 858,24	5 483,07	Servicio de equipo de movimiento de tierras.	
	Total 2007-10	55 861,74	10 613,74		
2007-11	001-0004416	35 896,37	6 820,31	Servicio de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados
		10 476,14	1 990,47	Servicios de equipos de flota pesada, servicios de perforación, servicios de conversión.	Alquiler de equipos pesados: Servicio de flota pesada en pozos.
		26 669,04	5 067,12		
		27 066,33	5 142,60		
		16 585,56	3 151,26	Servicio de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados
		1 469,16	279,14		
		8 630,55	1 639,80	Servicios de equipos de flota pesada.	Alquiler de equipos pesados: Servicio por costo total de flota pesada en pozos.
	Total 2007-11	126 793,15	24 090,70		
2007-12		38 532,27	7 321,13	Servicio de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados
		17 659,34	3 355,27		
		27 622,88	5 248,35	Servicios de equipos de flota pesada, servicios de perforación, conversión, work over	Alquiler de equipos pesados: Servicio por costo total de flota pesada en pozos.
		8 468,91	1 609,09		
		25 087,39	4 766,60		
		18 090,52	3 437,20		
		21 057,64	4 000,95	Servicios de equipo de movimiento de tierras.	Servicios de equipos pesados
	Total 2007-12	156 518,95	29 738,60		
		970 484,91	184 392,13		

Resolución de Determinación N°	Periodo	Valor adquisición US\$	Crédito Fiscal US\$	Tipo de cambio S/	Reparo al crédito fiscal S/
	2007-01	49 653,70	9 434,20	3.192	30 114,00
	2007-02	85 581,12	16 260,41	3.186	51 806,00
	2007-03	88 190,06	16 756,11	3.180	53 284,00
	2007-04	70 932,49	13 477,18	3.166	42 669,00
	2007-05	37 768,70	7 176,05	3.169	22 741,00
	2007-06	67 972,74	12 914,82	3.160	40 811,00
	2007-07	95 892,79	18 219,63	3.161	57 592,00
	2007-08	48 150,26	9 148,55	3.126	28 598,00
	2007-09	87 169,21	16 562,15	3.021	50 034,00
	2007-10	55 861,74	10 613,74	2.995	31 788,00
	2007-11	126 793,15	24 090,70	2.974	71 646,00
	2007-12	156 518,95	29 738,60	2.943	87 521,00
	Total	970 484,91	184 392,13		568 604,00



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que en relación con los alcances y naturaleza de los servicios prestados por el proveedor
, obra en autos la siguiente documentación:

Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X

- Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X de fecha 1 de enero de 2005 suscrito entre la recurrente y (fojas 8727 a 8752), donde se aprecia, entre otros, en la Cláusula 3 de objeto del contrato, que se obligaba a prestar los servicios de mantenimiento mecánico y mantenimiento eléctrico en el Lote X, de acuerdo con los procedimientos del SGI y Sistema ORO, y que el servicio en cuestión, comprende los trabajos o tareas de mantenimiento de líneas eléctricas, movimientos de tierras, servicio integral de lucha contra incendios, transporte pesado, maquinado y servicio de mantenimiento automotor, sin que dicha enunciación fuese taxativa, debiéndose asumir todos los trabajos necesarios para mantener en condiciones al Lote X.

En las Cláusulas 17.1 y 18.1 de dicho contrato (foja 8743) se indica que la recurrente pagaría a la contratista una retribución de acuerdo con la valorización del servicio por el mes vencido, de acuerdo con lo indicado en el Anexo A (fojas 8725 y 8726), en el que se detalla la estructura de costos del contratista del servicio de mantenimiento.

De otro lado en el Anexo B de dicho contrato (foja 8720), se aprecia que el objetivo del servicio era efectuar las operaciones de mantenimiento de equipos estacionarios, eléctricos, mecánicos e instrumentación de la recurrente, considerados como equipos de superficie y ubicados en el Lote X o sus alrededores, en la modalidad de mantenimiento correctivo, preventivo y predictivo dentro del ámbito de desarrollo del servicio, teniendo como metas el operar los equipos dentro de los lineamientos de fabricación y dentro de los estándares de producción de los campos de petróleo, en concordancia con el Sistema ORO; y llevar la condición mecánica actual de los equipos a su condición básica previamente consensuada con la finalidad de optimizar las tareas de mantenimiento, asumiendo la contratista la responsabilidad por los resultados de todas y cada una de las operaciones de mantenimiento. La organización de mantenimiento está compuesta, entre otros, por el sector de movimiento de suelos y transporte pesado, encontrándose encargado de realizar el mantenimiento de caminos principales y secundarios en el Lote X, constituido por 2 retroexcavadoras y un pool de máquinas de movimiento de suelos que se maneja como un contrato tercerizado.

En el Punto 3 de dicho Anexo B (fojas 8715 a 8719) se indican las instalaciones involucradas en el servicio, señalando que comprenden pozos, baterías de producción, plantas, sistema de distribución eléctrica y generación, líneas de conducción e instrumentación; asimismo, en el Punto 6 del referido anexo (foja 8715) se especifica que el servicio de mantenimiento comprende trabajos de mantenimiento preventivo, correctivo, de emergencia de los equipos incluidos en el inventario general de equipos, durante las 24 horas del día, los 7 días de la semana y los 365 días del año, y que este servicio también comprende el mantenimiento de caminos y accesos a todas las áreas operativas.

- Facturas N° y de fechas 31 de enero, 4 de setiembre y 28 de diciembre de 2007, donde se aprecia el concepto de servicios de equipo movimiento de suelos y movimiento de tierras para pozos de workover, y valorizaciones con la descripción de equipos utilizados, lugares y servicios específicos como reparaciones de acceso, reparación de trocha, reparación plataforma, entre otros (fojas 8649 a 8667).
- Facturas N° y de 22 de febrero, 7 de agosto y 28 de diciembre de 2007, emitidas por por concepto de servicios de equipo de flota pesada, workover, perforación y conversión, y valorizaciones con la descripción de equipos utilizados, lugares y servicios específicos como transporta vigas, carga y descarga, desmonta y carga, entre otros (fojas 8624 a 8647).

Que las facturas materia de reparo no fueron emitidas por el servicio de arrendamiento de bienes, tal como ha dado cuenta la Administración en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° .



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que de la evaluación conjunta de la documentación que obra en el expediente en relación con este reparo, se observa que los servicios prestados por la contratista, materia de reparo, fueron ejecutados en el marco del Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X de fecha 1 de enero de 2005 suscrito entre la recurrente y ²⁴, y correspondieron a servicios de movimientos de tierras y similares, para lo cual el contratista requirió utilizar equipos pesados, realizando servicios específicos como reparaciones de acceso, reparación de trocha, reparación plataforma, transporte de vigas, carga y descarga, desmonte y carga, detallados en las valorizaciones de los trabajos específicos, de lo que se advierte que los servicios del contratista no consistieron en el arrendamiento de bienes, sino que la contratista, debió realizar diversas actividades que requirieron el uso de maquinaria pesada en el marco del referido contrato, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo.

