



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

encuentra debidamente sustentado y corresponde levantarlo, así como revocar la apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los alegatos expuestos por la recurrente en este extremo.

ii) Gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene respecto a la obra "Construcción de Puente Peatonal Óvalo Terminal Terrestre", que la Administración sustenta su análisis en diversa documentación con distintas fechas de inicio para luego concluir que el plazo de inicio de la obra fue el 21 de abril de 2009; no obstante, los trabajos se iniciaron el 8 de abril de 2009 conforme consta en el Oficio N° 249-2009-MPA-GDU, que es un documento público, así como en el Acta de Entrega de Terreno suscrita en esa fecha por su representante legal, siendo que, en caso de desconfianza sobre el contenido del oficio, se debió pedir un informe a la Municipalidad Provincial de Arequipa para que confirme lo dicho.

Que agrega que el Contrato N° 55-2009-MPA fue firmado el 26 de marzo de 2009, por lo que a fin de evitar las penalidades previstas en la Cláusula Décimo Primera, realizó compras anticipadas, siendo que cada factura observada se encuentra acompañada de su respectiva orden de compra que contiene los datos del proveedores y la descripción de los bienes consignados en dichas facturas, asimismo, obran en el expediente de fiscalización las guías de remisión remitente emitidas desde el 8 de abril de 2009 que acreditan el traslado del material adquirido desde la Calle Progreso N° 302, Urb. Miguel Grau – Paucarpata hasta el Óvalo del Terminal Terrestre; así como el kárdex que acredita el ingreso de dichos materiales a la obra.

Que en cuanto a la obra "Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasmé III Etapa", manifiesta que la fecha correcta y real de la entrega de la obra es el 13 de setiembre de 2009, lo que ha sido reconocido por la Resolución Directoral N° 077-2010-EM-DGER de 15 de abril de 2010 emitida por la Dirección General de Electrificación Rural del Ministerio de Energía y Minas, la cual no solo se trata de un documento de fecha cierta emitida por funcionario público, sino que también es una norma legal con plenos efectos jurídicos, por lo que si la Administración pretende contradecirla, debe hacerlo en el procedimiento establecido, y si desconfiaba del contenido de la citada resolución, debió solicitar a dicho Ministerio que remita un informe documentado al respecto. Por otro lado, aduce que los importes sociales pagados a los nativos de la zona fueron aceptados por el Ministerio de Energía y Minas, tal como se muestra en la aludida resolución directoral y en la Carta N° _____, presentada el 16 de diciembre de 2009 en la Mesa de Partes del referido ministerio.

Que con relación a la obra "Ampliación del Palacio Municipal Distrital de La Joya", señala que la Administración desconoce el crédito fiscal consignado en las Facturas N° _____ al considerar que fueron emitidas antes del inicio de la obra, lo que no es verdad, conforme se aprecia del Acta de Entrega de Terreno de fecha 16 de setiembre de 2009; sin embargo, la Administración rechaza dicho documento por tratarse de una copia simple, circunstancia que no le resta mérito probatorio, pues, en todo caso, se debió requerir específicamente la exhibición del documento original de acuerdo con el principio de impulso de oficio de la prueba. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01776-1-2005, 06368-1-2003 y 1220-4-2003.

Que añade que, tal como lo reconoce la propia Administración, la mencionada obra se rige por el Contrato de Ejecución de Obra - Adjudicación Directa Pública N° 002-2009-MDLI, en cuya Cláusula Quinta se señaló que el inicio de la obra "será contado a partir del día siguiente a la entrega del terreno mediante acta a cargo de LA MUNICIPALIDAD" hasta el consentimiento de la liquidación final de la obra", mientras que la cláusula tercera indica que "En los aspectos y cuestiones que no estén expresamente contemplados en el presente contrato, regirán las Disposiciones de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobado por Decreto Legislativo



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

Nº 1017, de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo Nº 184-2008-EF y sus modificatorias y el Código Civil vigente"; en ese sentido, lo pactado en el contrato tiene prevalencia sobre el artículo 184 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado citada por la Administración, la cual deberá ser aplicada de manera supletoria al contrato, considerándose además los principios de libertad contractual y primacía de la voluntad de contratantes.

