



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

EXPEDIENTE N° : 971-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 30 de octubre de 2018

VISTA la apelación parcial interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0001662/SUNAT emitida el 27 de setiembre de 2012, por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007988 a N° 052-003-0008046 y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0005029 a N° 052-002-0005064 emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero, marzo a diciembre de 2007 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.0

CONSIDERANDO:

Que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° 110051307920-01 SUNAT y Requerimiento N° 0521110000645 (folios 8767 y 8803), la Administración emitió los valores impugnados por los siguientes reparos¹:

- a) Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007988 a N° 052-003-0007999 y N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035 (folios 8943 a 8954, 8907 a 8918, 8856 a 8858 y 8844 a 8849) giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.
- Reparó a la base imponible por la alícuota de venta de bienes y servicios no comprendidos en el contrato de estabilidad.
 - Reparó a la base imponible por deducción del débito fiscal en la fecha de emisión de Notas de Crédito y no en la fecha de recepción por el cliente.
 - Reparó a la base imponible por ventas dentro del territorio nacional.
 - Reparó a la base imponible por Impuesto General a las Ventas de No Domiciliado omitido e indebida.
 - Reparó al crédito fiscal por aplicación de las normas sobre realidad económica según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
 - Reparó al crédito fiscal por adquisición de bienes y servicios donados a terceros.
- b) Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008012 a N° 052-003-0008023 (folios 8919 a 8930), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.
- Modificación de coeficiente.

¹ Se debe precisar que adicionalmente, la Administración, durante el procedimiento de fiscalización, realizó diversas observaciones, las que fueron aceptadas por la recurrente e incluidas en las declaraciones juradas rectificatorias que presentó, conforme se señaló en la apelada (folio 10091), por lo que nunca llegaron a constituirse en reparos, no habiendo sido cuestionado por la recurrente ni cuestionadas las sanciones impuestas y calculadas en base a ellos.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

- c) Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008000 a N° 052-003-0008011 (folios 8931 a 8942) giradas por las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007².
- Omisión de retención no domiciliado por intereses pagados o acreditados en el exterior.
 - Omisión de retención no domiciliado por asistencia técnica.
 - Omisión de retención no domiciliado por fletes.
- d) Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008036 a N° 052-003-0008046 (folios 8896 a 8906) giradas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.
- Gastos de comprobantes de pago emitidos por empresas vinculadas al servicio de gerencia y otros similares.
 - Gasto de documentos del exterior emitidos por empresas vinculadas al servicios de comisiones de venta.
- e) Resoluciones de Multa N° 052-002-0005029 a N° 052-002-0005064 (folios 8860 a 8895) giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007988 a N° 052-003-0007999 y N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035 - Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007

Alícuota de venta de bienes y servicios no comprendidos en el contrato de estabilidad

Que la recurrente sostiene que en virtud del Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión que suscribió con el Estado Peruano, estabilizó su Régimen Tributario, recayendo el beneficio de estabilidad tributaria a la Unidad de Producción Cerro Verde, conformada por la concesión minera Cerro Verde N° 1, 2, 3 y la concesión de beneficio "Planta de Beneficio Cerro Verde", por lo que tal beneficio sería aplicable a todas las operaciones realizadas que se encontraron vinculadas a los procesos productivos, y no sólo a los productos obtenidos por lixiviación, tal como se desprende de los artículos 82° y 83° de la Ley General de Minería y los artículos 2° y 22° de su reglamento.

Que menciona que la Administración no tiene competencia para delimitar los alcances del contrato de estabilidad, dado que solo puede verificar, fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias que derivan del ejercicio del *ius imperium* del Estado, pero sin lesionar las demás normas que conforman el ordenamiento jurídico, por lo que dado que con el citado contrato el Estado asume su condición de parte en una relación de carácter horizontal, la interpretación de los términos y cumplimiento de las obligaciones contenidas en él, forman parte del fuero del derecho civil, conforme se desprende de los artículos 16° y 48° del Decreto Legislativo N° 757, en consecuencia, los valores impugnados carecen de sustento válido.

Que indica que no resulta correcta la distinción que pretende efectuar la Administración, en el sentido que el contrato de estabilidad que celebró con el estado únicamente protegió el "Proyecto de Lixiviación" y no el denominado "Proyecto de Sulfuros", toda vez que ambos proyectos se realizaron en la misma Unidad de Producción o Unidad Económico – Administrativa materia de estabilidad, esto debido a que los

² Adicionalmente, reparó la omisión de retención no domiciliado y por servicios jurídicos, sin embargo, fue levantado en la instancia de reclamación (folio 10060).



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

contratos no garantizan el régimen tributario y administrativo respecto de cada proyecto de inversión, sino a cada concesión o unidad de producción y que no hay norma en la Ley General de Minería o en su reglamento que dispongan lo contrario.

Que alude que la concesión minera con la que cuenta desde siempre formó parte del contrato de estabilidad, por lo que no era necesario que hiciera trámite alguno para que incluyera nuevos derechos mineros, más allá de ampliar la concesión de beneficio "Planta de Beneficio", la que fue aprobada por la Dirección General de Minería mediante Resolución Directoral N° 056-2007-MEM/DGM, por lo que afirma que la "Planta de Sulfuro Primarios" no es un nuevo derecho minero, sino que es una infraestructura que formó parte de la concesión de beneficio "Planta de Beneficio Cerro Verde".

Que la Administración señala que dado que la garantía de la estabilidad tributaria otorgada por el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión suscrito con el Estado Peruano, recae únicamente sobre las actividades relacionadas al "Proyecto de Lixiviación de", las operaciones que no se encuentran vinculadas a dicho proyecto, como por ejemplo, la venta de otros bienes y prestación de servicios, así como aquellas vinculadas a la Planta de Concentradora de Sulfuros Primarios, no gozan de dicho beneficio contractual, debiéndose regir por el marco legal común, en consecuencia la alícuota del Impuesto General a las Ventas era de 19%.

Que la materia controvertida se centra en establecer si los beneficios del Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión suscrito entre Estado Peruano y la recurrente, alcanzan sólo al Proyecto de Lixiviación de como afirma la Administración, o por el contrario recae sobre todas aquellas actividades que realizó en la Unidad de Producción Cerro Verde, como alega la recurrente.

Que conforme ya lo ha expresado este Tribunal en las Resoluciones N° 08252-1-2013, 08997-10-2013 y 06141-2-2018, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgaron de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, por cuanto lo que se busca a través de estos contratos es de conferir seguridad jurídica al inversionista en el sentido que la tasa interna de retorno de su inversión no se vea afectada por nuevas disposiciones, siendo que en el caso bajo análisis, la inversión materia del contrato de estabilidad está referida al "Proyecto de Lixiviación de".

Que en tal sentido, si bien los beneficios conferidos mediante los contratos de estabilidad recaen en el titular de la actividad minera con el fin de promover la inversión que se desarrolla en una concesión o Unidad Económica Administrativa, dichos beneficios sólo se aplican sobre las actividades vinculadas a la citada inversión, cuyo objeto se encuentra delimitado en el Estudio de Factibilidad, que en el presente caso está referido a las actividades vinculadas al "Proyecto de Lixiviación de", por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario, no resulta atendible.

Que en el caso de autos, conforme se advierte en los Anexos N° 2 y N° 6 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folios 8673 a 8681 y 8685), la Administración observó diversas operaciones, al considerar que los mismos no se encontraban vinculadas con el "Proyecto de Lixiviación de" y como tal no se encontraban dentro de los beneficios establecidos en el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, por lo que no le correspondía aplicar la tasa del 18% como lo consideró la recurrente, sino la tasa del 19% vigente al ejercicio 2007, fecha de la realización de dichas operaciones.

Que al respecto, el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, aplicable al caso de autos, señala que califican como operaciones gravadas con dicho impuesto: a) la venta en el país de bienes muebles, b) la prestación o



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

utilización de servicios en el país, c) los contratos de construcción, d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, y e) la importancia de bienes.

Que el artículo 17° de la referida Ley modificada por la Ley N° 28653³, señala que la tasa del impuesto es de 17%, y el artículo 76° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, dispone que la tasa del Impuesto de Promoción Municipal es del 2%, siendo que éste grava todas las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, rigiéndose por sus mismas normas, por lo que la aplicación de la tasa se realiza de forma conjunta, esto es, el 19%.

Que habida cuenta que la recurrente solo estabilizó el régimen tributario sobre las actividades vinculadas al "Proyecto de Lixiviación de ..." las actividades ajenas a dicho proyecto se rigen por las normas vigentes a la fecha de la realización de las citadas actividades, en ese sentido, puesto que la recurrente no acreditó que las operaciones realizadas durante el ejercicio 2007, se encontrasen vinculadas a las actividades del citado proyecto, resulta arreglado a ley que la Administración les aplicara para la determinación del Impuesto General a las Ventas, la tasa del 19%, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

Que la recurrente sostiene que conforme con lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7° de su reglamento, lo relevante para la configuración del ajuste del débito fiscal, es la emisión de la nota de crédito y que se haya configurado el supuesto sustancial, como descuentos, entre otros, lo que en su caso ha cumplido.

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

Que en el Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035 (folio 8847), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero, mayo, agosto y noviembre de 2007, debido que la recurrente dedujo el débito fiscal en la fecha de emisión de las notas de crédito y no en la fecha de recepción por parte de sus clientes.

Que el inciso a) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Legislativo N° 821, establecía que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido.

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-

³ De conformidad con la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 28653, publicada el 22 diciembre 2005, hasta el 31 de diciembre de 2006, la tasa del Impuesto General a las Ventas a que se refiere el citado artículo, será de 17%.



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

96-EF, indica que los ajustes a que se refieren los artículos 26° y 27° de la ley, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

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

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

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

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

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

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

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110000906 (folios 8729 y 8730), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión del Registro de Ventas, observó que anotó notas de crédito detalladas en el Anexo N° 5 (folio 8721), por lo que le solicitó que exhibiera copia de la documentación e información pertinente y suficiente que acreditara su recepción y los motivos por los cuales fueron emitidos.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba documentación pertinente y suficiente que acreditaba los motivos de la emisión de las notas de crédito observadas, así como su recepción por parte de sus clientes.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folios 8693 a 8695), la Administración señaló que las notas de crédito observadas fueron entregadas al mes siguiente de su emisión y anotación en el Registro de Ventas, por lo que conforme con lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7° de su reglamento, el ajuste al débito y crédito fiscal



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

debió realizarse en el mismo periodo tributario, lo cual permite un ajuste simultáneo conforme con las normas del citado impuesto y con la técnica del valor agregado, en ese sentido, es en el periodo siguiente al de su emisión en que debieron anotarse en el Registro de Ventas y declararlos como una deducción al débito fiscal del citado mes, por lo que procedió repararlas, según el detalle del Anexo N° 3 (folio 8684).