2.5 Reparación a la base imponible por retiro de bienes por diferencia en suministros

Que de acuerdo con los Anexos N° 02, 05 y 13 de la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 (fojas 13983, 13987 a 13989 y 14099), la Administración formuló reparo a la base imponible de dicho tributo y periodo por la suma de S/ 17 613 381,00, por considerar como retiro de bienes gravados con el impuesto a la diferencia en la cuenta de suministros; señalando como fundamento del reparo los artículos 1, 3, 4, 11, 12 y 13 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

- Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que durante la etapa de fiscalización en reiteradas oportunidades señaló que no existía diferencia en los suministros, ya que el Libro Auxiliar Saldos Existentes al Kardex Libro AA reporta la totalidad de los materiales, los mismos que corresponden, entre otros, a: i) Materiales destinados a consumo, Almacén de Consumo, y ii) Materiales destinados a proyectos de inversión, siendo que la supuesta diferencia establecida por la SUNAT, se encuentra reportada en el Libro de Inventarios y Balances en el rubro de inmuebles, Maquinarias y Equipos, en la parte que corresponde a obras en curso.

Que precisa que el ítem referido a los Materiales destinados a Proyectos, se encuentra comprendido en la cuenta de Inmuebles, Maquinarias y Equipo, el cual puede ser visualizado, entre otros, en el Libro de Inventarios y Balances.

Que indica que el importe de US\$ 10 614 905,00 que figura en el Kárdex se encuentra registrado en el Libro de Inventarios y Balances, sin embargo su composición viene dada por los Materiales destinados a Consumo, y los Materiales destinados a Proyectos, los cuales se encuentran en los rubros Existencias-Materiales para Consumo por US\$ 4 122 115,00 y Activo Fijo – Materiales para Proyectos por US\$ 6 492 790,00. Refiere que dichos conceptos se encuentran registrados en cuentas distintas en aplicación a las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC 2 Inventarios párrafo 35 y NIC 16 Propiedades, Planta y Equipos, párrafo 8.

Que refiere que la supuesta diferencia de US\$ 5 984 839,00 determinada por la SUNAT se encuentra declarada en la cuenta de Activo Fijo, bajo el rubro Materiales de Proyectos, como consecuencia de un tratamiento de registro contable en aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), lo que no puede originar que tributariamente se presuma que existe un retiro de bienes. Precisa que el tratamiento contable expuesto se encuentra recogido en los Estados Financieros auditados presentados en fiscalización, los cuales no fueron evaluados debidamente por el agente fiscalizador.

Que precisa que para efectos de registro contable los materiales de proyectos figuran en la cuenta de activo fijo, porque en un futuro formarán parte de ese rubro cuando son consumidos para proyectos tales como perforación de pozos, proyectos de electrificación, etc.; que sin embargo, ello no significa que su control deba ser llevado en el Registro de Activo Fijo, porque dada su propia naturaleza aún no pueden ser depreciados, por lo que su control se realiza en el Registro Auxiliar Kárdex hasta ser consumido por un

²⁴ Lo que no es discutido por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

proyecto. Agrega que en el recurso de reclamación se adjuntaron las pruebas que demostraron que los materiales materia de un supuesto retiro de bienes en el mes de diciembre de 2007, mantenían movimiento tanto en el Kárdex como en la contabilidad del ejercicio 2008, demostrándose que fueron asignados a los proyectos y activados por ²⁵.

Que mediante escrito de alegatos²⁶, reitera sus argumentos e indicó que en reclamos adjuntó la Nota 9 de los Estados Financieros auditados, de la cual se observa la composición del rubro Inmuebles, Maquinarias y Equipo; así como copia del Libro Mayor en el que se demuestra que, tanto los materiales de consumo como los materiales de proyecto se encuentran registrados. Indica que la Administración no meritó la totalidad de pruebas presentadas, por lo que, la resolución apelada es nula en este extremo.

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que en etapa de fiscalización comunicó a la recurrente mediante el Requerimiento N° que, de acuerdo con la información contenida en el Libro Auxiliar denominado Saldos Existentes al Kárdex Libro AA, al 31 de diciembre de 2007 contaba con suministros diversos por el importe de US\$ 10 687 216,62; sin embargo, en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, consignó un monto menor, por lo que solicitó a la recurrente sustentar la diferencia.

Que indica que si bien la recurrente en respuesta al aludido requerimiento señaló adjuntaba el detalle del rubro Inmuebles, Maquinaria y Equipo, declarado en el Anexo Activo del PDT 600, no presentó la composición de los materiales destinados a proyecto, ni presentó copia de los asientos contables que sustenten su dicho. Precisa que como consecuencia, en el Resultado del Requerimiento N° se determinó que la recurrente no sustentó la diferencia de US\$ 5 984 839,00, y que dicha diferencia calificaba como retiro de bienes.

Que agregó que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario²⁷.

- Análisis

Que el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles.

Que de acuerdo con el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la referida ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto General a las Ventas se entiende por venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento, tales como los siguientes: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa; la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado; el retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley; y, el retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

²⁵ Fojas 13868 a 13871.

²⁶ Fojas 14240 y 14241.

²⁷ Fojas 13680 y 13680 reverso.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Que el inciso b) del artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950²⁸, precisa que la obligación tributaria se origina en el retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

Que el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1 de la referida ley, el retiro de bienes, considerando como tal a: Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros; la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma; el consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas; la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios; y, la entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Que al respecto, es preciso anotar que en Resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las N° 09601-5-2004 y 05369-2-2005, entre otras, este Tribunal ha dejado establecido que el retiro de bienes a que hace referencia el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se identifica con la transferencia de propiedad gratuita, la apropiación o el consumo de bienes con destino distinto al desarrollo de la actividad gravada, esto es, de situaciones en las que el bien ha desaparecido por autoconsumo o ha pasado a poder de terceros, incluyendo a los socios, propietario o titular, sin que se haya originado un ingreso que, de haber correspondido a una enajenación onerosa del bien que fue transferido o apropiado o del producto final en el que pudiese haber sido incorporado el bien consumido, hubiese dado lugar al gravamen con el anotado impuesto.

Que por tal motivo, la transferencia, apropiación o consumo susceptibles de ser calificados como retiro de bienes, deben ser comprobados y determinados sobre base cierta²⁹.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (foja 10510), la Administración señaló que de la información del Libro Auxiliar denominado "Saldos Existentes al Kárdex Libro AA", observó que al 31 de diciembre de 2007 el concepto de suministros diversos ascendía al importe de US\$ 10 687 216,02; sin embargo, en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 - PDT 660 N° , se consignó por el mismo concepto el importe de US\$ 4 681 355,80, existiendo una diferencia de US\$ 6 005 860,82, por lo que le solicitó presentar la correspondiente declaración rectificatoria de ser el caso y/o la sustentación de la diferencia determinada con la documentación original respectiva.