Que refiere que al haberse firmado el citado contrato el 25 de agosto de 2009 y a fin de evitar las penalidades previstas en la cláusula décimo tercera, realizó compras anticipadas, incluso, a pocos días de iniciarse los trabajos.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que desconoció el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, agosto y setiembre de 2009, dado que la recurrente no presentó documentación fehaciente y suficiente que demuestre el destino de las adquisiciones, materia de reparo, por lo que no se encuentra acreditado el cumplimiento del principio de causalidad previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; en ese sentido, al no haberse cumplido con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que la adquisición esté permitida como costo o gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, no se puede ejercer el derecho al crédito fiscal, por lo que corresponde confirmar el reparo.

Análisis

Que según se aprecia de los Anexos Nº 1 y 3 a las Resoluciones de Determinación Nº _____ y _____ (fojas 1040 y 1042), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, agosto y setiembre de 2009, por gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, por los importes de S/ 13 305,00, S/ 2 622,00, S/ 1 624,00 y S/ 6 024,00, respectivamente; sustentándose en el Requerimiento Nº _____

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, establecía que 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.

Que agregaba el referido artículo que 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 con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto, siendo que, en el caso de los 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 por su parte, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37, modificado por Ley Nº 28991, respecto del principio de causalidad, dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que al respecto, el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, a fin que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución Nº 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 00657-4-1997, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que a su vez, en la Resolución Nº 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no es suficiente a fin de sustentar el gasto o el derecho a utilizar el crédito fiscal que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Que de las normas y criterios expuestos se desprende que uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal es que, entre otros, las adquisiciones de bienes sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, esto es, que se cumpla con el principio de causalidad del gasto, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando, entre otros, el criterio de razonabilidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento Nº (foja 666), la Administración observó el crédito fiscal consignado en las declaraciones mensuales del Impuesto General a las Ventas por el importe de S/ 31 331,18, al considerar que se trataban de costos y/o gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, conforme se detalla en el Anexo Nº 03 adjunto (foja 662), por lo que solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente la necesidad de dichos gastos.

Que a través de la Carta Nº y anexo presentados el 18 de noviembre de 2013 (fojas 403, 645 y 646), la recurrente manifestó que los materiales adquiridos mediante las Facturas Nº

y fueron destinados a la obra "Construcción del Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre", siendo que algunos fueron trasladados desde el local de la empresa proveedora en el vehículo "XQ-6858" hasta el almacén ubicado en y desde este último se realizaron retiros de material según requerimiento de la obra, conforme se acredita en las guías de remisión y kárdex adjuntos; en tanto que otros materiales fueron llevados directamente

I. Refiere que también adjunta el cuaderno de obra en el cual figura que el 8



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

de abril de 2009 se entregó el terreno para la ejecución de la obra, así como los comprobantes de pago que acreditan el traslado de los bienes desde el almacén productivo de Río Seco a la obra y el contrato de alquiler del referido almacén; además, aclara que mantuvo el almacén Miguel Grau, debido a que el espacio de la obra era demasiado pequeño, siendo que, incluso, tuvo que ocupar la torrentera como oficina.

Que en cuanto a las Facturas N° , explica que hubo un error al afirmarse que la obra "Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasmé II Etapa" fue terminada el 11 de agosto de 2009, puesto que en la Resolución Directoral N° 077-2010-EM-DGER claramente se indica que la fecha de recepción de la obra fue el 13 de setiembre de 2009; en consecuencia, esta se encontraba vigente a la fecha en que se efectuaron las adquisiciones observadas. Agrega que, dado que el lugar de la obra es descampado y no hay tiendas ni centros comerciales, compró productos que fueron destinados a los trabajadores de la obra, así como a los nativos de la zona y como pago por derecho de servidumbre, debido a los conflictos sociales que se suscitaron en el momento de la ejecución de los trabajos, ello como práctica de responsabilidad social, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 016591-3-2010.