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

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

Ventas dentro del territorio nacional

Que la recurrente sostiene que emitió la Factura 003 N° 5491 por la exportación temporal de dos anillos de desgaste de carcasa y un impulsador con anillo a favor de ITT Fluid Technology S.A., para que las reparara, emitiéndose la Declaración Única de Aduanas (DUA) N° 172-2007-41-0001351, la que posteriormente se convirtió en definitiva, motivo por el cual emitió la Factura 003 N° 5556, materia de reparo y que, a fin de culminar las formalidades aduaneras, solicitó a la Intendencia de la Aduana Tacna la modificación de la citada DUA, a fin que se consignara la mencionada factura.

Que la Administración señala que la recurrente no cumplió con presentar documentación pertinente los motivos por los cuales no gravó con el Impuesto General a las Ventas, la Factura 003 N° 5491 emitida a y que no correspondía evaluar la documentación presentada en la instancia de reclamación conforme con lo establecido en el artículo 141° del Código Tributario.

Que el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que califican como operaciones gravadas con dicho impuesto la venta en el país de bienes muebles.

Que de otro lado, el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que no se admitiría como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario probara que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentara carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 6 meses o 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 148° del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016, aplicable al caso de autos, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa y, que el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 12 meses o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación.

Que como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 06904-5-2014, no procede admitir en la instancia de apelación las pruebas requeridas en la etapa de fiscalización que no hubieran sido presentadas en ella, tratándose de los mismos medios probatorios presentados en la reclamación y que en virtud del artículo 141º del Código Tributario no fueron meritados, salvo que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o cuando acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas; ni procede que se admitan en la apelación si no fueron ofrecidos en la etapa de reclamación.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 04843-2-2016, al amparo de lo establecido por el artículo 141º del Código Tributario, no procede que la Administración merite la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de reclamación, si no acredita que su falta de exhibición durante la fiscalización obedeció a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas y, que igualmente de conformidad con el artículo 148º del mismo código, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 11549-2-2016, no procede la evaluación de los medios probatorios presentados en la instancia de apelación, si no se acredita que la omisión a su presentación en la fiscalización no se generó por su causa o que hubiera efectuado la cancelación del monto impugnado o presentado carta fianza actualizada, por las pruebas no presentadas y/o exhibidas.

Que en el Anexo Nº 3 a las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0008024 a Nº 052-003-0008035 (folio 8847), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de junio de 2007, debido que la recurrente omitió gravar las ventas de bienes ocurridas dentro de territorio nacional.

Que en el punto 3 del Requerimiento Nº 0522110000906 (folio 8730), la Administración comunicó a la recurrente que encontró anotado en su Registro de Ventas comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 4 (folio 8722), conteniendo operaciones a las cuales no aplicó el Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba diversa documentación que acreditaba los motivos por los cuales no gravó con el Impuesto General a las Ventas las operaciones observadas.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0522110000906 (folio 8695 y 8696), la Administración señaló que la recurrente no proporcionó las Declaraciones Únicas de Aduanas por la emisión de los comprobantes de pago respecto de la Factura 003 Nº 5556, por lo cual no acreditó que las operaciones contenidas en ellas no se encontraron gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que procedió a repararla, según el detalle de la primera parte del Anexo Nº 2 (folio 8685).

Que de la revisión de la Factura 003 Nº 5556 (folio 5587), se aprecia que fue emitida a por la venta de anillo desgaste de carcaza e impulsador con anillo usados, operación que no fue gravada con el Impuesto General a las Ventas.

7



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Que de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado durante el procedimiento de fiscalización, medios probatorios que permitieran sustentar los motivos por los cuales no gravó la operación antes mencionada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que cabe señalar que de conformidad con el artículo 141º del Código Tributario, no procedía que la Administración meritara la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación (folios 8974 a 8979), las que según ella sustentarían el reparo materia de análisis, toda vez que no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, sin embargo, dado que en autos (folios 10298 a 10407), se aprecia que la recurrente, durante la instancia de apelación, pagó la deuda impugnada vinculada a dichas pruebas, procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que en el escrito de 21 de diciembre de 2011 (folio 8978), se aprecia que la recurrente habría informado⁴ a la Intendencia de la Aduana de Tacna, que emitió la Factura 003 N° 0005491 solo para numerar la DUA de Exportación y que a petición de su cliente decidió vender el material enviado, por lo que emitió la Factura 003 N° 5556, por tanto, solicitó que se corrigiera el número de factura declarada en la DUA indicada y la condición de la transacción.

Que al respecto, si bien la recurrente señala que la operación contenida en la Factura 003 N° 5556 correspondía a exportación, no adjuntó medios probatorios que permitan acreditar sus afirmaciones, dado que adicionalmente al citado escrito solo adjuntó copia del citado comprobante de pago (folio 8976) y la carta de Scotiabank Sud Americano dirigida a (folio 8974), mediante la cual se informa de la cobertura de cobranza por el importe de US\$ 258 444,80, en los que no se aprecia que dicha operación correspondiese a una exportación de bienes, por lo que tales documentos no desvirtúan el reparo materia de análisis.

Impuesto General a las Ventas de no domiciliado omitidos e indebidos

Que conforme se aprecia en el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007988 a N° 052-003-0007999 (folio 8857), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, agosto a diciembre de 2007, al haber verificado que en sus operaciones con no domiciliados impuestos omitidos y/o indebidos, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuarlo, por lo que al estar arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

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

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

⁴ El citado documento no consigna el sello de recepción por parte de la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

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

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

Que indica que en ningún momento la existencia de pérdidas arrastrables de fue un factor que se tomó en consideración para la suscripción del "Acuerdo de Operador", ni mucho menos para la ejecución del financiamiento destinado a la implementación de la Planta de Sulfuros Primarios.

Que señala que la Administración sostuvo en forma reiterada en el Resultado del Requerimiento Nº 0522110001211 que se configuró un supuesto de simulación relativa, sin embargo, no fue clara en señalar cual sería el negocio oculto encubierto entre las partes, negando todas las pruebas que presentó y que acreditaban las partes, objeto y causa de la operación que celebró, por lo que la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, fue incorrecta y carece de sustento legal, ello porque un acto válidamente creado no puede significar el nacimiento de un negocio simulado.

Que anota que en la apelada, la Administración señaló que el fundamento de su acotación no radica encarga analizar o fundamentar la configuración de una simulación relativa, supuesto en el cual debería haberse analizado la existencia de dolo o culpa en la firma del "Acuerdo de Operador" y que, por el contrario, únicamente centra el fundamento de su reparo en el hecho que los servicios pactados no se ejecutaron en la realidad económica, por lo que considera que abandonó su posición respecto de que la celebración del mencionado acuerdo calificaba como un contrato simulado, para sustentar que las prestaciones de los servicios no se verificaron en la realidad, por tanto, resultaba evidente un cambio de sustento en el reparo.

Que afirma que su directorio al convocar a la Junta General de Accionistas llevada a cabo el 18 de abril de 2005, incluyó en la agenda y, con ello delegó a la Junta General de Accionistas, la aprobación de su participación como parte del "Acuerdo de Operador", con toda las implicancias que ello generaba, entre ellos, el cumplimiento de la designación del gerente general y que en toda caso el incumplimiento de una formalidad no puede servir como un supuesto habilitante para desconocer una operación al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo.

Que la Administración señala en la apelada que teniendo en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas, concluyó que los servicios efectivamente prestados por las personas naturales que ocuparon los cargos de gerente general, gerentes y personal de soporte, corresponden a prestaciones personales, dependientes y subordinadas a favor de la recurrente durante el ejercicio 2007, a cambio de una contraprestación pagada no a servicios de gerencia que hubieran sido prestados por Minera Freeport –



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

bajo la cubierta jurídica de un "Acuerdo de Operador", vale decir, la realidad económica que ocurrió para pretender dar cumplimiento al "Acuerdo de Operador", no correspondió con lo pactado, por lo que confirmó la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al haber verificado que los servicios gerencia y de tercerización de prestación de servicios no se produjeron en la realidad económica.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110000906 (folios 8731 y 8732), notificado el 27 de setiembre de 2011, la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación que exhibió, verificó que contabilizó, registró y declaró como costo o gasto deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2007, los servicios prestados por su empresa vinculada Minera _____ según el detalle de su Anexo N° 2 (folio 8726), por lo que le solicitó que sustentara con la documentación e información pertinente y suficiente, la realidad, fehaciencia y otros requisitos formales y sustanciales exigidos por las normas del Impuesto a la Renta para su deducción como costo o gasto del ejercicio 2007, para lo cual debería exhibir y proporcionar comprobantes de pago, Registro de Compras, cheques, voucher de depósitos, estados de cuenta, contratos de servicios, correspondencia, comunicaciones, informes, estudios, proyectos, valorizaciones, memorándums, entre otros, además de presentar un escrito donde explicara en que consistieron los servicios que recibió, lugar donde se prestaron, relación de las personas que los prestaron o ejecutaron, función o tarea, así como una breve descripción de las funciones que realizaron, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba diversa documentación con la finalidad de acreditar la fehaciencia del servicio prestado por _____ (antes _____), que independientemente que la descripción de los servicios recibidos constan en el "Acuerdo de Operador", el servicio que recibió fue de la gerencia general y los relacionados con todos los aspectos de las minas y cualquier nuevo proyecto, asimismo, servicios relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo, construcción operación de las minas.

Que agregó que durante el ejercicio 2007 mantuvo con la citada empresa vinculación económica de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8697), cerrado el 21 de diciembre de 2011, la Administración señaló que la recurrente exhibió facturas, documento denominado "Planilla de Proveedores" con la que se pretendió demostrar la cancelación y/o amortización de los importes consignados en las citadas facturas, plana gerencial, documento denominado "Acuerdo de Operador" que celebró con Minera _____, escritura pública que contiene el aumento de capital, instrumentos donde se observa el otorgamiento de poderes y mandatos a personas naturales, más no del nombramiento de gerente ni de la designación de las personas naturales que actuaron como gerentes durante el ejercicio 2007.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110001211, notificado el 6 de diciembre de 2011 (folios 8610 a 8623), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación a sus sistemas y otras de fuentes públicas, observó que según la Memoria Anual del ejercicio 2007, extraída de la página web de Superintendencia de Mercado de Valores, sus gerentes fueron personas naturales y que no se indicó que la gerencia estuvo a cargo de Minera _____, además, según los datos de las declaraciones juradas presentadas a SUNAT, esta empresa no contó con activos intangibles que utilizan empresas dedicadas a prestar servicios de gerencia, asimismo, hasta antes del ejercicio 2007, ésta empresa tenía acumuladas cuantiosas pérdidas tributarias, las mismas que fueron arrastradas a los ejercicios gravables 2007 y 2008 y, que aún después del arrastre, tales pérdidas



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

según siendo considerables, sólo que debido al límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, ya no pudieron ser arrastradas al ejercicio 2009.