Que mediante el escrito de fecha 30 de enero de 2009 (fojas 10428 y 10429), la recurrente señaló que el Libro Auxiliar - Saldo Existentes al Kárdex Libro AA, contiene la totalidad de los materiales existentes, los cuales corresponden a la sumatoria de los materiales destinados a consumo Almacén de Consumo 1581C y materiales destinados a proyectos de inversión Almacén de Proyectos 1581P. Preciso que el saldo de los materiales del consumo al 31 de diciembre de 2007 se encuentra registrado en el Balance General en el rubro Suministros Diversos y el saldo de los materiales de proyectos al 31 de diciembre de 2007, se encuentra registrado en el rubro de Inmueble Maquinaria y Equipo en la subdivisión Obras en Curso del Balance General, por ser materiales destinados a proyectos capitalizables. Indicó que detallaba el rubro Inmueble Maquinaria y Equipo declarado en el Anexo de Activo de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 - Formulario PDT 660, precisando que del total de obras en curso de US\$ 74 343 378,50, el saldo de la partida de materiales destinados a proyectos asciende a US\$ 6 492 789,61 y que no existe diferencia en el importe de suministros diversos, sino que han sido registrados y declarados en los rubros correspondientes, conforme a la naturaleza de los materiales.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 10476 a 10479), la Administración señaló que la recurrente no ha presentado ni materializado la composición de los

²⁸ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2004.

²⁹ Similar criterio se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02733-5-2006.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

materiales destinados a los proyectos. Indicó que según lo observado en el Libro Saldos Existentes Kárdex Libro AA del año 2007, la sumatoria de los saldos existentes al cierre del ejercicio 2007 es de US\$ 10 687 262,62, importe que no coincide con lo registrado en el Libro de Inventarios y Balances, el cual no detalla el análisis de dicha cuenta. Señaló que en el Libro Maestro de Activos Fijos no figura el detalle del grupo de materiales incluidos en el 1581P Almacén de Proyectos. Indicó que el importe de US\$ 6 492 789,61 que manifiesta la recurrente en su escrito como importe integrante del rubro de materiales destinados a proyectos no coincide con el importe del rubro 1581P Almacén de Proyectos, el mismo que tiene como importe total de US\$ 7 583 930,75 del Libro Kárdex del Libro AA., y concluyó que procedía a gravar como retiro de bienes el importe de US\$ 5 984 839,00.

Que de los Anexos N° 02 y 05 de la Resolución de Determinación N° (fojas 13983 y 13987 a 13989), se aprecia de la Administración formuló el reparo por retiro de bienes según se resume:

Descripción	Importe US\$	Tipo de Cambio S/	Reparo a la base Imponible S/
Total Almacén en el Libro Auxiliar Saldos Existentes Kardex AA	10 687 216,62		
Total del saldo de la cuenta suministros según Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007	4 702 376,97		
Materiales no sustentados considerados como retiro de bienes	5 984 839,65	2,943 (*)	17 613 383,09
(*) Tipo de cambio a la fecha de vencimiento de la declaración jurada mensual del mes de diciembre de 2007 (15 de enero de 2008)			

Que obra la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 - Formulario PDT 660 N° (fojas 10998 a 11001), en donde en el rubro Balance General - Estados Financieros se aprecia que la Casilla 313 - Suministros Diversos, consigna como importe S/ 12 809 482,00.

Que asimismo, obra en autos el libro auxiliar denominado Libro Saldos Existentes Kardex Libro AA correspondiente al año 2007 (fojas 5014 a 5016), en el que se observa un resumen por materiales existentes, los que han sido clasificados de la siguiente manera:

Descripción	Importe US\$
Almacén 1581C	2 999 583,78
Almacén 1581P	7 583 930,75
Almacén 1581R	10,66
Almacén 1581S	103 691,43
Total Almacén	10 687 216,62

Que respecto de los documentos antes descritos, se aprecia que la Administración se limitó a determinar el reparo por retiro de bienes del periodo de diciembre de 2007, efectuando una simple comparación entre el importe de los bienes denominados suministros diversos contenidos en la casilla de suministros de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 con el importe total del rubro Almacén del Libro Saldos Existentes Kárdex Libro AA correspondiente al año 2007, sin que se aprecie que hubiere acreditado fehacientemente que se produjo la transferencia, apropiación o consumo susceptible de ser calificado como retiro de bienes, tal como se aprecie en el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , ni se observan en el expediente medios y/o elementos probatorios que demuestren que efectivamente la recurrente entregó bienes durante el periodo fiscalizado.

Que sobre el particular, debe recordarse que de conformidad con las normas del Impuesto General a las Ventas y los criterios jurisprudenciales establecidos en las Resoluciones N° 09601-5-2004 y 05369-2-2005, anteriormente glosados, a efectos de considerar como operación gravada con el Impuesto General a las Ventas la transferencia, apropiación o consumo susceptible de ser calificados como retiros de bienes, debe verificarse su ocurrencia.

Que la falta de comprobación fehaciente y sobre base cierta del retiro de bienes que invoca la Administración, se corrobora con el hecho que aquella no haya podido determinar las oportunidades en que durante el periodo fiscalizado se habrían producido las supuestas transferencias de bienes gravadas con el Impuesto General a las Ventas, tal como lo requiere la Resolución N° 09601-5-2004 antes glosada,



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

asumiendo que todo se produjo en el periodo de diciembre de 2007 debido a que se trataba de un libro auxiliar con un saldo al 31 de diciembre del 2007, limitándose a adicionar a la base imponible al periodo de diciembre de 2007 la suma de S/ 17 613 383,09, lo cual no se encuentra sustentado.

Que, en consecuencia, dado que en el presente caso no se ha acreditado el supuesto que califica como retiro de bienes, el reparo no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede levantarlo, y revocar la apelada en este extremo.

Que cabe precisar que en la Resolución N° 02338-8-2017, este Tribunal emitió pronunciamiento en el mismo sentido en un caso similar al que es materia de análisis.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esgrimidos por la recurrente destinados a cuestionar la procedencia del reparo analizado.

3. Resoluciones de Multa N° _____ a _____

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (fojas 14114 a 14125) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 las mencionadas resoluciones de multa se sustentan en la determinación efectuada mediante las Resoluciones de Determinación N° _____ al _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, habiéndose confirmado unos reparos y revocado otros, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la deuda contenida en las referidas resoluciones de multa.