Que con relación a las Facturas N° , sostiene que el 25 de agosto de 2009, la entidad contratante y la recurrente firmaron el contrato para la ejecución de la obra "Ampliación del Palacio Municipal", haciéndose la entrega del terreno el 16 de setiembre de 2009, fecha a partir de la cual el contratista es el dueño y puede empezar con los trabajos, conforme a lo indicado en el artículo 184 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado. Indica que, en el acta de entrega de terreno adjuntada, si bien figura la fecha de inicio de dichos trabajos, esta no corresponde a la fecha de inicio contractual a partir de la cual se computa el plazo de ejecución de la obra. En el caso de la Factura N° 0001-009568, precisa que adquirió el material para que el subcontratista vaya avanzando con la habilitación de barras, según subcontrato de obra y la Factura N° 001-000986 emitida por Azursa Ingenieros S.R.L..

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 03 (fojas 653 a 656 y 659), la Administración dio cuenta de la mencionada carta y de la documentación adjuntada por la recurrente, e indicó respecto a las Facturas N°

y
que de acuerdo con el artículo 184 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, la sola recepción del terreno no da por iniciado el plazo de ejecución de la obra, pues conforme a la Cláusula Novena del Contrato N° 55-2009-MPA celebrado el 26 de marzo de 2009 "El contratista se obliga a ejecutar las obras materia de este contrato, en un plazo de 120 días calendarios, contados a partir del día siguiente en que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 184 del Reglamento".

Que anota que, según el acta de recepción de la obra, esta se inició el 21 de abril de 2009, que es la misma fecha en que se entregó el terreno; sin embargo, ello difiere de lo consignado en el cuaderno de obra exhibido, el cual señala que la entrega de dicho terreno ocurrió el 8 de abril de 2009; asimismo, advierte que en el Asiento N° 01 de fecha 21 de abril de 2009, el residente de obra señaló que "en la fecha se inicia el plazo contractual de acuerdo al otorgamiento del adelanto en efectivo el día 20/04/2009..." y en el Asiento N° 02 el Supervisor indicó que "en presente jornada se verifica la entrega del adelanto directo con fecha 20/04/2009 considerándose el inicio del plazo contractual desde el día de hoy...", agregando que, en la Factura N° 001-857 emitida el 3 de abril de 2009 por la recurrente, por concepto de adelanto directo de la obra "Construcción del Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre", consta que esta fue cancelada el 20 de abril de 2009.

Que sostiene que en el referido cuaderno de obra también se dejó constancia que por el mes de abril de 2009 se realizaron trabajos adicionales de limpieza y excavación de zapatas; y, que según el Asiento N° 27, recién en el mes de mayo se realizó el armado de acero de las parrillas para zapatas y se solicitó autorización para el vaciado de concreto premezclado Yura 210kg/cm², procediéndose el 7 de mayo de 2009 al vaciado de concreto en zapatas con la participación de testigos por parte de Concretos Yura y dos testigos designados por la Supervisión, dejándose constancia además que dicho concreto era de Yura S.A., lo que guarda relación con los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras del referido



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

proveedor. Agrega que la recurrente adjuntó fotocopias simples de las guías de remisión remitente N° a fin de sustentar el traslado de los bienes desde el domicilio fiscal ubicado en Calle Progreso N° 302 – distrito de Paucarpata hasta el lugar de la obra; lo que resulta inconsistente con el cuaderno de obra exhibido y proporcionado en fotocopias, además, las referidas guías de remisión no fueron exhibidas en atención a requerimientos anteriores cursados en la fiscalización.

Que en cuanto a las Facturas N° sostiene que en el Acta de Recepción de Obra a que hace referencia la Resolución Directoral N° 077-2010-EM-DGER, se señala que la *“fecha de término real de la obra fue el 20/03/2009”*, fecha en que según lo anotado en el Asiento N° 123 del cuaderno de obra, el residente de obra comunica a la Supervisión que ha terminado con la ejecución de la obra *“Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasmé II Etapa”* y solicita su recepción, conforme se desprende del inciso e) de los Antecedentes al Acta de Recepción exhibida y proporcionada en fotocopia; siendo que en el inciso g) se indica que el *“21/04/2009 la Comisión de Recepción, suscribió un Acta de Suspensión del Proceso de Inspección de Obra, debido a la huelga de nativos, en dicha Acta acordaron postergar la inspección de la obra dado que la mencionada Comisión no pudo ingresar a la zona de la obra, habiéndose acordado inspeccionar una vez se normalice las actividades en la zona de la obra”*, mientras que el inciso h) señala que *“el 24/06/2009 con Oficio N 0497-09-MEM/DGER/DPR-JPN, dado que la huelga de nativos ha culminado, la DGER/MEM comunica a la supervisión, al contratista y a Electronorte S.A. para realizar la inspección y recepción de obra PSE Nuevo Seasmé II Etapa, a partir del día 02/07/2009”*, y el inciso i) menciona que el 6 de julio de 2009 se suscribió un Acta de Observaciones, otorgándose un plazo de 34 días calendario para subsanarlas, que culminó el 6 de julio de 2009, fecha en que Consorcio Ravi también comunicó la culminación de las subsanaciones efectuadas, conforme consta en el inciso j) del Acta de Recepción de Obra.