Que anotó que hasta aproximadamente el primer semestre del 2005, fecha del "Acuerdo de Operador", Minera realizó actividades diferentes a las indicadas en los comprobantes de pago girados por gerenciamiento, tales como exploraciones, compra y venta de concesiones mineras, gastos preoperativos mineros, actividades que le originaron cuantiosas pérdidas, las que fueron aplicadas contra las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento en los ejercicios 2005 a 2008, asimismo, mencionó que en el cruce de información realizado a Minera constató que el único cliente al que le ha facturado el servicio de gerenciamiento fue la recurrente, constituyendo el 90% de su facturación y que el 10% restante se originó en actividades diferentes a aquel.

Que si bien indicó que 48 trabajadores fueron asignados a actividades y labores de servicios de gerencia, este número representó más de la totalidad de trabajadores declarados ante la Administración, además, según el documento denominado "Reporte de Accesos por Persona" los vehículos que en forma regular se utilizaron para ingresar a las instalaciones de la mina, principalmente los gerentes de la recurrente que se encontraban en la "Planilla de Remuneraciones" de Minera no pertenecieron a esta última empresa, dado que eran de propiedad de la recurrente.

Que mencionó que en el documento denominado "Acuerdo de Operador", observó que la recurrente celebró con Minera ahora Minera, un contrato, en cuyas cláusulas 2.1 y 2.1 se indicó que la primera nombraría como su gerente general a la última y esta, a su vez, debía nombrar a personas que actuarían como gerentes quienes reportarían al ejecutivo en jefe, en los cargos de gerente de operaciones, gerente de mina, gerente de planta, gerente de mantenimiento, gerente de servicios técnicos, gerente de geología minera, gerente de prevención de riesgos, gerente de auditoría, gerente de suministros, gerente de medio ambiente, gerente de proyecto, gerente de recursos humanos y gerente de administración del proyecto.

Que agregó que de la revisión del Libro de Actas de las sesiones de directorio, del Libro de Actas de las Juntas de Accionistas, de las Escrituras Públicas referidas a la constitución y modificación de los estatutos, observó que el directorio de la recurrente no designó como gerente general a Minera tal como se consignó en el "Acuerdo de Operador", asimismo, aquella no exhibió documento que acreditara que ésta última empresa hubiera designado a las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes, además, precisó que conforme con el organigrama de la recurrente, el 50% del total de sus gerentes estaban en su planilla y dependían jerárquicamente del presidente, así como los otros gerentes que se encontraron en las planillas de Minera, hecho que restaba independencia al servicio de gerencia pactado en el "Acuerdo de Operador".

Que señaló que si bien la redacción del llamado "Acuerdo de Operador", correspondería a la normatividad del contrato de gerencia, en los hechos verificados con la información y documentación revisada, las prestaciones efectivas que se dieron en la realidad no reflejaron un contrato de gerencia en los términos de la Ley General de Sociedades, dado que para cumplir con los términos del mismo, la recurrente debió nombrar a Minera como gerente general, haciendo uso de los instrumentos de su propio estatuto y la citada ley, esto es, lo debió hacer el directorio, al no haber reservado en el estatuto esta facultad a la Junta de Accionistas, además, la recurrente tampoco acreditó que esta empresa hubiera nombrado a personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias y que por el contrario las facultades de gerencia se dieron mediante mandatos y delegación de poderes y no con las facultades propias que sus estatutos preveían para tales cargos.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Que indicó que los servicios de gerencia y similares que Minera debió brindar a la recurrente no se hicieron en forma independiente, autónoma y como un todo, ya que casi la mitad de personas naturales que durante el ejercicio 2007 desempeñaron el cargo de gerentes, estaban en su planilla y que los gerentes que se encontraban en la planilla de la citada empresa, dependía jerárquicamente de los primeros, asimismo, tales servicios no se llevaron a cabo haciendo uso de los recursos propios de la aludida empresa, tan es así, que los vehículos utilizados por los gerentes eran de propiedad de la recurrente y en otros casos de terceros.

Que por lo expuesto, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que los servicios de gerencia y similares a los que aludió en los comprobantes de pago emitidos por Minera y el "Acuerdo de Operador", no se ajustaron a la realidad económica que se verificó en la documentación e información proporcionada durante la fiscalización, siendo que tal realidad no calzó con la forma jurídica que se le pretendió dar a dicha operación.

Que agregó que para determinar la realidad económica de las prestaciones realizadas durante el ejercicio 2007, derivadas del "Acuerdo de Operador", solo aceptara como gasto deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los costos y los gastos generados por las remuneraciones pagadas a los trabajadores que, estando en las planillas de Minera prestaron servicios a la recurrente, considerándose que en estas se incluyeron remuneraciones en especie que cubrían las obligaciones pactadas en los contratos de trabajo, tales como, vivienda, salud, educación y otros.

Que asimismo, precisó que no se aceptarían como costo y/o gasto deducible las remuneraciones originadas por los profesores que laboraban en el Colegio educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, debido a que no cumplen con el principio de causalidad, según el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y que se adicionara a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los importes consignados en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 (folio 8605), que excedieran el monto de las remuneraciones pagadas a trabajadores que, estando en las planillas de Minera prestaron servicios a la recurrente, excepto por las remuneraciones a los profesores que trabajaron en el Colegio Prescott, los mismos que también serían adicionados a la citada base imponible, según lo antes indicado.

Que en consecuencia, requirió a la recurrente que sustentara con información suficiente y competente, sus argumentos dirigidos a la aplicación de la Norma VIII del Código Tributario, que incidirá en el incremento de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en respuesta, con escrito de 16 de diciembre de 2011 (folios 3543 a 3560), la recurrente señaló mediante Junta General de Accionista de 18 de abril de 2005, se aprobó el aumento de capital por aportes dinerarios y se acordó por unanimidad su participación en el "Acuerdo de Operador", el cual era condición para que se perfeccionara el ingreso de "Sumimoto" a su capital y el incremento de participaciones de Compañía de dada la confianza existente en la capacidad y experiencia de y su subsidiaria en la operación de proyectos mineros como el de sulfuros, agrega que en el citado acuerdo se pactó que Minera (en dicha fecha Minera), se desempeñaría como gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de minas y cualquier nuevo proyecto, además de realizar servicios relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo, construcción y operación de minas, por lo que indicó que la existencia de pérdidas arrastrables de esta empresa no fue un factor que tomó en cuenta para la suscripción del acuerdo.

Que agregó que el referido acuerdo sirvió para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios, así como mantener su gestión, para que ésta fuera adecuada, asumiendo | a través de su subsidiaria, la responsabilidad directa ante algún daño que se pudiera generar por una gestión deficiente o irregular.

Que indicó que los actos que fueron llevados a cabo por Minera | en virtud del "Acuerdo de Operador" fueron reales, al haberse verificado que ésta destacó personal a favor de su empresa, quién ocupó cargos gerenciales esenciales, ocupando uno de los trabajadores el cargo más importante de ésta, además, ésta empresa reportaba los resultados de su gestión al directorio a través del personal destacado y tenía una relación laboral directa con dicho personal, por lo que considera que la aplicación de la Norma VIII carece de sustento.

Que anotó que el hecho que parte de los gerentes sean trabajadores de su empresa, responde a lo establecido en el "Shareholders Agreement" que preveía tal posibilidad, los cuales, a su vez, reportaban al principal funcionario que fue destacado por Minera | en ejecución del "Acuerdo de Operador", asimismo, indicó que los gerentes destacados por esta empresa no se encontraron impedidos de delegar determinadas funciones a su personal, lo cual correspondió a labores propias de coordinación o delegación de actos de mero trámite que no conllevaron la pérdida de la esencia de los servicios prestados, dado que representaron una interacción propia de un contrato de características del citado acuerdo.

Que afirmó que no existió dependencia jerárquica en los gerentes asignados por Minera | hacia gerentes, trabajadores de su empresa, dependencia que debió analizarse en función a si existió subordinación de los primeros respecto de los segundos, precisando que si bien el personal destacado realizó labores de coordinación con los otros, no eran sancionados por los primeros, ni reportaban a éstos, sólo efectuaron labores de coordinación a fin de lograr una adecuada gestión.

Que manifestó que Minera | tenía como respaldo la sólida trayectoria de su principal | en la ejecución de servicios exitosos de diseño, desarrollo, construcción y operación, relacionados con minas de cobre e instalaciones de producción de concentrado de cobre, tal como se acreditó con la Comunicación Nº SMCV-AL-945-2005, asimismo, indicó que la mencionada empresa cumplió con la disposiciones laborales con relación a su personal y ejerció sobre ellos el poder de dirección para que en representación de ella, desempeñaran labores de gestión a favor de su empresa.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0522110001211 (folios 8581 a 8600), cerrado 21 de diciembre de 2012, la Administración señaló que conforme con el artículo 185º de la Ley General de Sociedades, el nombramiento del gerente es potestad exclusiva del directorio, salvo que el estatuto reservase esta facultad a la Junta General de Accionistas, lo que en el caso de la recurrente no ocurrió y que por el contrario, su estatuto ratificó dicha facultad en forma exclusiva al directorio, el cual no nombró a Minera | como gerente de la recurrente, ni ésta designó a las personas naturales que se harían cargo de cada una de las gerencias, agregó que el cumplimiento del nombramiento de gerente de una persona jurídica por parte del directorio, no es sólo una formalidad, ya que si no se realiza tal nombramiento es poco probable que la empresa gerenciada pueda hacer efectiva la responsabilidad de las personas naturales que desempeñaron los cargos de gerente, por lo que no era suficiente que en el "Acuerdo de Operador" se pactase tal responsabilidad, por cuanto todo acuerdo tiene su límite en la ley que exige requisitos para el nombramiento de una persona jurídica como gerente.