4. Resoluciones de Multa N° _____ a _____

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (fojas 14153 a 14164) fueron giradas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, al haberse incumplido con efectuar el depósito de las detracciones de los meses de enero a diciembre de 2007.

Que el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, dispone que constituye infracción que el sujeto obligado incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el sistema, en el momento establecido, a la que corresponde una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que toda vez que en el análisis del reparo al crédito fiscal de la presente resolución se ha concluido que las operaciones observadas por la Administración por los citados periodos no se encontraban sujetas a detracción, no corresponde considerar que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, por lo que procede dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Otros alegatos



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Imputación de pagos de 11 de mayo de 2011

Que la recurrente sostiene que se opone a la reliquidación efectuada por la SUNAT en la resolución apelada, debido a que al momento de modificar las Resoluciones N°

y las Resoluciones de Multa N° _____, no consideró que _____ efectuó el pago parcial de dichos valores, al haber sido impugnados parcialmente, por lo que adjunta los vouchers de pago respectivos por la deuda no impugnada respecto de tales valores, efectuados el 11 de mayo de 2011 mediante Formulario 621 N° _____ por S/ 49 041,00, Formulario 621 N° _____ por S/ 43 709,00, Formulario 621 N° _____ por S/ 23 990,00, Formulario 1662 N° _____ por S/ 24 520,00, Formulario 1662 N° _____ por S/ 21 855,00, Formulario 1662 N° _____ por S/ 11 996,00, y Formulario 1662 N° _____ por S/ 23 756,00, en el _____³⁰.

Que obran en autos los reportes de Ficha de Valor de las Resoluciones N° _____, y las Resoluciones de Multa N° _____, y _____ emitidos el 9 de junio de 2011 (fojas 13534, 13532, 13531, 13522, 13520, 13519 y 13510), los referidos pagos fueron imputados a la deuda contenida en dichos valores.

Que sin embargo, se observa que la Administración en la resolución apelada actualizó la deuda solo hasta el 30 de marzo de 2011, esto es, con anterioridad a la fecha en que se efectuaron dichos pagos, cuando lo que correspondía era que detallara la deuda actualizada hasta la fecha de emisión de la resolución apelada, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, y disponer que la Administración en la resolución que emita en cumplimiento, detalle la actualización de la deuda, según corresponda, hasta la fecha de emisión de la nueva resolución y considere los respectivos pagos.

Suspensión de intereses moratorios

Que con relación a la suspensión de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver la apelación, alegada por la recurrente³¹, corresponde que para el caso que es materia de autos, la Administración tenga en cuenta, con fines de la actualización de la deuda tributaria, el precedente constitucional vinculante establecido por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 11 de febrero de 2023.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 14248).

Con los vocales Amico de las Casas, con su voto discrepante en parte, y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** la apelación interpuesta en el extremo de la prescripción deducida por la recurrente mediante su escrito de 13 de setiembre de 2021.
2. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de octubre de 2011 en el extremo que efectuó un nuevo reparo en la instancia de reclamación, a la deducción de la renta neta y al crédito fiscal, al reparar las Facturas N° _____ y _____ emitidas por el proveedor _____.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de octubre de 2011, en el extremo de los reparos a la deducción de la renta neta y al crédito fiscal por Liberalidades de negociación

³⁰ Fojas 13816 a 13822 y 13835 a 13838.

³¹ Foja 14235.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

colectiva, respecto de las Facturas N° _____ y _____, emitidas por el proveedor _____; en el extremo de los reparos al crédito fiscal por no depositar detracciones por servicios especializados y por alquileres de equipos; en el extremo del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por Retiro de bienes por diferencia en suministro; y multas vinculadas; así como en cuanto al detalle de la actualización de la deuda; debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución; y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa N° _____ a _____.

4. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de octubre de 2011 en lo demás que contiene en el extremo impugnado.

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

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

FLORES PINTO
VOCAL

Rodríguez López
Secretaria Relatora
VA/RL/TT/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DE LA VOCAL AMIGO DE LAS CASAS

Que en relación a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y al crédito fiscal de febrero, julio y setiembre a diciembre de 2007, por liberalidades de negociación colectiva, y multas vinculadas, mi voto se circunscribe al importe de los citados reparos realizados por la Administración durante el procedimiento de fiscalización³² por los fundamentos que se detallan a continuación:

Liberalidades de negociación colectiva

Que de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del 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 prohibida por ley.

Que según el inciso d) del artículo 44 de la citada ley, 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.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 01932-5-2004, que, si bien en general, no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona.

Que por su parte, según lo dispuesto en los artículos 1351 y 1352 del Código Civil, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para constituir, regular o extinguir entre sí una relación jurídica patrimonial, el cual se perfecciona por el consentimiento de las partes, excepto aquellos que, además, deben observar la forma señalada por la ley bajo sanción de nulidad.

Que asimismo, el artículo 1354 del Código Civil prescribe que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo.

Que el artículo 1413 del Código Civil señala que las modificaciones del contrato original deben efectuarse en la forma prescrita para este contrato.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 9841), la Administración señaló a la recurrente que había incurrido en liberalidades respecto del pago al proveedor , con relación a pactos colectivos, según se detalla en el Anexo N° 01 al citado requerimiento (foja 9839), por lo que le solicitó que presentara sus descargos, indicando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 24 de mayo de 2010, presentó un escrito (fojas 9799 a 9804), señalando, entre otros, que era una empresa dedicada a la actividad de exploración y explotación de petróleo en el territorio nacional, por lo que suscribió Contratos de Licencia con el Estado por los cuales se le autorizó a realizar labores en diversos lotes petroleros, entre los cuales se encontraba el Lote X; y que, al amparo de los referidos contratos, se encontraba autorizada a subcontratar servicios específicos, por lo que suscribió una serie de contratos con la empresa , a efecto que le prestara servicios relacionados con el giro de su negocio, a cambio de un retribución. Precisó que suscribió el Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de Petróleo del Lote X de 1 de enero de 2005, el Contrato de Servicio a pozos petrolíferos ubicados en el Lote X de 19 de abril de 2004, el Contrato por Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el Lote X de 1 de enero de 2005, y el Contrato por Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de

³² En cuanto al incremento de los citados reparos, efectuados por la Administración en la instancia de reclamación, estoy de acuerdo con la propuesta del voto mayoritario, en el sentido que éste no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 09077-5-2023

Recolección, Compresión y Distribución de Gas Natural en el Lote X de 1 de enero de 2002, habiéndose pactado en ellos, la posibilidad de ajustar la contraprestación (precio pagado por), en función a las variaciones en los costos de personal de , siendo un ajuste en la contraprestación por el servicio y no la asunción del gasto de un tercero, debido a que no se comprometió a pagar los gastos de la citada empresa, sino únicamente a ajustar la contraprestación a pagar por sus servicios.