Que en tal sentido, considera que el 13 de setiembre de 2009 no es la fecha de término de la obra *“Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasmé II Etapa”* como señala la recurrente, sino el 20 de marzo de 2009, tal como consta en el Acta de Recepción de Obra y la Liquidación de Final de Contrato; no obstante, indica que dicho término será considerado hasta el 11 de agosto de 2009 dada la existencia de observaciones y las subsanaciones correspondientes por parte del Consorcio en el que la recurrente participa como operador. Manifiesta que, si bien la recurrente afirma haber destinado los productos adquiridos no solo a los trabajadores de la obra, sino también a los nativos de la zona como práctica de responsabilidad social, esta no ha presentado documento alguno que sustente la necesidad de dichas adquisiciones, las cuales, además, fueron realizadas el 28, 29 y 31 de agosto de 2009, esto es, cuando culminó la mencionada obra. Añade que la Guía de Remisión Remitente N° 001-1200 adjuntada consigna como punto de llegada la dirección ubicada en Nuevo Seasmé s/n, distrito de Nieva – Condorcanqui – Amazonas y como fecha de inicio del traslado el 31 de agosto de 2009; no obstante, se desconoce la fecha de llegada, siendo que, en todo caso, esta fue posterior a la culminación de la referida obra.

Que con relación a las Facturas N° afirma que la recurrente solo adjuntó fotocopia simple de un acta de entrega de terreno de fecha 16 de setiembre de 2009, sin exhibir el original, por lo que tal documento no acredita que en esa fecha se hayan iniciado los trabajos para la ejecución de la obra *“Ampliación del Palacio Municipal”* como ella afirma, siendo que el artículo 184 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado establece las condiciones que deben cumplirse para determinar el inicio del plazo de ejecución de una obra, lo que también fue exigido en la cláusula décima del contrato de ejecución de obra por Adjudicación Directa Pública N° 002-2009-MDLJ; por tanto, no basta con la sola recepción del terreno. Menciona que según el acta de entrega y recepción de obra levantada el 28 de abril de 2010, la fecha de inicio de ejecución de la obra fue el 1 de octubre de 2009, siendo que dicha acta ha sido refrendada por la Comisión de Recepción de Obra y los responsables de la ejecución de la misma.

Que por las razones expuestas, procedió a reparar el crédito fiscal consignado en las facturas detalladas en el Anexo N° 3.1 del resultado del citado requerimiento (foja 653) y en el Cuadro N° 2 de la presente resolución, al considerar que correspondían a gastos no necesarios para producir y mantener la fuente



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

generadora de renta, por lo que la recurrente no podía utilizar dicho crédito fiscal de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 999 y 1257), la recurrente tiene como actividades económicas la construcción de edificios completos (CIU 45207) y el transporte de carga por carretera (CIU 60230).

Que según se aprecia del Anexo N° 3.1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 653), la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las siguientes facturas:

Cuadro N° 2

Periodo Tributario	Factura de Compra N°	Fecha de Emisión	Proveedor	Descripción	Valor de Compra S/	I.G.V. S/	Precio Total S/	Foja
Abr-2009		23/03/2009		Bolsas de cemento Yura.	1 806,72	343,28	2 150,00	382
Abr-2009		06/04/2009		Bolsas de cemento Yura, varillas de fierro de construcción y kilos de alambre liso.	15 885,80	3 018,30	18 904,10	380
Abr-2009		08/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	9 243,70	1 756,30	11 000,00	376
Abr-2009		13/04/2009		Bolsas de cemento Yura y varillas de fierro de construcción.	2 700,00	513,00	3 213,00	374
Abr-2009		14/04/2009		Bolsas de cemento Yura, varillas de fierro de construcción y kilos de alambre liso.	29 159,66	5 540,34	34 700,00	370
Abr-2009		15/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	8 403,36	1 596,64	10 000,00	368
Abr-2009		20/04/2009		Bolsas de cemento Yura y kilos de alambre liso.	2 827,73	537,27	3 365,00	364
Total Reparó Crédito Fiscal – Abril 2009						13 305,00*		
May-2009		01/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	1 815,13	344,87	2 160,00	384
May-2009		07/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	2 521,01	478,99	3 000,00	378
May-2009		13/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	2 016,81	383,19	2 400,00	372
May-2009		16/04/2009		Varillas de fierro de construcción.	2 352,86	447,04	2 799,90	366
May-2009		24/04/2009		Bolsas de cemento Yura.	2 521,01	478,99	3 000,00	360
May-2009		25/04/2009		Bolsas de cemento Yura y kilos de alambre liso.	2 574,79	489,21	3 064,00	358
Total Reparó Crédito Fiscal – Mayo 2009						2 622,00*		
Ago 2009		28/08/2009		Paquetes de mazamorra y gelatina, así como cajas con latas de leche, conservas de pescado en trozos, botellas de aceite y paquetes de galleta de soda.	2 895,80	550,20	3 446,00	50 y 354



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

Ago 2009	29/08/2009	Bolsas de detergente, paquetes de papel metálico, paquetes de spaguetti, bolsas de fideos entrefino grueso, bolsas de avena a granel, cajas con galleta a granel y latas de "Milo".	2 800,00	532,00	3 332,00	52 y 356
Ago 2009	31/08/2009	Bolsas de fideo y cajas con barras de jabón para lavar ropa, lavavajilla, conservas de durazno, botellas de aceite, bolsas de azúcar y latas de café, entre otros.	2 853,28	542,12	3 395,40	51 y 355
Total Reparó Crédito Fiscal – Agosto 2009				1 624,00*		
Set 2009	26/09/2009	4 horas de alquiler de cargador frontal.	537,82	102,18	640,00	400
Set 2009	26/09/2009	8 viajes de escombros traslado del pueblo al sector del cementerio La Joya. 9 viajes de escombro traslado del pueblo al Sector de palca.	1 547,56	294,04	1 841,60	458
Set 2009	30/09/2009	Barras de construcción y kilos de alambre negro.	29 622,94	5 628,36	35 251,30	399
Total Reparó Crédito Fiscal – Setiembre 2009				6 024,00*		

(*) Importes redondeados según Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 640).

Que sobre el particular, la recurrente manifestó en la fiscalización que las adquisiciones anteriormente descritas fueron destinadas a la ejecución de las obras denominadas "Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa", "Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasmé II Etapa" y "Ampliación del Palacio Municipal" (fojas 403, 645 y 646), por lo que se procederá a analizar la documentación presentada por ella en dicha instancia a fin de determinar si le correspondía o no utilizar el crédito fiscal consignado en las facturas acotadas.

Que en cuanto a las facturas materia de reparo es preciso indicar que, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal, no basta contar con el comprobante de pago y su registro contable para sustentar dichos gastos y su vinculación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además es necesario acreditar con documentación fehaciente su destino.

- "Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa"

Que obra en autos el contrato de consorcio suscrito ante notario el 16 de marzo de 2009 (fojas 690 a 692), mediante el cual las empresas . convinieron en asociarse junto con la recurrente para participar en forma activa y directa en la ejecución de la obra "Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa", objeto de la Licitación Pública N° 0001-2009-MPA, hasta su liquidación final, y acordaron constituir el denominado "Consorcio Independencia", cuyo representante legal sería el señor (gerente general de la recurrente¹²). Adicionalmente, las partes acordaron que su participación en el contrato sería del 65% (la recurrente), 30% y 5% , y que considerando lo estipulado en la Ley General de Sociedades, la recurrente se encargaría de la gestión del consorcio, pudiendo ésta emitir comprobantes de pago de venta, aceptar comprobantes que sustentan gastos, realizar declaraciones de impuestos por la mencionada obra, así como llenar los libros contables exigidos por el Código Tributario y otras normas

¹² Conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 1257).