Que indicó que al no haberse plasmado en los hechos el contrato de gerencia y según la documentación recabada durante la fiscalización se tiene que la relación existente entre las personas naturales que desempeñaron los cargos de gerentes y similares en la recurrente fueron de prestaciones personales a cambio de una retribución que, en este caso, fue la "remuneración" pagada a través de Minera



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

que era una empresa vinculada económicamente la recurrente, prueba de lo cual es el Acta de Sesión de Directorio del 12 de noviembre de 2007, donde el directorio de la recurrente aprobó la renuncia al cargo de presidente y gerente general del señor Adrian John Broderick y el inmediato nombramiento de _____ verificándose en esa misma sesión se otorgaron facultades propias de un gerente a esta última persona, formas de nombrar gerentes que tenía la recurrente, incluso antes de firmar el "Acuerdo de Operador", en atención a lo establecido en el artículo 188° de la Ley General de Sociedades, por lo que la recurrente siempre nombró a sus gerentes bajo dicha modalidad, es decir directamente a las personas naturales.

Que precisó respecto de los demás gerentes, para el 2007 y antes, que sus atribuciones fueron dadas por el gerente general, mediante delegaciones de poder de las facultades que a su vez le fueron otorgadas por el directorio, por lo que la recurrente no acreditó el nombramiento de gerente de la persona jurídica ni la designación por parte de esta de las personas naturales que desempeñaron tales cargos, asimismo señaló que las personas que desempeñaron los cargos de gerentes de la recurrente durante el ejercicio 2007, incluso los que estaban en las planillas de Minera _____, fueron nombrados, así como sus atribuciones otorgadas, por el directorio, mediante nombramiento directo y por delegación de poderes, nombramientos en los que no intervino la citada empresa, como debió ocurrir si el "Acuerdo de Operador" se hubiera correspondido con la realidad.

Que señaló que la mención a las pérdidas acumuladas de Minera _____ se hizo como una descripción de los hechos observados en la información y documentación a la que tuvo acceso, para mostrar el efecto tributario que tuvo la contabilización de los gastos y el crédito fiscal de las facturas que emitió la citada empresa por operaciones que no correspondieron a la realidad económica, además, precisó que no cuestionaba la celebración del "Acuerdo de Operador", sino la aplicación que en los hechos se hizo de él en forma posterior y hasta el ejercicio 2007, esto es, la realidad económica que se suscitó para pretender darle cumplimiento, no correspondió a la forma legal estipulada por la legislación peruana, ni a la redacción misma del acuerdo, por ejemplo, durante el 2007, en la planilla de la aludida empresa, no se encontraron a todos los gerentes que debieron ser destacados.

Que anotó que calificó los actos o negocios realizado entre la recurrente y Minera _____ según se verdadera naturaleza, determinando que correspondieron a prestaciones personales entre la recurrente y diversas personas naturales, verificando la existencia de una simulación parcial, que no se condice con el acto que las partes dicen haber realizado, esto es, el contrato de gerencia, calificación que recurrió en atención a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que indicó que no niega que las personas naturales que ocuparon cargos gerenciales y que estuvieron en planilla de Minera _____ hubieran laborado en la instalaciones mineras de la recurrente, sin embargo, tales servicios fueron prestados personalmente por quienes ocuparon los cargos gerenciales, precisando que no encontró documentación que acreditara que esta empresa reportara directamente de la gestión de la recurrente a su directorio, verificándose que quienes realizaron directamente esos reportes fueron las personas naturales que ejercieron los respectivos cargos, lo cual confirma que, en los hechos, hubieron prestaciones personales sin la intervención de la mencionada empresa, por lo que el que los gerentes se encontraran en planilla de ésta última constituyó parte de la forma jurídica que se pretendió dar a los realmente acontecido, más aún si se tiene en cuenta la vinculación económica entre ambas empresas, además, precisó que la recurrente no proporcionó medios probatorios que demostraran que en los hechos la empresa contratada ejerció el poder de dirección sobre las personas que prestaban los servicios por ella y que, por el contrario, algunas personas naturales que se encontraron en su planilla, dependían jerárquicamente de los otros gerentes que estuvieron en planilla de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

Que agrega que verificó que además de existir personas naturales que, estando en la planilla de Minera , desempeñaron cargos de gerente y similares en la recurrente, existieron otras que desempeñaron cargos como ingeniero senior, contador, controlador, ingeniero mecánico, entre otros y que, al igual que en el contrato de gerencia, en la realidad económica, las relaciones fueron de prestaciones personales y no correspondieron a la forma que se le pretendió dar con el documento "Acuerdo de Operador", lo que se evidencia además en el hecho que la citada empresa no asumió toda la logística en bienes y de sistema para la prestación de los servicios, éstas personas dependieron jerárquicamente de gerentes y personal que se encontraba en las planillas de la recurrente, además, la empresa contratada no tenía los recursos materiales y humanos para prestar ellos y no se acreditó que tales servicios fueron parte de todo un proceso a cargo de aquella, dado que tales trabajadores prestaron servicios en diferentes áreas de operación de la recurrente, sin identificarse el proceso al que correspondía y que se supone había sido tercerizado.

Que en tal sentido, señaló que luego de haber meritado los argumentos y medios probatorios presentados por la recurrente, mantenía la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que se agregaría a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el Impuesto General a las Ventas consignado en las facturas emitidas por S.A.C., conforme con el detalle del Anexo N° 2 (folio 8576).

Que agregó que con el fin de calcular el importe a reparar de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, en el Anexo N° 3 (folios 8499 a 8575)⁵, los gastos que se aceptaran como deducibles, los importes que resultan de la suma de todas las retribuciones pagadas, incluyendo los pagos en especie, a las personas que, estando en las planillas de Minera laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007, con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el Colegio Prescott, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros.

Que en el Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035 (folio 8846), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, al haber aplicado normas sobre realidad económica prevista en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que en efecto, en el presente caso se aprecia que la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, mediante la cual determinó que los servicios pactados en el denominado "Acuerdo de Operador" entre la recurrente y Minera , no fueron realizados, sino que estos fueron efectivamente prestados únicamente por quienes figuraban en el Libro Planilla de la primera, por lo que corresponde verificar tal circunstancia.

Que obra en autos copia simple de una traducción simple al español del "Acuerdo de Participación" suscrito el 16 de marzo de 2005 (folios 3474 a 3536), entre la recurrente y

no obstante, dado que el original se redactó en idioma inglés, tal y como la propia recurrente reconoce en el documento que presenta y denomina Hechos de Importancia de 18 de abril de 2005 (folios 3462 a 3464), debió ser acompañado de una traducción que identificara al traductor en aplicación de lo

⁵ Lo que incluye el monto contenido en las Factura 001 N° 0249 emitida por Minera Freeport – McMoran South America S.A.C. emitida el 4 de enero de 2008 por US\$ 787 076,03, sin incluir el Impuesto General a las Ventas, anotada por la recurrente en su Registro de Compras en enero de 2008 pero que corresponde a gastos devengados en el 2007, según la empresa emisora de aquel, cuya deducción como gastos en el 2007 no ha sido cuestionado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

dispuesto por el numeral 47.1.2 del artículo 47^{o6} del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS⁷, que establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales⁸, por lo que no corresponde ser meritudo.

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

el 1 de junio de 2005 y el denominado "Acuerdo de Operador", suscrito entre Minera y la recurrente el 1 de junio de 2005, también han sido redactados en idioma inglés y tampoco cuentan con una traducción que identificara al traductor (folios 3407 a 3444 y 5672 a 5684), en aplicación de lo dispuesto por el numeral 47.1.2 del artículo 47^{o9} del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS¹⁰, que establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales¹¹, requisito que no se cumple con la firma de los representantes del Instituto Cultural Peruano Norteamericano en el caso del "Acuerdo del Operador", dado que no se especifica que quienes firman hayan realizado la referida traducción, por lo que tampoco pueden ser tomados en cuenta para sustentar los gastos deducidos.

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

Que en ese mismo orden de ideas no se exhibió documento que acreditara que la empresa contratada hubiera designado a las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes,

⁶ Aplicable a los medios probatorios documentales, tal como lo dispone el artículo 179° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁷ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁸ Al respecto, cabe señalar que el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.

⁹ Aplicable a los medios probatorios documentales, tal como lo dispone el artículo 179° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

¹⁰ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

¹¹ Al respecto, cabe señalar que el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

además, conforme con el organigrama de la recurrente, el 50% del total de sus gerentes estaban en su planilla y dependían jerárquicamente del presidente, así como los otros gerentes que se encontraron en las planillas de Minera, lo que claramente restaba relevancia al servicio de gerencia que según ella habría requerido con el "Acuerdo de Operador".

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

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe señalar que las traducciones simples del "Acuerdo de Participación" y el "Acuerdo de Operador" que obran en autos, se verifica que, mediante el primero, las partes acordaron, entre otros, la suscripción de un contrato de operación que sería beneficioso para que la recurrente desarrollara el Proyecto de Sulfuros, por lo que se contrataría a Minera subsidiaria indirecta de a fin que prestara asistencia y se desempeñara como operador del proyecto en los términos y condiciones que se establecieran en el citado contrato y mediante el segundo se nombra a Minera como gerente general de la recurrente.

Que en relación a las citadas traducciones y en caso se tomaran como válidas podemos señalar que de conformidad con el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicable al caso de autos, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución Nº 0590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en la Resolución Nº 06686-4-2004, este Tribunal ha señalado que el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados.

Que en ese mismo sentido, la Resolución Nº 10890-3-2016 señala que: "(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que sobre los actos simulados, el artículo 190º del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo y el artículo 191º



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.

Que en la simulación *"siempre existe una realidad aparente o manifestada al exterior que no concuerda con la voluntad de la partes (...), siendo la misma únicamente posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales, ya que es preciso un acuerdo entre las partes que han convenido que su declaración exterior de voluntad produzca unos efectos distintos de los aparentes."*¹²

Que la simulación absoluta consiste en la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de él, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla, y la relativa, se presenta cuando tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la real voluntad de las partes, se esconde otro negocio con función económica y social distinta, el cual si refleja los intereses que las partes quieren regular¹³.

Que en efecto, en la simulación absoluta *"se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula (...)",* y en la relativa *"(...) se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado."*¹⁴

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

Que en relación a la carga de la prueba sobre la existencia de una simulación en un acto jurídico, cabe señalar que esta, cualquiera sea su modalidad, tiene directa implicancia sobre el cuestionamiento a la realidad de una operación, siendo importante recalcar que sobre este aspecto este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 0840-1-2018, 1120-2-2018 y 1656-4-2018, entre muchas otras, con ocasión del análisis de reparos por operaciones no reales, lo que incluye operaciones realizadas en simulación relativa o absoluta, que la carga de acreditar su existencia es básicamente del contribuyente que pretende dotarla de efectos jurídicos.

Que en ese sentido, dado que cuando se aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario también puede desconocerse total o parcialmente los efectos de una operación, sea por simulación absoluta, relativa y/o parcial, al igual que con lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la carga de la prueba de la existencia de la operación corresponde igualmente al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos, dado que no resulta coherente invertir la carga de la prueba hacia la Administración cuando se cuestiona una o varias operaciones realizadas en simulación absoluta, relativo o parcial.