Que asimismo, indicó que, en virtud de lo pactado, mediante cartas de 20 de diciembre de 2006 y 18 de junio de 2007, la referida empresa le solicitó la aprobación del incremento de la contraprestación en función al cambio de las condiciones al haberse incrementado los gastos de su personal como producto de una negociación colectiva sostenida con sus trabajadores; que fueron aprobadas con las Cartas y de 29 de diciembre de 2006 y 28 de junio de 2007. Precisó que las facturas observadas no constituían el pago de una liberalidad a la referida empresa, sino el pago del precio en contraprestación por los servicios que aquella le venía prestando, en cumplimiento de una obligación contractual asumida; y, que era necesario para el desarrollo de su giro de negocio; y, cita la Resolución N° 02675-5-2007. Refirió que las facturas se encontraban respaldadas por documentación adicional como los contratos y cartas presentadas, que permitían verificar la naturaleza de los conceptos facturados; y que a tal efecto adjuntaba, los contratos suscritos, acta de acuerdo, cartas cursadas entre ambas empresas, entre otros (fojas 9598 a 9798).

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 9821 a 9832), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada la recurrente, y señaló que en las Cláusulas 9.2 y 9.3 de los Contratos por "Servicio de Operación del Sistema de Producción de Petróleo del Lote X de 1 de enero de 2005", "Servicio a pozos petrolíferos ubicados en el Lote X de 19 de abril de 2004", "Servicios de Mantenimiento mecánico y eléctrico en el Lote X de 1 de enero de 2005"; y, "Servicio de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Compresión y Distribución de Gas Natural en el Lote X de 1 de enero de 2002, que suscribió con , se estableció la obligación de la contratista de asumir cualquier tipo de pago u obligación existente con sus propios trabajadores, liberando de toda responsabilidad directa del pago a la recurrente; y que de acuerdo a las normas laborales, los acuerdos de negociación colectiva entre el Sindicato de Trabajadores de , y dicho empleador por los años 2006 y 2007 de 27 de noviembre de 2006 y 25 de mayo de 2007, solo afectaba directamente a dicha empresa; por lo que los gastos atribuidos financieramente a la recurrente constituían una liberalidad por parte de ella al asumir dichos desembolsos, por lo que mantuvo el reparo, por el importe de US\$ 449 639,13, según se detalla en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 9819).

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 9819), y los Anexos N° 2, 7 y 8 a la Resolución de Determinación N° (fojas 13921 y 13932 a 13938) de 30 de marzo de 2011, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de 2007, por gasto por liberalidades de negociación colectiva, por el importe de US\$ 449 639,13, según se detalla a continuación:

CUADRO N° 1

Mes anotación	Factura N°	Fecha emisión	Reparo valor US\$	Reparo IGV US\$	Concepto según factura	Foja
2007-02		30/01/2007	26 415,00	5 018,85	Bono cierre de pacto colectivo 2006. Servicio de producción y mantenimiento Lote X.	4253
2007-07		30/06/2007	412 777,08	78 427,65	Incremento salarial negociación colectiva - enero a junio 2007	3068
2007-09		04/09/2007	1 249,92	237,48	Incremento de remuneraciones negociación colectiva 2007	2573
2007-09		06/09/2007	2 928,90	556,49	Negociación colectiva julio y agosto 2007	2553
2007-10		02/10/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones negociación colectiva	2300
2007-11		06/11/2007	1 464,45	278,25	Incremento de remuneración octubre 2007	2134
2007-11		06/11/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones por negociación colectiva octubre 2007	2143
2007-11		29/11/2007	1 464,45	278,25	Negociación colectiva compresión mes noviembre 2007	1929
2007-12		04/12/2007	624,96	118,74	Incremento remuneraciones negociación	1818
2007-12		28/12/2007	1 464,45	278,25	Negociación colectiva compresión	1510



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Mes anotación	Factura N°	Fecha emisión	Reparo valor US\$	Reparo IGV US\$	Concepto según factura	Foja
		Total US\$	449 639,13	85 431,44		
		Tipo de cambio	2,735			
		Total S/	1 229 763,02			

Que la recurrente a efecto de acreditar que el reparo materia de análisis no correspondía a un acto de liberalidad, proporcionó la siguiente documentación:

- **Contrato por Servicio de Operación del Sistema de Producción de Petróleo de Lote X suscrito por la recurrente y (contratista) de fecha 1 de enero de 2005 (fojas 9734 a 9797), de cuya revisión se aprecia que las partes pactaron, entre otros, lo siguiente:**

3 OBJETO DEL CONTRATO.- En la Cláusula 3 se estipuló que la contratista se obligó a prestar en favor de la recurrente, el servicio de operación del sistema de producción de petróleo del Lote X, que comprendía la operación de equipos de superficie tales como: pozos productores de petróleo, de agua y gas, pozos inyectores, planta de tratamiento de crudo, plantas de inyección de agua, manifold de campo, compresores de baja presión, entre otros.

4. PLAZO CONTRACTUAL.- En la Cláusula 4 se señaló que el contrato empezaba a regir a partir del 1 de enero de 2005 y terminaba el 31 de mayo de 2009, siendo que dicho plazo podía ampliarse siempre que las partes así lo acordaran expresamente y por escrito.

REVISIONES PERIÓDICAS.- En el Punto 4.1 de la Cláusula 4, se indicó que las partes, de acuerdo a los términos acordados por el presente contrato y sus respectivos anexos, debían efectuar revisiones periódicas en forma anual durante la vigencia del contrato. Esta revisión debía realizarse en julio. En estas oportunidades las partes, de común acuerdo podían realizar los cambios, agregar o suprimir las cláusulas que estimaran convenientes al contrato para lo cual debían suscribir el Addendum respectivo.

9.PERSONAL DE LA CONTRATISTA.- En el Punto 9.2 de la Cláusula 9, se indicó que la contratista debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo: (i) Todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal, entendiéndose que debía incluir en sus costos los gastos de alimentación de agua de mes (2lts), que debía proporcionar a todos los trabajadores afectos al servicio y que sería materia de fiscalización por parte de la recurrente y, (ii) Todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio al personal de la contratista, como eran, sin que esta enumeración fuera limitativa, pagos por sobretiempo, vacaciones CTS, despido, dominical, descansos y feriados, así como la indemnización por accidentes de trabajo dado por la compañía de seguros, enfermedad e incapacidad del personal de la contratista. Además, se obligó a indemnizar, defender y liberar a la recurrente y sus colaboraciones de todo tipo de responsabilidades, demandas, reclamos y gastos que surgieran a este respecto.

17. RETRIBUCIÓN.- La recurrente pagaría a la contratista, con sujeción a lo dispuesto por la Cláusula 18, el monto mensual que correspondiera de acuerdo a lo indicado en el Anexo "A" (Estructura de Costo Servicio de Mantenimiento Lote X) para los años 2005 y 2006. Se remarcó que para el año 2005, el servicio debía pagarse conjuntamente con el servicio de mantenimiento y para el año 2006 en adelante cada uno tenía una estructura independiente; a partir del mes de junio de 2006 los gastos generales debían reducirse a 1,2%.