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

complementarias; siendo además que la duración del consorcio sería temporal e iniciaría sus actividades en el momento de la suscripción y legalización del citado contrato, terminando su vigencia en el momento del consentimiento de la liquidación de la obra.

Que posteriormente, mediante Contrato N° 55-2009-MPA suscrito el 26 de marzo de 2009 (fojas 957 y 958), la Municipalidad Provincial de Arequipa, en mérito a la adjudicación de la buena pro de la Licitación Pública N° 01-2009-MPA, contrató al Consorcio Independencia (integrado, entre otros, por la recurrente) para la ejecución de la obra "*Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa*", cuyo monto total asciende a S/ 1 336 039,33 incluyendo el Impuesto General a las Ventas, precisándose que dicho monto comprende, entre otros, los costos de los materiales, gastos generales y todo aquello que sea necesario para la correcta ejecución de la obra hasta su total terminación y entrega; asimismo, se acordó que la entrega del terreno al contratista sería dentro de 15 días siguientes a la firma del contrato, y que este se obligaba a ejecutar las obras materia de contrato en un plazo de 120 días calendario, contado a partir del día siguiente en que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 184 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado; agregándose que la vigencia de dicho contrato rige a partir del día siguiente de su suscripción hasta el consentimiento final de la obra.

Que mediante Oficio N° 249-2009-MPA/GDU (foja 389), la Municipalidad Provincial de Arequipa comunicó al Consorcio Independencia (conformado, entre otros, por la recurrente) que el 8 de abril de 2009 se realizaría la respectiva entrega de terreno para la ejecución de la obra "*Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa*", tal como lo establece el artículo 240 del Reglamento de la Ley de Contrataciones. Al respecto, se aprecia que en el documento denominado "Acta de Entrega del Terreno" suscrito con fecha 8 de abril de 2009, se dejó constancia que el Gerente de Desarrollo Urbano de la referida municipalidad, Ing. Estuardo Tello Pereyra, procedió a realizar la entrega del terreno a la contratista Consorcio Independencia para la ejecución de la obra, indicándose el área, longitud y características del puente peatonal a ser construido y que dicho terreno era compatible con los alcances del proyecto, entre otros (foja 685). Cabe anotar que el contenido de la citada acta de entrega también consta en el Cuaderno de Obra correspondiente, suscrito en la misma fecha por el Ing. Residente de Obra Miguel Angel Rivera Quiroga (foja 388).

Que por otra parte, se aprecia que mediante Oficio N° 120-2009 MPA-CRYLON2 (foja 825), la Municipalidad Provincial de Arequipa comunicó al Consorcio Independencia la remisión de copia del Acta de Recepción de Obra con el levantamiento de las observaciones realizadas a la obra "*Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa*"; siendo que el Anexo N° 01 – Acta de Levantamiento de Observaciones y Entrega de Obra (fojas 686 a 688, 824, 825 y 1011), señala, entre otros aspectos, que la fecha de entrega del terreno y la fecha de inicio de la obra fueron el 21 de abril de 2009, que el plazo para su ejecución era de 120 días calendario y que el término de la obra según el plazo contractual fue el 18 de agosto de 2009; precisándose que el levantamiento de las observaciones y la recepción de dicha obra por parte del Comité de Recepción y Liquidación de Obra N° 2 ocurrió el 1 de diciembre de 2009.

Que de lo expuesto, se advierte que la recurrente tomó la figura jurídica de un consorcio para efecto de participar en una licitación pública en la que se le adjudicó la buena pro para la ejecución de la obra "*Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa*", siendo posteriormente contratado por la Municipalidad Provincial de Arequipa, quien hizo la entrega del terreno a dicho consorcio en el mes de abril de 2009, en el que también se inició la ejecución de la obra, cuya fecha de término fue el 18 de agosto de 2009, y el levantamiento de las observaciones efectuadas así como la conformidad de la recepción de la obra fue el 1 de diciembre de 2009.

Que en tal sentido, tanto la Administración como la recurrente coinciden en que el inicio de los trabajos para la ejecución de la mencionada obra ocurrió en el mes de abril de 2009, y el levantamiento de las observaciones realizadas hasta la recepción de la obra ocurrió en el mes de diciembre de 2009, conforme a lo señalado precedentemente; por ende, resulta razonable que durante dichas fechas la recurrente haya requerido la compra de materiales de construcción para efecto de ejecutar la obra adjudicada.