Que en ese sentido, dado que cuando se aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario también se desconoce total o parcialmente los efectos de una operación, sea por simulación absoluta, relativa y/o parcial, corresponde atribuir la carga de la prueba de la existencia de dicha operación al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos, lo cual no puede verse enervado en función a la norma que se utilice para atacar una simulación absoluta, relativa y/o parcial.

¹² CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, p.292.

¹³ LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. El Negocio Jurídico. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., Segunda Edición, Lima, 1994, p. 371 y 372.

¹⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, p. 513.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Que en este contexto cabe precisar que conforme a la traducción simple presentada, el 1 de junio de 2005, la recurrente habría suscrito con Minera (operador), el "Acuerdo de Operador" (folios 5672 a 5684), en cuya Sección 2, Servicios de Gerencia, clausula 2.1. Gerente General, se señaló que la recurrente nombró a ésta como su gerente general y que a su nombramiento la citada empresa debía nombrar a una persona como su representante, de acuerdo con el artículo 193° del Acta de Compañías Peruanas, quién debía ejercer y descargar todos los derechos y obligaciones del acuerdo, los estados de la recurrente y las leyes que se confirieran e impusieran al gerente general, asimismo, se estableció que éste tendría la responsabilidad de supervisar las actividades y operaciones de la recurrente, de acuerdo con cualquier estudio de factibilidad que fuera aplicable, dirigir y supervisar todas las actividades de negocios de la recurrente, incluyendo el poder de dirigir, contratar y despedir empleados, sujetándose a todas las leyes, reglamentos, contratos de trabajo y acuerdos de negociación colectiva que fueran aplicables, además, se precisó que la recurrente debía delegar al gerente general los poderes y autoridades que fueran necesarios para permitir que éste realice los servicios de gerencia de manera eficiente, efectiva y expeditiva, de acuerdo a las leyes aplicables, los estatutos de la recurrente y de buenas prácticas de negocios.

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

Que además en la cláusula 2.3, se precisó que sin limitar la generalidad de la servicios de gerencia, el operador debía, directamente y mediante los gerentes de unidad, manejar y supervisar el desempeño de la recurrente con relación a sus obligaciones bajo los documentos financieros; las actividades de las personas contratadas por la recurrente para hacer el trabajo de ingeniería detallada, desarrollo y gerencia de construcción y la contratación primaria para cada proyecto; el cumplimiento de parte de la recurrente de los requisitos aplicables de las leyes ambientales; el proceso de solicitar, obtener y mantener todas las aprobaciones gubernamentales necesarias o los permisos requeridos con relación al desarrollo, construcción u operación de las minas y de cada proyecto; las relaciones con todas las entidades gubernamentales nacionales, regionales y locales; el contacto con los clientes de la recurrente y los clientes potenciales de los productos; los servicios administrativos y legales y el manejo de las operaciones de los recursos humanos y el proceso de contratación de supervisión de las actividades de todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de cualquier proyecto, incluyendo sin limitaciones, las actividades de exploración, minería, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y administración de la recurrente en las que no se realicen funciones técnicas, gerenciales y de supervisión, se agregó, que adicionalmente a estos servicios, el operador debía realizar cualquier otro servicio que pudiera ser útil o apropiado para realizar los servicios de gerencia.

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



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

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

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

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

Que ante de iniciar el análisis de los elementos que determinarían la existencia o no de una simulación en el citado acto jurídico, resulta importante tener en consideración que Minera carecía de experiencia previa como prestadora de servicios de gerenciamiento, que el único cliente a quien le prestaba esos servicios era a la recurrente, que ello representaba el 90% de sus ingresos, que antes de la suscripción y "ejecución" del "Acuerdo de Operador" aquella tenía elevadas pérdidas tributarias generadas por sus actividades empresariales previas, las que fueron compensadas con las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento entre los años 2005 y 2008, lo que determinó que pese a las ganancias obtenidas no pagara Impuesto a la Renta en esos años y que de no ser por las ganancias generadas por el contrato suscrito con la recurrente dichas pérdidas no habrían podido ser compensadas y la empresa hubiera perdido la posibilidad de seguir arrastrándolas, conforme sucedió en el ejercicio 2009.

Que en el caso del Impuesto General a las Ventas una operación como la analizada podría otorgar a la recurrente un crédito fiscal que no hubiera generado a través de otras modalidades contractuales.

Que todo lo expuesto, aunado al hecho que la citada empresa está vinculada económicamente a la recurrente, generan un elevado incentivo para que el grupo económico del que forman parte la recurrente y la empresa contratada, tratase de incrementar las rentas de Minera en detrimento de las rentas de otras empresas del mismo grupo que no tuviesen las pérdidas de aquella, como la recurrente y que, por ende, si tuviesen finalmente un Impuesto a la Renta que pagar, para reducir el Impuesto a la Renta que el grupo en su conjunto estaría obligado a pagar al fisco peruano.

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



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

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

Que de conformidad con el artículo 152° de la indicada ley, la administración de la sociedad anónima está a cargo del directorio y de uno o más gerente, salvo por lo dispuesto en el artículo 247° de la anotada ley¹⁵. Asimismo, refiere en su artículo 153° que el Directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

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

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

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

Que el artículo 187° de la aludida ley precisa que el gerente puede ser removido en cualquier momento por el directorio por la junta general, cualquiera que sea el órgano del que haya emanado su nombramiento.

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

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

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

Que en ese contexto, cabe señalar que obra en autos copia del testimonio de la escritura de constitución de la recurrente del 20 de agosto de 1993 (folios 8063 a 8089), en cuyo artículo 13° dispone que las reuniones del directorio y sus resoluciones deben constar en un Libro de Actas o en el sistema de hojas sueltas legalizado conforme a ley y que las actas serían firmadas por los directores asistentes, asimismo, en el artículo 15°, se estableció que el régimen de la gerencia se sujetaría a lo dispuesto en la Ley

¹⁵ El citado artículo, dispone que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se podrá establecer que la sociedad no tiene directorio. Cuando se determine la no existencia del directorio todas las funciones establecidas en esta ley para este órgano societario serán ejercidas por el gerente general.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

General de Sociedades, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes y que podía haber uno o más gerentes según lo determinase el directorio.

Que en el artículo 40° de la modificación total del estatuto de 30 de marzo de 1994 (folios 8016 a 8029), se dejó establecido que el directorio tenía, entre otras facultades, la de nombrar y destituir a los gerentes y demás funcionarios de la sociedad determinando sus obligaciones y remuneraciones, otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente y, en el artículo 42°, se indicó que la recurrente tenía uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que podían ser personas naturales o jurídicas.

Que de la escritura de adaptación a sociedad anónima abierta modificación total de estatutos y elección de directorio, de 11 de enero de 2000 (folios 7997 a 8015), se aprecia que en el literal e) del artículo 42° se estableció que el directorio tenía todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía las facultades de nombrar y destituir gerentes y si lo consideraban conveniente o necesario a los demás funcionarios de la recurrente, determinado sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente.

Que en la escritura de aumento de capital y modificación total de estatutos de la recurrente del 20 de junio de 2005 (folios 7970 a 7996), se dejó establecido que la Junta General de Accionista de la recurrente, celebrada el 18 de abril de 2005, acordó por unanimidad, entre otros, modificar los estatutos, así como aprobar la intervención de la recurrente en el contrato de operación que sería suscrito con Minera _____, asimismo, facultar a _____ para que cualquiera de ellos, actuando individualmente y a sola firma, en nombre y representación de la recurrente, suscribiese el contrato de operación.

Que asimismo, en el artículo 43° de los estatutos, se indica que el directorio tiene todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía facultades para nombrar y destituir a los gerentes y si lo consideraba conveniente o necesario a los demás funcionarios, determinando sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente, en el artículo 45° se señaló que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que el gerente podía ser persona natural o jurídica, en este último caso la persona jurídica debía de nombrar a una persona natural para que la represente al efecto.

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

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

Que en ese sentido, el único facultado para nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, sin embargo, de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera acreditado documentariamente que el directorio acordó el nombramiento como gerente general de Minera _____¹⁶, ni tampoco se evidencia que ésta hubiera nombrado a una persona natural que la representara para tal efecto, conforme con lo señalado en el artículo 193° de la Ley General de Sociedades, asimismo, en el cruce de información que realizó la Administración con la citada empresa (folios 1 a 2186),

¹⁶ La citada empresa realizó en mayo de 2011, el cambio de razón social a Minera I _____, se indicó en el Informe General de Auditoría (folio 2185).



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

no se aprecia que ésta hubiera acreditado su nombramiento como gerente general por parte del directorio de la recurrente.

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

Que asimismo en el Acta de Sesión de Directorio de 12 de noviembre de 2007 (folios 8134 a 8140), se aprecia que el directorio aceptó la renuncia de _____ al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando y a su vez acordó por unanimidad nombrar en su lugar a John Brack, a quién se le delegaron las facultades descritas en dicha acta, entre ellas, la de organizar el régimen interno de la recurrente y dirigir sus operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones, asimismo se precisó que todas las delegaciones de poder que otorgó _____, se entendían vigentes.

Que en tal sentido, de lo antes expuesto, se tiene que el directorio de la recurrente, en atención a lo establecido en el artículo 185° de la Ley General de Sociedades y de sus estatutos, nombró a sus gerentes generales durante los ejercicios 2005 a 2007, no advirtiéndose en las Actas de Sesión antes mencionadas, que se hubiera designado como tal a Minera _____, ni que ésta hubiera intervenido en la designación de las mencionadas personas naturales.

Que en autos la recurrente tampoco acredita que la empresa contratada hubiera nombrado a personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias, verificándose además que casi la mitad de personas naturales que durante el ejercicio 2007 desempeñaron el cargo de gerentes, estaban en planilla de la recurrente y que los gerentes que se encontraban en la planilla de la empresa contratada, dependía jerárquicamente de los primeros y que muchas veces los servicios que se prestarían a la recurrente se llevaron a cabo haciendo uso de sus propios recursos, no los de la empresa contratada.