18. PAGO.- En el Punto 18.1 de la Cláusula 18, se indicó que la facturación de la retribución por el servicio debía efectuarse de manera mensual. La contratista debía emitir y presentar a la recurrente la valorización del servicio por el mes vencido, dentro de los cinco días del mes siguiente. La recurrente debía revisarla y de encontrarla conforme, debía proceder a aprobarla dentro de los cinco días subsiguientes, vencido dicho plazo debía entenderse que la referida valorización había sido aprobada por la recurrente. Luego de la aprobación, la contratista debía presentar la correspondiente factura por el servicio prestado. En caso de ser encontrada conforme, la factura debía ser cancelada por la



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

recurrente dentro de los quince días siguientes a la fecha de su correcta presentación, para los casos de devolución por error u otros la fecha para el pago debía contarse a partir de la nueva fecha de presentación de la factura.

Según el numeral 18.6 de la referida cláusula, el monto total de corresponder debía reajustarse anualmente en el rubro personal en función del porcentaje que la recurrente reconociera para tal efecto, para lo cual las partes debían efectuar las coordinaciones necesarias.

39. Integridad del Contrato.- En la Cláusula 39 se indicó que el contrato contenía íntegramente el acuerdo al que habían llegado las partes, no debiéndose considerar como parte del mismo documento o conversación alguna, a menos que se hiciera constar mediante un acuerdo escrito celebrado por ambas partes a la fecha de la suscripción del contrato.

- **Contrato por Servicios de Mantenimiento Mecánico y Eléctrico en el Lote X suscrito por la recurrente con de fecha 1 de enero de 2005 (fojas 9629 a 9706)**, de cuya revisión se aprecia que las partes pactaron, entre otros, lo siguiente:

3. OBJETO DEL CONTRATO.- En la Cláusula 3 se estipuló que la contratista se obligó a prestar en forma segura y eficiente en favor de la recurrente los servicios de mantenimiento mecánico y eléctrico en el Lote X, y todo lo indicado en los procedimientos del SGI y Sistema ORO. Se indicó que el servicio en cuestión comprendía los trabajos o tareas de mantenimiento de las instalaciones de superficie, así como también debía efectuar los trabajos de mantenimiento de líneas eléctricas, movimientos de tierra, servicio integral de lucha contra incendios, transporte pesado, entre otros.

4. PLAZO CONTRACTUAL.- En la Cláusula 4 se señaló que el contrato empezaba a regir a partir del 1 de enero de 2005 y terminaba el 31 de mayo de 2009, siendo que dicho plazo podía ampliarse siempre que las partes así lo acordaran expresamente y por escrito.

REVISIONES PERIÓDICAS.- En el Punto 4.1 de la Cláusula 4, se indicó que las partes, de acuerdo a los términos acordados por el presente contrato y sus respectivos anexos, debían efectuar revisiones periódicas en forma anual durante la vigencia del contrato. Esta revisión debía realizarse en julio. En estas oportunidades las partes, de común acuerdo podían realizar los cambios, agregar o suprimir las cláusulas que estimaran convenientes al contrato para lo cual debían suscribir el addendum respectivo.

9. PERSONAL DE LA CONTRATISTA.- En el Punto 9.2 de la Cláusula 9 se indicó que la contratista debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo: (i) Todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal y, (ii) Todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio al personal de la contratista, como eran, sin que esta enumeración fuera limitativa, vacaciones, despido, descanso y feriados, así como la indemnización por accidentes de trabajo dado por la compañía de seguros, enfermedad e incapacidad del personal de la contratista. Además se obligó a indemnizar, defender y liberar a la recurrente y sus colaboraciones de todo tipo de responsabilidades, demandas, reclamos y gastos que surgieran a este respecto.

17. RETRIBUCIÓN.- La recurrente debía pagar a la contratista, con sujeción a lo dispuesto por la Cláusula 18, el monto mensual que correspondiera de acuerdo a lo indicado en el Anexo "A" (Estructura de Costo Servicio de Mantenimiento Lote X) para los años 2005 y 2006. Se remarcó que para el año 2005, el servicio debía pagarse conjuntamente con el servicio de mantenimiento y para el año 2006 en adelante cada uno tenía una estructura independiente; a partir del mes de junio de 2006 los gastos generales debían reducirse a 1,2%.

18. PAGO.- En el Punto 18.1 de la Cláusula 18 se indicó que la facturación de la retribución por el servicio debía efectuarse de manera mensual. La contratista debía emitir y presentar a la recurrente la valorización del servicio por el mes vencido, dentro de los cinco días del mes siguiente. La recurrente debía revisarla y de encontrarla conforme, debía proceder a aprobarla dentro de los cinco días subsiguientes, vencido dicho plazo debía entenderse que la referida valorización había sido aprobada



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

por la recurrente. Luego de la aprobación, la contratista debía presentar la correspondiente factura por el servicio prestado. En caso de ser encontrada conforme, la factura debía ser cancelada por la recurrente dentro de los quince días siguientes a la fecha de su correcta presentación, para los casos de devolución por error u otros la fecha para el pago debía contarse a partir de la nueva fecha de presentación de la factura.

Según el numeral 18.4 de la referida cláusula, el monto total de corresponder debía reajustarse anualmente en el rubro personal en función del porcentaje que la recurrente reconociera para tal efecto, para lo cual las partes debían efectuar las coordinaciones necesarias.

39. INTEGRIDAD DEL CONTRATO.- En la Cláusula 39 se indicó que el contrato contenía íntegramente el acuerdo al que habían llegado las partes, no debiéndose considerar como parte del mismo documento o conversación alguna, a menos que se hiciera constar mediante un acuerdo escrito celebrado por ambas partes a la fecha de la suscripción del contrato.

Que del análisis y evaluación de los citados contratos, se tiene que, las partes contratantes, esto es, la recurrente y [redacted] en virtud de su libertad contractual, pactaron que esta última debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo, los sueldos salarios y gastos de la naturaleza que fueran que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal y todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio aplicable a su personal (cláusula 9.2 de los referidos contratos); en ese sentido, la recurrente no se encontraba obligada a asumir los incrementos de las remuneraciones de los trabajadores de la empresa contratista, como consecuencia de las negociaciones colectivas pactadas, no habiéndose acreditado en autos, que la recurrente y [redacted] hubiesen suscrito, de conformidad con lo dispuesto en el punto 4.1 de la cláusula 4 de los citados contratos, una adenda a efecto que la recurrente asumiera contractualmente los gastos de su contratista, por lo que los pagos efectuados por la recurrente a [redacted] que son materia de reparo, tienen la naturaleza de acto de liberalidad en la medida que no responden a la motivación empresarial que tuvieron las partes contratantes al suscribir los referidos contratos.