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

Que al respecto, obran en autos las órdenes de compra relacionadas a las Facturas N°

1, materia de reparo (fojas 357, 359, 363, 365, 367, 369, 371, 373, 375, 377, 379, 381 y 383), de cuya revisión se observa que contienen los pedidos de compra de materiales de construcción que la recurrente realizó a sus proveedores, por las cantidades y precios allí señalados.

Que en cuanto a las guías de remisión remitente emitidas por los proveedores Jason Armando Segovia Quintanilla, Julio César Abdón Quintanilla Torres, y (fojas 73 a 86), relacionadas a las facturas materia de reparo, se observa que consignan como punto de llegada la dirección ubicada en Urb. Miguel Grau – Paucarpata, la cual corresponde al domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (fojas 1256 y 12257); y también consignan las rúbricas de quienes entregaron y/o recibieron los bienes trasladados.

Que con relación a las guías de remisión remitente emitidas por la recurrente (fojas 305 a 345), se aprecia que entre los meses de abril y mayo de 2009 esta realizó traslados de materiales de construcción (bolsas de cemento Yura, varillas de hierro de construcción y kilos de alambre liso) desde su domicilio fiscal (Calle Progreso N° 302, Urb. Miguel Grau, distrito de Paucarpata – Arequipa) hasta el lugar de la obra (Óvalo Terminal Terrestre s/n, distrito de Cercado – Arequipa)¹³. Aunado a ello, se advierte que en el documento denominado “Kárdex físico” (fojas 300 a 304), figura la anotación de las mencionadas guías de remisión de remitente, así como el detalle de los ingresos y salidas de materiales de construcción, observándose que las salidas de material en su mayoría tienen como destino el lugar de la obra adjudicada.

Que es del caso señalar que carece de sustento lo afirmado por la Administración en el sentido que las guías de remisión remitente emitidas por la recurrente no fueron exhibidas en la oportunidad solicitada en los Requerimientos N° 0522130001184 y 0522130001214, toda vez que las referidas guías fueron presentadas dentro del procedimiento de fiscalización y los citados requerimientos no se sustentan en el artículo 75 del Código Tributario, por lo que la Administración no puede restarle mérito probatorio a las referidas guías.

Que respecto al cuaderno de obra proporcionado (fojas 135 a 286), se advierte que el residente y el supervisor de la obra también dejaron constancia de los eventos suscitados desde la fecha de inicio de los trabajos para la ejecución de la obra hasta el levantamiento de las observaciones efectuadas, esto es, desde el 20 de abril hasta el 16 de setiembre de 2009; también obran en autos hojas resumen de valorización y valorizaciones con los porcentajes y montos de los avances de obra, así como diversa información relacionada al expediente técnico de la obra (fojas 816 a 823, 1011 y 1012).

Que de los actuados se verifica que la Administración no cuestiona la fehaciencia de las operaciones contenidas en las Facturas N°

, esto es, la adquisición de materiales de construcción por parte de la recurrente a los proveedores Jason Armando

sino que la Administración repara la utilización del crédito fiscal consignado en los citados comprobantes de pago al considerar que la obra “Construcción de Puente Peatonal Ovalo Terminal

¹³ A excepción de las Guías de Remisión Remitente N° (fojas 325 y 326), que indican como punto de llegada la dirección ubicada en s/n, zona de Rio Seco – distrito de Arequipa”. Al respecto, cabe mencionar que de la revisión del contrato de arrendamiento suscrito el 2 de mayo de 2009 (fojas 297 y 298), se aprecia que el señor Adrián Edward Zúñiga Urdav dio en arrendamiento el inmueble ubicado en la

Provincia Arequipa, Departamento de Arequipa” en favor de la recurrente para que lo destine exclusivamente como almacén y a trabajos en la construcción del Puente Peatonal Ovalo Terminal Terrestre, a cambio del pago de una merced conductiva de S/ 600,00 mensuales; asimismo, las partes acordaron, entre otros, que el plazo de dicho contrato es de 5 meses, el cual inicia el 2 de mayo y vencería indefectiblemente el 30 de setiembre de 2009. Además, la recurrente adjuntó fotocopia del Recibo de Pago de Arrendamiento - Formulario N° 1683 correspondiente al periodo setiembre de 2009 (foja 296).