Que en consecuencia, si bien a través del documento denominado "Acuerdo de Operador", se habría pactado que Minera _____ realizaría servicios de gerencia general a favor de la recurrente, habida cuenta que el directorio de la recurrente no nombró a Minera _____, como su gerente general, que esta última empresa no tenía facultades para nombrar a los demás gerentes que se indicaron en la cláusula 2.2 del "Acuerdo de Operador", verificándose que éstos fueron designados por _____¹⁷, según se aprecia organigrama que presentó la recurrente (folio 5685), que en éste documento se advierte que parte de las personas naturales que ocuparon las gerencias de la recurrente no se encontraban en la planilla de la citada empresa y que si bien la otra parte se encontraba anotada en ellas, éstos siempre dependieron jerárquicamente de la gerencia general que fue nombrada por el directorio de la recurrente, verificándose además que la recurrente no acreditó la efectiva

¹⁷ Nombrado como gerente general por el directorio de la recurrente el 7 de marzo de 2005, en atención a las facultades establecidas en la Ley General de Sociedades y su estatuto, verificándose además que a partir del 12 de noviembre de 2007 dicho directorio nombro como gerente general a _____. Aun cuando _____ figuró como trabajador de Minera _____ este hecho no acredita que dicha empresa fue la que prestó los servicios de gerencia, por cuanto, conforme con lo antes expuesto, aquel fue elegido por el directorio de la recurrente para que directamente ejerciera el cargo de presidente – gerente general, sin la intervención de la aludida empresa.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, hechos que tenía la carga de probar si su pretensión era deducir como gasto el pago de una contraprestación por los citados servicios y que nunca se acreditó que se hubiese pactado que todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, debía ser contratada directamente por ella, pero estaría sujeto a la dirección de la citada minera en su calidad de gerente general, resulta claro que la operación que sustenta la deducción del crédito fiscal ha sido simulada, con la intención de deducirlo del cálculo del Impuesto General a las Ventas, que de otra manera, no podría ser deducido.

Que ahora bien, aun cuando la Administración alega que la simulación en el caso de autos fue parcial, ya que considera que el servicio contratado fue prestado directamente por diversas personas naturales que, estando en las planillas de Minera , laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007, además de haberse hecho por una suma mucho menor a la "acordada", reconociendo como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie¹⁸, situación en la cual correspondería determinar si lo que esta afirma ha sido acreditado por ella, ya que solo ello justificaría el gasto que le ha sido reconocido a la recurrente, dado que en el caso de autos se desconoce la totalidad del crédito fiscal contenido en las facturas emitidas por la citada empresa, basta con determinar si la recurrente acreditó la existencia de la operación por la que pretende la citada deducción, ya que aun cuando no se le reconociese gasto alguno, merced a la simulación parcial alegada por la Administración, el reparo, para efectos del Impuesto General a las Ventas, se mantendría.

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

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

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que de conformidad con el artículo 141º del Código Tributario, no procedía que la Administración meritudara la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación (folios 8980 a 9016), las que según ella sustentarían el reparo materia de análisis, toda vez que no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, sin embargo, dado que en autos se aprecia que la recurrente, durante la instancia de apelación, pagó la deuda impugnada vinculada a dichas pruebas, procede que esta instancia evalúen tales medios probatorios (folios 10298 a 10407).

Que respecto a los documentos denominados "Contratos de Trabajo de Extranjeros", presentados por la recurrente al apelar, que acreditarían que Minera habría contratado a

¹⁸ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, dado que nunca prestaron servicios a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

personas naturales para que ocupen distintos cargos en la recurrente, como analista de calidad, gerente de procesos hidrometalúrgicos, gerente de recursos humanos, gerente de mantenimiento chancado y eléctrico concentradora y superintendente de operaciones de la planta concentradora, cabe señalar que no acreditan la efectiva prestación de los servicios materia de análisis, por lo que no desvirtúa el reparo observado.

Que dado que la recurrente no ha acreditado que Minera efectivamente prestó los servicios de gerencia general por lo que la recurrente la contrato y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por Minera así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, por lo que el denominado "Acuerdo de Operador" involucra la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que en ese sentido, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que Minera no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en planilla de la referida empresa y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por la recurrente, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie¹⁹, por lo que se encuentra arreglado a ley que no se reconociera suma alguna por crédito fiscal, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que la Administración no señalo cual era el acto disimulado y/o no precisó qué elementos del acuerdo tomado han sido simulados, cabe señalar que en la etapa de fiscalización aquella señaló que el servicio fue realmente prestado por terceras personas (personas naturales) estando en las planillas de Minera laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007 y solo por un monto que alcanzaba a cubrir sus remuneraciones en dinero y especie pagas a estas²⁰, por lo que lo que alegado carece de sustento.

Que en cuanto a que no resulta consistente que en algunos ejercicios la Administración haya reparado los servicios prestados en función al "Acuerdo de Operador" suscrito el 1 de junio de 2005 por tratarse de una operación no real y en el 2007 por aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, cabe señalar que la falta de acreditación de la realidad de una operación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 37° y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, como la Norma VIII antes citada, aunque con efectos diferentes, permiten a la Administración desconocer el crédito fiscal y/o gasto, por un lado o, corregir, por el otro, los actos jurídicos simulados celebrados por los contribuyentes, por lo que no existe ninguna inconsistencia en el proceder de la Administración.

Que respecto a lo señalado en el sentido que la Administración, en la apelada, cambió de sustento en el reparo, no resulta amparable, por cuanto tanto en la instancia de fiscalización, como en la apelada, aquella señaló que procedió a observar el crédito fiscal debido a que de la documentación que presentó la recurrente no se evidenciaba la prestación del servicio de gerencia que le habría prestado

¹⁹ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros.

²⁰ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, dado que nunca prestaron servicios a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

S.A.C., por lo que concluyó que lo pactado en el "Acuerdo de Operador", fue un acto simulado, al no haberse acreditado la realidad de tales servicios, hecho que también fue verificado por esta instancia.

Reparo al crédito fiscal por adquisición de bienes y servicios donados a terceros

Que la recurrente sostiene que las donaciones que efectuó no fueron liberalidades sino que calificaron como gastos de responsabilidad social, que constituyeron contribuciones de carácter necesario para el establecimiento de un ambiente de trabajo adecuado que permitiera el normal desempeño de la actividad generadora de la actividad minera, por lo que al permitir los gastos sociales una adecuada imagen institucional, califican como gastos causales, en ese sentido, el crédito fiscal consignado en los comprobantes de pago por la adquisición de bienes y servicios donados a terceros, es permitido como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que durante el procedimiento de fiscalización verificó que en la Cuenta Divisionaria N° 72600100, según su Plan de Cuentas Corporativo, contabilizó como gasto un importe por donaciones, las fueron adicionadas en la determinación del Impuesto a la Renta, por tanto al no haber reconocido como gasto las facturas observadas no procedía que utilizara el crédito fiscal.

Que en el Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035 (folio 8846), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, mayo a julio, setiembre a diciembre de 2007, debido que la recurrente utilizó el crédito fiscal de la adquisición de bienes y servicios que fueron donados a terceros.

Que de conformidad con el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción 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 este afecto a éste último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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 dicha ley.

Que el inciso d) del artículo 44° de la citada ley, preceptúa que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley.

Que de las normas señaladas se concluye que únicamente otorgan derecho a crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas que grava las adquisiciones de bienes que constituyan gasto o costo para el propio contribuyente y cumplan con el denominado "principio de causalidad", que 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, claro está, siempre y cuando la deducción no este expresamente prohibida por alguna norma.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8729), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de sus libros y registros contables, observó que los importes detallados en el Anexo N° 6 (folio 8720), fueron contabilizados como gasto deducible para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que le requirió que sustentara la realidad,



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

fehaciencia y causalidad de las donaciones a que se referían los documentos detallados en el citado anexo.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba diversa documentación que acreditaba la realidad, fehaciencia y causalidad de las donaciones.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8693), la Administración señaló que la recurrente exhibió los comprobantes de pago que obtuvo por la adquisición de bienes y servicios que fueron donados a terceros, los que a su vez fueron adicionados a la base imponible del Impuesto a la Renta, sin embargo, conforme con el Registro de Compras y las declaraciones juradas presentadas, utilizó el crédito fiscal consignado en tales documentos que se detallan en el Anexo N° 4 (folio 8683), por lo que en atención del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procedió a repararlas.

Que en el Anexo N° 04 (folio 8683), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las Facturas 001 N° 327, 002 N° 3292, N° 143522, 003 N° 1218, 001 N° 984, N° 335, 018 N° 282, 001 N° 165, 001 N° 983, 002 N° 3169, 002 N° 143523, 001 N° 168, 001 N° 10299 y 001 N° 13647²¹ (folios 4130 a 4174) emitidas por la construcción del cerco perimétrico del campo deportivo P.J. Cerro Verde, adquisición de imprimantes, pintura latex, madera tornillo, arroz, azúcar, fideos, leche, panetón, instalaciones de inodoros, puntos de aire comprimido, aire acondicionado, mesas y bancos de trabajo, mallas con soporte de metal, instalaciones eléctricas, aceite para motor, varillas de acero, aceite, postes de metal, medicamentos y calendarios, los cuales fueron donados a diversas entidades.

Que en la documentación que obra en autos y por las propias afirmaciones hechas por la recurrente se aprecia que cada una de las adquisiciones respaldadas en los citados comprobantes de pago fue entregada a terceros, que no han sido claramente identificados, ya sea a través de la prestación de servicios o la directa entrega de estos, sin que en algún caso se hubiera recibido contraprestación alguna, por lo que sin lugar a dudas califican como liberalidades y donaciones.

Que en ese sentido y dado que no se ha acreditado que alguna de las citadas liberalidades o donaciones corresponden a alguna de las excepciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta para que su deducibilidad sea aceptada, como son los gastos de representación o donaciones a entidades receptoras de donaciones, entre otros, se rigen por lo dispuesto en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que prohíbe expresamente su deducción.

Que en consecuencia, dado que las donaciones realizadas por la recurrente esta prohibidas de deducir y, por ende, no constituyeron gasto para el Impuesto a la Renta, no correspondía que se utilizara el crédito fiscal por ellas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en este punto cabe precisar que en los documentos que proporcionó la recurrente se aprecia que las erogaciones vinculadas a los bienes y servicios antes mencionados, fueron adicionados para la determinación del Impuesto a la Renta, esto es, no fueron considerados como gasto del ejercicio 2007, en atención a lo establecido en la citada norma (folios 7887 y 7888).

²¹ Adicionalmente, la Administración observó el crédito fiscal contando las Facturas 001 N° 140 y 0018 N° 21038, sin embargo, fueron aceptadas por la recurrente e incluidas en su declaración jurada rectificatoria, según se señaló en la apelada (folio 10066), por lo que nunca llegaron a constituirse en reparos, no habiendo sido cuestionado por la recurrente ni cuestionadas las sanciones impuestas y calculadas en base a ellos.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0008012 a Nº 052-003-0008023 - Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Modificación de coeficiente

Que al haberse levantado un reparo que afecta la determinación del Impuesto a la Renta del 2005, según lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06365-2-2016 y haberse mantenido todos los reparos cuestionados, vinculados a la determinación del Impuesto a la Renta del 2006, según lo dispuesto en la Resolución Nº 06367-2-2018, procede que se excluya del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, las sumas que se sustentan en el coeficiente calculado por la Administración que exceda las sumas que se calculen según el pronunciamiento de esta instancia y se mantenga la apelada, en este extremo, en los demás que contiene.