Que cabe indicar, que en el supuesto negado que las partes contratantes hubiesen pactado en los citados contratos que la recurrente debía asumir las obligaciones laborales de su contratista, en el punto 18.1 de cláusula 18 de los referidos contratos, se estableció el procedimiento mediante el cual la recurrente debía aprobar las valorizaciones mensuales, previa a la emisión de las facturas emitidas por la [redacted], por la retribución mensual de los servicios prestados, y que según los puntos 18.4 y 18.6 de la cláusula 18 de los citados contratos, el reajuste del rubro personal debía efectuarse anualmente, no habiéndose acreditado en autos que las partes hubiesen acordado la modificación de los reajustes por un periodo menor a un año, siendo que de autos, no se aprecia que la cartas, emitidas por dicha empresa de 20 de diciembre de 2006³³ y 18 de junio de 2007³⁴ (fojas 9600 y 9601), hubiesen seguido el procedimiento establecido en los referidos contratos, debiendo agregarse que en esta última carta el ajuste fue realizado por el periodo enero a junio de 2007 y no en forma anual.

Que es preciso anotar, que las Cartas [redacted] y [redacted] de 29 de diciembre de 2006 y 28 de junio de 2007, emitidas por la recurrente, mediante las cuales se daría conformidad a los reintegros del año 2006 y del primer semestre de 2007, propuestos por la empresa contratista (fojas 9598 y 9499), no

³³ Mediante Carta de 20 de diciembre de 2006 (foja 9600), [redacted] señaló a la recurrente que de acuerdo con lo consensuado durante la revisión del rubro de mano de obra de los Servicios de Operación del Sistema de Producción y Mantenimiento Mecánico Eléctrico en el Lote X brindados en el año 2006 se facturaría por concepto de reajustes por mayores costos el importe de US\$ 48 506,00.

³⁴ Mediante Carta de fecha 18 de junio de 2007 (foja 9601), [redacted] comunicó a la recurrente, según lo demostrado en las reuniones sostenidas, el rubro de mano de obra del Servicio de Operación del Sistema de Producción, Servicio de Mantenimiento Mecánico Eléctrico, Servicio de Compresión de Gas en el Lote X, Servicio de Swab en el Lote X y Servicio de Generación Eléctrica se ha visto incrementado en dicho año debido a los mayores gastos de personal producto de la negociación colectiva sostenida con sus trabajadores, por lo que le solicitó la aprobación del mayor costo de los mencionados servicios por el periodo de enero a junio de 2007 por un monto de US\$ 412 777,08.



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

subsanan el incumplimiento de los procedimientos establecidos en los citados contratos para realizar los ajustes anuales.

- **Contrato de Servicio de SUAB a Pozos Petrolíferos ubicados en el Lote X suscrito por la recurrente con : de fecha 19 de abril de 2004 (fojas 9707 a 9733)**, de cuya revisión se aprecia que las partes pactaron, entre otros, lo siguiente:

3 OBJETO DEL CONTRATO.- En la Cláusula 3 se estipuló que la contratista se obligó a prestar en favor de la recurrente servicios de SUAB a pozos petrolíferos ubicados en las zonas asignadas en el Lote X.

4. PLAZO CONTRACTUAL.- En la Cláusula 4 se señaló que el contrato empezaba a regir a partir del 12 de julio de 2004 y terminaba el 11 de julio de 2009, siendo que dicho plazo podía ampliarse siempre que las partes así lo acordaran expresamente y por escrito.

REVISIONES PERIÓDICAS.- En el Punto 4.1 de la Cláusula 4, se indicó que las partes, de acuerdo a los términos acordados por el presente contrato y sus respectivos anexos, debían efectuar revisiones periódicas en forma anual durante la vigencia del contrato. Esta revisión debía realizarse en julio. En estas oportunidades las partes, de común acuerdo podían realizar los cambios, agregar o suprimir las cláusulas que estimaran convenientes al contrato para lo cual debían suscribir el addendum respectivo.

9.PERSONAL DE LA CONTRATISTA.- En el Punto 9.3 de la Cláusula 9 se indicó que la contratista debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y por su propia cuenta y riesgo: (i) Todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal, y, (ii) Todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio al personal de la contratista, como eran, sin que esta enumeración fuera limitativa, los pagos por sobretiempo, vacaciones, despido, descanso y feriados, así como la indemnización por accidentes de trabajo, enfermedad e incapacidad del personal de la contratista. Además se obligó a indemnizar, defender y liberar a la recurrente y sus colaboraciones de todo tipo de responsabilidades, demandas, reclamos y gastos que surgieran a este respecto.

17. RETRIBUCIÓN.- En el Punto 17.1 de la Cláusula 17 se señaló que la recurrente pagaría a la contratista, con sujeción a lo dispuesto por la Cláusula 17.2, las tarifas aplicables al trabajo contemplado en este contrato.

En el Punto 17.2 de la referida cláusula, se estipuló que la recurrente debía abonar a la contratista por el servicio de suab a pozos petroleros ubicaos en el Lote X, las tarifas en función del volumen mensual de crudo extraído que se detalla en el Anexo A y tarifa horaria para casos especiales aprobado por la recurrente, la misma que asciende a US\$ 32,00. El monto mensual a pagar por el servicio, debía ser obtenido de multiplicar el volumen de barril extraído en el mes, por la tarifa correspondiente a dicho volumen y por el factor de utilización.

19. PAGOS.- Al término de los trabajos efectuados, la contratista debía presentar la certificación mensual correspondiente, a efectos de su consideración y posterior autorización por parte de la inspección de la recurrente, la aprobación de las valorizaciones no podría exceder del plazo de siete días.

39. INTEGRIDAD DEL CONTRATO.- En la Cláusula 39 se indicó que el contrato contenía íntegramente el acuerdo al que habían llegado las partes, no debiéndose considerar como parte del mismo documento o conversación alguna, a menos que se hiciera constar mediante un acuerdo escrito celebrado por ambas partes a la fecha de la suscripción del contrato.

Que mediante Acta de Acuerdo de fecha 21 de mayo de 2007 suscrito por la recurrente y (foja 9602), las partes acordaron, en relación al contrato por el Servicio de SUAB a pozos petrolíferos ubicados en el Lote X de 19 de abril de 2004, entre otros, que en forma anual éstos serían revisados en los rubros de mano de obra, transporte de personal, combustible, consumibles y otros; con



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

la finalidad de corregir de común acuerdo algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por

- **Contrato por Servicios de Operación y Mantenimiento del Sistema de Recolección, Comprensión y Distribución de Gas Natural en el Lote X suscrito por la recurrente y Sade de fecha de fecha 1 de enero de 2002 (fojas 9602 a 9628)**, de cuya revisión se aprecia que las partes pactaron, entre otros, lo siguiente:

3. **OBJETO DEL CONTRATO.**- En la Cláusula 3 se estipuló que la contratista se obligó a prestar a favor de la recurrente el servicio de operación y mantenimiento del sistema de recolección, compresión y distribución de gas natural y gas lift en el Lote X.