Tribunal Fiscal

Nº 01850-10-2022

Terrestre, Provincia de Arequipa – Arequipa", inició a partir del 20 de abril de 2009, con trabajos de limpieza y excavación de zapatas, y que recién en mayo de 2009 se realizaron trabajos con materiales de construcción, por lo que considera que las adquisiciones efectuadas con anterioridad a esas fechas o meses no tendrían vinculación con el avance de la obra; sin embargo, si bien tal asociación entre el costo, el avance de la obra y el ingreso es relevante para la determinación del Impuesto a la Renta, ello no es aplicable para evaluar la utilización del crédito fiscal y la oportunidad para ejercerlo, toda vez que ello se encuentra regulado en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los cuales establecen los requisitos sustanciales y formales para poder utilizar el crédito fiscal, no habiéndose incluido dentro de éstos el principio de devengado¹⁴.

Que en consecuencia, toda vez que no se aprecia de autos que la Administración sustente su reparo al crédito fiscal objeto de análisis en el cumplimiento de los requisitos regulados en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y teniendo en cuenta que la recurrente sí acreditó el destino de los bienes consignados en las Facturas N°

corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando el sentido el fallo no resulta pertinente emitir pronunciamiento emitir pronunciamiento respecto a los demás alegatos señalados por la recurrente sobre dicho extremo.

- “Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasm II Etapa”

Que obra en autos el testimonio de escritura pública de contrato de consorcio suscrito ante notario el 8 de febrero de 2008 (fojas 699 vuelta a 704), mediante el cual las empresas Grupo Jacep S.R.L. y Multiobras S.A. Contratistas Generales y la recurrente convinieron en formalizar la celebración de dicho contrato asociativo al que denominaron “Consortio Ravi” para efecto de ejecutar la obra “*Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasm II Etapa*” al haber obtenido la buena pro en el marco del procedimiento de Licitación Pública N° 0016-2007-EM/DEP; asimismo, las partes acordaron que el citado contrato es de carácter temporal y su vigencia se extiende desde el otorgamiento de la buena pro hasta la entrega de las obras correspondientes totalmente terminadas y debidamente liquidadas a la entidad licitante, conforme al plazo establecido para la ejecución de la obra adjudicada, el cual, en todo caso, se extendería por el tiempo que resulte necesario durante la vigencia del contrato; y que el representante legal del consorcio es el señor

Ponce (gerente general de la recurrente¹⁵), siendo una de sus facultades organizar la gestión del mismo. Adicionalmente, las partes acordaron que su participación en el contrato sería del 75% (la recurrente), 3.5% y 21.50% (Contratistas Generales); que la liquidación del consorcio culminaría en el momento en que la obra, una vez culminada, se liquide; y, que toda la facturación y obligaciones tributarias del consorcio serán asumidas por la recurrente, sin perjuicio de ello, debían ser contabilizadas de manera especial, de tal manera que puedan ser individualizadas de la contabilidad de la recurrente.

Que posteriormente, mediante Contrato N° 013-2008-MEM/DGER suscrito el 14 de febrero de 2008 (fojas 917 a 929), la Dirección General de Electrificación Rural (DGER), en mérito a la adjudicación de la buena pro de la Licitación Pública N° 0016-2007-EM/DEP, contrató al Consortio Ravi (integrado, entre otros, por la recurrente) para la ejecución de la obra “*Pequeño Sistema Eléctrico Nuevo Seasm II Etapa*”, que sería desarrollada en la provincias de Condorcanqui y Datem del Marañón, en los departamentos de Amazonas y Loreto, siendo que el monto de la obra asciende a S/ 4 113 322,41 incluyendo impuestos y comprende el suministro de equipos y materiales a cargo del consorcio, el montaje electromagnético, el transporte de equipos y materiales, otros costos directos y gastos generales; asimismo, las partes acordaron, entre otros, que el plazo de ejecución de la mencionada obra sería de 240 días calendario contados a partir del cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 240 del Reglamento de la Ley de Contrataciones

¹⁴ Similar criterio ha sido señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10058-10-2019.

¹⁵ Conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 1257).