Que en relación a lo alegado sobre los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar que ello no fue un aspecto cuestionado al reclamar, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 147º del Código Tributario que señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, no procede ser cuestionado en esta instancia.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar, a título ilustrativo, que no resulta atendible la aplicación del criterio establecido mediante la sentencia de casación emitida en el Expediente Nº 4392-2013, por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Superior de Justicia, por cuanto de acuerdo con el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo Nº 013-2008-JUS, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contenciosos administrativos que se tramiten y no para los órganos administrativos, como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 17044-8-2010, Nº 07965-4-2014, Nº 05030-10-2015 y Nº 02569-11-2015, entre otras.

Que asimismo cabe agregar que este Tribunal, mediante Resolución Nº 05359-3-2017 publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0008000 a Nº 052-003-0008011 - Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007

Intereses pagados o acreditados en el exterior

Que la recurrente sostiene que es incorrecto interpretar que la presentación de la declaración jurada de no encubrimiento de operaciones entre partes vinculadas tiene carácter constitutivo ya que se desconoce el contexto del inciso g) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, privilegiándose el incumplimiento de una formalidad sobre el fondo económico subyacente a la operación, por lo que la dispuesto en la mencionada norma debe ser entendida como un requisito de forma cuyo único fin sería

α

∩

9



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

permitir el traslado a la Administración de la carga de la prueba sobre la verdadera naturaleza de la operación, sin que su incumplimiento enerve la verdadera naturaleza de la operación, asimismo indica que la Administración debió valorar las pruebas presentadas en reclamación conforme con lo dispuesto en el artículo 126° del Código Tributario.

Que la Administración señala que la recurrente efectuó la retención del Impuesto a la Renta por los intereses abonados a empresas no domiciliadas con una tasa del 4,99%, sin embargo, no acreditó haber obtenido y presentado la declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiera que participó en las operaciones correspondientes como acreedor, estructurador o agente, por lo que debía entenderse que los intereses abonados tenían como destino un acreedor cuya intervención tenía como propósito encubrir una operación de crédito entre empresas vinculadas económicamente, por tanto la tasa aplicable era del 30%.

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008000 a N° 052-003-0008011 (folio 8855) se aprecia que la Administración reparó la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, al considerar que a los intereses abonados al exterior le correspondía aplicar una tasa del 30%.

Que el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que estaban sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtuvieran los contribuyentes que, conforme con las disposiciones de dicha ley, se consideraran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas ni la ubicación de la fuente productora, siendo que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaería sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 9° de la citada ley, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27°- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país²².

Que el inciso c) del artículo 71° de la mencionada ley, establece que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que de acuerdo con el artículo 76° de la referida ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de dicha ley, según sea el caso.

Que el inciso a) del artículo 56° de la mencionada ley, establecía que el impuesto a la personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando a los Intereses provenientes de créditos externos, una tasa del 4.99%, siempre que cumplan con los requisitos señalados en dicho inciso²³.

Que el inciso f) del aludido 56°²⁴ modificado por el Decreto Legislativo N° 945, establecía una tasa del 30% para el caso de "otras rentas", inclusive los intereses derivados de créditos externos que no

²² Similar disposición es recogida luego de la modificación introducida por la Ley N° 27804, vigente desde el 1 de enero de 2003.

²³ Según texto modificado por Ley N° 27513, tasa similar se encontró vigente en el ejercicio 2003 según Ley N° 27804.

²⁴ Conforme con lo previsto por el artículo 1° de la Ley N° 28842, el inciso f) del artículo 56° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificatorias, se denominará inciso g).



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

cumplían con el requisito establecido en el citado numeral 1) del inciso a) o en la parte que excedían de la tasa máxima establecida en el numeral 2) del mismo inciso; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente; o, los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas.

Que asimismo, dicho inciso precisa que lo dispuesto en él no será aplicable a las empresas bancarias y financieras a que se refiere el inciso b).

Que finalmente, el citado artículo 56° señala que se entiende que existe una operación de crédito en donde la intervención del acreedor ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas, cuando el deudor domiciliado en el país no pueda demostrar que la estructura o relación jurídica adoptada con su acreedor coincide con el hecho económico que las partes pretenden realizar. En todos los casos, salvo para el supuesto regulado en el inciso b), el deudor deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que haya participado en la operación como acreedor, estructurador o agente, por la que certifique que como consecuencia de su actuación en la operación no ha conocido que la operación encubra una entre partes vinculadas. Una vez efectuada la presentación del mencionado documento, se entenderá que la operación no ha tenido como propósito encubrir una operación entre partes vinculadas, salvo que como consecuencia de una fiscalización la SUNAT demuestre lo contrario.

Que el artículo 30° - A²⁵ del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que a efecto de cumplir con lo establecido en el tercer párrafo del inciso f) del Artículo 56 de la Ley, el deudor deberá presentar la declaración jurada ante la SUNAT dentro de los 30 días calendario posteriores a la recepción del crédito. La declaración jurada deberá ser emitida por la institución bancaria o de financiamiento que haya participado en la operación como acreedor, estructurador, agente o suscriptor.

Que agrega que en la declaración jurada el acreedor deberá certificar que como consecuencia de su actuación en la operación no ha conocido que la operación encubra una entre partes vinculadas. Adicionalmente, la declaración jurada deberá contener como mínimo los siguientes datos: 1. Nombre del acreedor, 2) País de origen del acreedor, 3) Nombre del deudor, 4) Monto del crédito, 5) Tipo de interés, periodicidad y tasa y 6) Cronograma de pagos y monto de cuota acordado.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02664-3-2008, si no se presenta la referida declaración, se entenderá que la operación ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas.

Que mediante el numeral 3.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110001105 (folios 8651 a 8653), notificado el 11 de noviembre de 2011, la Administración comunicó a la recurrente que verificó que pagó intereses a contribuyentes no domiciliados, como retribución por servicios de financiamiento, según el detalle del Anexo N° 4 (folio 8645), por lo que le solicitó que sustentara los motivos por los cuales efectuó las retenciones con una tasa del 4,99% para efectos del Impuesto a la Renta, para lo cual debía acreditar documentariamente los requisitos establecidos en las normas pertinentes, entre ellos, la presentación de la declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que participó en la operación como acreedor, por la que certifique que como consecuencia de su actuación en la operación no conoció que la operación encubra una entre partes vinculadas.

²⁵ Incorporado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

Que en respuesta, el 9 de diciembre de 2011 (folios 3823 y 3824), la recurrente señaló que presentó documentación pertinente y suficiente con la finalidad de sustentar la aplicación de la tasa del 4,99%.

Que en el numeral 3.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110001105 (folio 8630), cerrado el 21 de diciembre de 2011, la Administración señaló que la recurrente no exhibió ni proporcionó, la declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que participó en la operación como acreedor, estructurador o agente, por la que certificara que como consecuencia de su actuación en la operación no ha conocido que la operación encubra una entre partes vinculadas, por tanto dado que aplicó a los intereses pagados en el exterior una tasa del 4,99% por retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, procedió a incrementar la citada tasa al 30%, según el detalle del Anexo N° 3 (folio 8625 a 8627).

Que de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera acreditado haber obtenido y presentado a la Administración una declaración jurada expedida por la institución bancaria o de financiamiento que participó en las operaciones correspondientes como acreedor, estructurador o agente, por la que certificara que como consecuencia de su actuación no ha conocido que la operación hubiera encubierto una entre partes económicamente vinculadas, por lo que conforme con el criterio establecido en la Resolución N° 02664-3-2008, se entendía que la operación ha tenido como propósito encubrir una operación entre empresas vinculadas.

Que en efecto, según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, es recién con la presentación de la citada declaración jurada que se entiende que la operación no tuvo como propósito encubrir una operación entre partes vinculadas, la cual debe ser presentada dentro de los 30 días calendario posteriores a la recepción del crédito, conforme con lo establecido en el artículo 30° A del reglamento de la citada ley.

Que en consecuencia, en atención a lo establecido en el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía que aplicara a los intereses abonados a los no domiciliados, una tasa del 30%, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario, no procedía que la Administración meritara la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación (folios 9118 a 9134), las que según ella sustentarían el reparo materia de análisis, toda vez que no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, sin embargo, dado que de autos (folios 10298 a 10407), se aprecia que la recurrente, durante la instancia de apelación, pagó la deuda impugnada vinculada a dichas pruebas, procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que la recurrente presentó los documentos denominados "Tax Certification" con sus respectivas traducciones oficiales (folios 9118 a 9134), mediante las cuales diversas entidades financieras dan cuenta de los préstamos que le otorgaron y que tales operaciones no estaban encubriendo un préstamo entre partes económicamente vinculadas, no obstante, no se aprecia que tales documentos contengan el sello de recepción por parte de la Administración, por lo que no acreditan su presentación ante aquella dentro de los 30 días calendario posteriores a la recepción del crédito, por tanto, no desvirtúan el reparo materia de análisis.

Que lo señalado respecto a que la presentación de la declaración jurada antes mencionada debía ser entendida como una formalidad, carece de sustento, por cuanto conforme con lo antes expuesto, el artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece claramente la necesidad de contar con dicho documento y su presentación dentro de los 30 días de tomado el crédito, como requisitos indispensable y constitutivos del derecho a gozar de la indicada tasa, ya que con la presentación de la aludida



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

declaración se entendía que la operación no hubiera tenido como propósito encubrir una operación entre partes vinculadas, por lo que era necesario su presentación para no estar dentro del supuesto establecido en el inciso f) del citado artículo, que establecía una tasa aplicable del 30%.

Asistencia Técnica

Que la recurrente sostiene que la legislación del Impuesto a la Renta ha establecido con claridad cuáles son las características que deben tener los servicios para ser considerados como asistencia técnica, en ese sentido, para su configuración, solo es necesario la concurrencia de los elementos constitutivos señalados en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la citada ley, por lo que la presentación de la declaración jurada por el prestador del servicio y el informe de la firma de auditores no son requisitos constitutivos, ya que su finalidad radica en constituirse en un medio de prueba idóneo para acreditar la efectiva prestación de los servicios.