4. **PLAZO CONTRACTUAL.**- En la Cláusula 4 se señaló que el contrato empezaba a regir a partir del 1 de enero de 2002 y terminaba el 31 de diciembre de 2006, siendo que dicho plazo podía ampliarse siempre que las partes así lo acordaran expresamente y por escrito.

9. **PERSONAL DE LA CONTRATISTA.**- En el Punto 9.2 de la Cláusula 9 se indicó que la contratista debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y riesgo: (i) Todos los sueldos, salarios y gastos de la naturaleza que fuere que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, el sostenimiento, administración y manutención de su personal, y, (ii) Todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio aplicable a su personal, como eran, sin que esta enumeración fuera limitativa, pagos por sobretiempo, seguros de trabajo de riesgo, vacaciones, despidos o ceses, descanso y feriados, así como la indemnización por accidentes de trabajo, enfermedad e incapacidad de su personal. Además la contratista se obligó a indemnizar, defender y liberar a la recurrente y sus colaboraciones de todo tipo de responsabilidades, demandas, reclamos y gastos que surgieran a este respecto.

16. **RETRIBUCIÓN.**- El Punto 16.1 de la Cláusula señaló que la recurrente pagaría, en contraprestación por los servicios, debía pagar a la contratista mensualmente la cantidad que resultara de aplicar al volumen de gas comprimido medido en los puntos de fiscalización, los precios unitarios, establecidos en el Anexo B y según certificación mensual aprobada por el administrador del Contrato. La valorización debía hacerse en dólares americanos.

Que en el punto 16.2 de la citada cláusula, se indicó que el monto a facturar sería variable de acuerdo al volumen de gas comprimido realmente y certificado por la recurrente (en la salida de la última etapa de compresión), una vez determinado el volumen mensual total de gas comprimido, debía determinarse la tarifa aplicable a dicho volumen y el monto mensual a facturar debía determinarse como el producto de dicha tarifa por todo el volumen de gas comprimido (no es escalonado).

33 **INTEGRIDAD DEL CONTRATO.**- En la Cláusula 39 se indicó que el contrato contenía íntegramente el acuerdo al que habían llegado las partes, no debiéndose considerar como parte del mismo documento o conversación alguna, a menos que se hiciera constar mediante un acuerdo escrito celebrado por ambas partes a la fecha de la suscripción del contrato.

Mediante Addendum N° 1 al citado contrato, las partes ampliaron el plazo del contrato por un periodo de tres años, que comenzaba a regir del 1 de enero de 2007 y vencería indefectiblemente el 31 de diciembre de 2009, salvo acuerdo expreso de las partes en contrario. Asimismo, se modificó la retribución.

Que mediante Acta de Acuerdo de fecha 21 de mayo de 2007 suscrito por la recurrente y (foja 9602), las partes acordaron, en relación al contrato por el Servicio de Operación y Mantenimiento de sistema de recolección compresión y distribución de gas natural en el Lote X de 1 de enero de 2002, entre otros, que en forma anual éstos serían revisados en los rubros de mano de obra, transporte de personal, combustible, consumibles y otros; con la finalidad de corregir de común acuerdo algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por



Tribunal Fiscal

Nº 09077-5-2023

Que del análisis y evaluación de los citados contratos, se tiene que, las partes contratantes, esto es, la recurrente y .., en virtud de su libertad contractual, pactaron que esta última debía asumir bajo su responsabilidad exclusiva y riesgo, los sueldos salarios y gastos de la naturaleza que fueran que se atribuyeran o relacionaran a la contratación, así como el sostenimiento, administración y manutención de su personal y todos los costos, gastos y cargas que resultaran de cualquier tipo de beneficio aplicable a su personal (cláusulas 9.2 y 9.3 de los referidos contratos); en ese sentido, la recurrente no se encontraba obligada a asumir los incrementos de las remuneraciones de los trabajadores de la empresa contratista, como consecuencia de las negociaciones colectivas pactadas, no habiéndose acreditado en autos, que la recurrente y hubiesen suscrito, de conformidad con lo dispuesto en el punto 4.1 de la cláusula 4 del citado contrato y artículo 1414 del Código Civil, una adenda a efecto que la recurrente asumiera contractualmente los gastos de su contratista, por lo que los pagos efectuados por la recurrente a que son materia de reparo, tienen la naturaleza de un acto de liberalidad en la medida que no responden a la motivación empresarial que tuvieron las partes contratantes al suscribir los referidos contratos y Acta de Acuerdo de 21 de mayo de 2007.

Que cabe indicar, que en el supuesto negado que las partes contratantes hubiesen pactado en los referidos contratos que la recurrente debía asumir las obligaciones laborales de su contratista, es preciso anotar, que recién en el Acta de Acuerdo de 21 de mayo de 2007, las partes acordaron que en forma anual los referidos contratos serían revisados en diversos rubros, con la finalidad de corregir, de común acuerdo, algún desequilibrio económico entre el servicio brindado y la contraprestación recibida por la contratista, no apreciándose que se hubiese acordado excepción alguna para efectuar reajustes que incluyeran periodos anteriores a la entrada en vigencia del referido acuerdo y que estos reajustes incluyeran periodos menores a un año.

Que al respecto, cabe indicar que la Carta de 18 de junio de 2007³⁵, emitida por la empresa .. (foja 9601), no sustenta por sí sola el desequilibrio económico a que se hace referencia en el anotado acuerdo, siendo además que el ajuste se efectuó por el periodo enero a junio de 2007, esto es, incluyó periodos antes de la vigencia del acuerdo, y además incluyó reajustes por periodos menores a un año; asimismo, la Carta de 20 de diciembre de 2006 fue emitida con anterioridad a la fecha de suscripción del citado acuerdo, que facultaba a revisar los referidos contratos en diversos rubros.

Que asimismo, la Carta de 28 de junio de 2007, emitida por la recurrente (foja 9598), mediante la cual se daría conformidad al reintegro del primer semestre de 2007, propuesto por la empresa contratista (fojas 9598 y 9499), no subsana el incumplimiento del procedimiento establecido en la referida acta de acuerdo de 21 de mayo de 2007.

Que por los argumentos expuestos mi voto es que se confirmen los reparos materia de análisis y las multas vinculadas en este extremo; y, en los demás se atienda a la propuesta del voto mayoritario.

**AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE**

Rodríguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente

³⁵ Ibidem Nota 34.