Que la Administración señala que para que la tasa del 15% sea aplicada a las operaciones de asistencia técnica presentadas por un sujeto no domiciliado, el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en que se indique que se prestará dicho servicio y se registrará los ingresos que se generen y además un informe de una firma de auditoría de prestigio internacional que certificara la prestación efectiva de la asistencia técnica.

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008000 a N° 052-003-0008011 (folio 8855), la Administración reparó la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, al considerar que a los servicios prestados por no domiciliados le correspondía aplicar una tasa del 30%.

Que el inciso j) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, señala que en general y cualquiera fuera la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana la obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

Que el inciso f)²⁶ del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando, entre otras, la tasa de 15% para asistencia técnica y que el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8727), la Administración comunicó a la recurrente, que de la revisión de su Registro de Compras, así como de la documentación sustentatoria, observó que realizó operaciones con no domiciliados, según se detalla en el Anexo N° 10 (folios 8702 a 8715), por lo que le requirió que sustentara los motivos por los cuales no efectuó la retención por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados y la aplicación de la tasa correcta según corresponda, para lo cual debía acreditar la renta de fuente extranjera y causalidad del gasto, además debía de exhibir el informe y declaración jurada en caso de la asistencia técnica.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba diversa documentación que acreditaba la correcta retención o no del Impuesto a la Renta por servicios prestados por no domiciliados.

²⁶ Inciso incluido por el artículo 1 de la Ley N° 28442.



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8686 a 8688), la Administración señaló que con relación a los servicios de asistencia técnica, la recurrente no exhibió ni proporcionó la declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declarase que prestó dicho servicio y que registró los ingresos que le generaron ni el informe emitido por una firma de auditores de prestigio internacional en el que certificara que la asistencia técnica fue prestada efectivamente, por las operaciones que se detallaban en el Anexo N° 7 (folios 8670 a 8672), lo cual hubiera permitido aplicar la tasa reducida del 15% a cambio de la tasa del 30%, además precisó que en algunos casos por tales servicios, la recurrente no aplicó tasa alguna.

Que de la documentación que obra en autos no se aprecia que la recurrente hubiera presentado la declaración jurada emitida por la empresa no domiciliada en la que declarará que prestará la asistencia técnica, ni en algunos casos el informe emitido por una firma de auditores de prestigio internacional que certificara la efectiva prestación del servicio, por lo que la Administración señaló que no le correspondía aplicar la tasa de 15%.

Que en efecto, lo que se pretende con la presentación de los documentos señalados en el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, es acreditar la efectiva prestación del servicio de asistencia técnica, los cuales tiene que ser elaborados, en el caso de la declaración jurada, antes de la prestación del servicio y en el caso del informe, una vez culminado el servicio, por lo tanto, éstos tiene que ser obtenidos y presentados a la Administración antes de la presentación de la declaración jurada de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, a fin de sustentar la aplicación de la tasa del 15%.

Que en ese sentido, resulta importante precisar que la presentación de tales documentos tiene carácter constitutivo y son requisitos indispensables para poder aplicar la tasa indicada, por tanto dado que la recurrente no los presentó, no le correspondía aplicar dicha tasa, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Retención por fletes

Que la recurrente sostiene que para acreditar la exoneración establecida en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario contar con la constancia emitida por la Administración del país donde tiene su sede la empresa no domiciliada, es por ello que durante el procedimiento de fiscalización inició el trámite para la obtención de la certificación de la Administración Tributaria de Holanda que acreditaba la reciprocidad, la cual fue presentado en su escrito ampliatorio de reclamación, por lo que dicha presentación desvirtúa el reparo, la cual debía ser merituada en atención al artículo 126° del Código Tributario.

Que la Administración señala que la recurrente no cumplió con presentar la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede el contribuyente no domiciliado, debidamente autenticado por el Cónsul Peruano y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, a fin de acreditar que durante el ejercicio 2007, las líneas peruanas que operaron en tales países se encontraban exoneradas del Impuesto a la Renta, por lo que no estar acreditada la reciprocidad establecida en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, mantuvo el reparo.

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008000 a N° 052-003-0008011 (folio 8855), la Administración reparó la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, al considerar que a los servicios de flete prestados por no domiciliados le correspondía aplicar una tasa del 30%.

Que el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, dispone que se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen actividades de transporte entre la República y el extranjero obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación del porcentaje de 1% sobre los ingresos brutos tratándose del transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. Agrega la norma que la empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul Peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Que el numeral 2 del inciso b) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que las empresas no domiciliadas que realicen actividades de transporte aéreo o marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, a fin de gozar de la exoneración, deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, o cualquier otra documentación que acredite de manera fehaciente que su legislación otorga la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas peruanas que operen en dichos países. Tal exoneración estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas.

Que mediante el numeral 3.2 del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110001105 (folios 8651 a 8653), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la documentación e información que exhibió, verificó que pagó y/o acreditó desembolsos como retribución por los servicios de flete de naves y aeronaves que empresas no domiciliadas le prestaron, según el detalle del Anexo N° 5 (folios 8642 a 8644), por lo que le solicitó que sustentara los motivos por los cuales no efectuó ni pagó las retenciones con la tasa del 30% del Impuesto a la Renta de no domiciliados y que en el caso de la excepción del artículo 48° de la ley del citado impuesto, debía presentar la constancia de la Administración Tributaria del país donde tiene su sede el no domiciliado, debidamente autenticada por el cónsul peruano y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que acreditaran que durante el ejercicio 2007, líneas peruanas se encontraban exoneradas del Impuesto a la Renta en dicho país.

Que en respuesta, el 9 de diciembre de 2011 (folios 3823 y 3824), la recurrente señaló que presentó documentación pertinente y suficiente con la finalidad de acreditar la no retención del 30% para efectos del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3.2 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110001105 (folio 8629), la Administración señaló que la recurrente no proporcionó la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede el contribuyente no domiciliado que le prestó los servicios de flete, debidamente autenticada por el cónsul peruano y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que acreditaran que durante el ejercicio 2007, líneas peruanas se encontraban exoneradas del Impuesto a la Renta en dicho país, por lo que reparó las retenciones y les aplicó una tasa del 30%, según el detalle del Anexo N° 4 (folio 8624).

Que en efecto, de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede el contribuyente no domiciliado que le prestó los servicios de flete, por lo que no se encuentra acreditada la reciprocidad de la exoneración establecida en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, tales servicios no se encontraron exonerados y como tal la recurrente debió efectuar la retención del Impuesto a la Renta, lo que no hizo.



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

Que en la instancia de apelación, la recurrente presentó una constancia emitida por la Autoridad Tributaria competente en los Países Bajos – Administración Tributaria de Rijnmond, Oficina de Róterdam, con una traducción oficial (folios 10540 a 10542), la cual será evaluada al haberse cumplido con pagar la deuda vinculada a tales medios probatorios (folios 10298 a 10416).

Que al respecto, si bien en el citado documento se señala que de conformidad con la legislación tributaria de los Países Bajos, las empresas de transporte aéreo y la compañías navieras peruanas no estuvieron afectas al Impuesto a la Renta durante el año 2007 y, que en base a la reciprocidad, la Administración Tributaria del mencionada Estado solicitaba al Estado Peruano la exoneración del aludido impuesto a las operaciones navieras realizadas por Trafigura Beheer BV, tal documento no se encuentra autenticado por Cónsul Peruano en dicho país ni legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, asimismo no se aprecia que hubieran sido presentados a la SUNAT, por lo que no cumplen con los requisitos exigidos por el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso b) del artículo 27° de su reglamento.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no acreditó la reciprocidad dispuesta en las citadas normas, las rentas obtenidas por los no domiciliados por los servicios de flete que le prestaron no se encontraban exonerados del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que efectuara las retenciones correspondientes, por tanto corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008036 a N° 052-003-0008046 - Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, para efecto de este impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluidas las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional de 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A, impuesto que deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto; y de no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, prescribe que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de dicha ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, y que reúnen la misma calificación, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Comprobantes de Pago, son utilizados para acreditar o respaldar una operación inexistente, entre otras situaciones.

Que en el Anexo N° 1 a los mencionados valores (folio 8859) , se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en razón al reparo por servicios de personal prestados por una empresa vinculada contenido en la Resolución de Determinación N° 052-003-0008345 y por comisiones acreditadas al exterior, que fueron observadas en el procedimiento de fiscalización y por las que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria incrementando su renta neta²⁷.

Que en ese sentido, dado que el reparo por servicios de personal prestados por una empresa vinculada contenido en la Resolución de Determinación N° 052-003-0008345 -ha sido analizado y mantenido en esta instancia a través de la emisión de la Resolución N° 06369-2-2018 y las comisiones acreditadas al exterior, que fueron observadas en el procedimiento de fiscalización, fueron aceptadas por la recurrente con la presentación de una declaración jurada rectificatoria, incrementando su renta neta, califican como egresos no susceptibles de posterior control tributario, por lo que está arreglado a ley que se califique a ambas como una disposición indirecta de renta, por lo que debe mantenerse la apelada en este extremo.

Que en este punto cabe precisar que al haberse determinado que existe una simulación parcial en el denominado "Acuerdo de Operador", no se puede tener certeza sobre el real destino que ha tenido la suma que ha sido materia de reparo, ya que el solo hecho que haya sido declarada como ingreso por el supuesto prestador del servicio no acredita el verdadero destino que han tenido los egresos materia de reparo.

Que en ese mismo orden de ideas cabe precisar, como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 07723-2-2017, al no haberse sustentado documentariamente el destino de la suma cuya indebida deducción fue aceptada por la recurrente, aun cuando se hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria reconociendo la observación realizada al gasto en el procedimiento de fiscalización, ello no aclara ni menos acredita cual fue el destino real de la suma deducida, por lo que no se desvirtúa que involucren, además, un egreso no susceptible de control tributario y por tanto que se presuma que constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría, por lo que lo alegado en contra no tiene sustento.

Que en cuanto a que no le corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, cabe señalar que, como se ha señalado, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgaron de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, por cuanto lo que se busca a través de estos contratos es de conferir seguridad jurídica al inversionista en el sentido que la tasa interna de retorno de su inversión no se vea afectada por nuevas disposiciones, siendo que en el caso bajo análisis, la inversión materia del contrato de estabilidad estuvo referida al "Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde".

Que dado que la recurrente, pese a que le fuera requerido, no identificó las inversiones y por ende los gastos a los que les correspondería la estabilización, pese a que estaba obligada a hacerlo, resulta arreglado a ley que se aplique la Tasa Adicional al reparo y observación materia de autos.

²⁷ Por lo que no llegó a calificar como un reparo.



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

Resoluciones de Multa N° 052-002-0005029 a N° 052-002-0005040 - Infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario

Que el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos, la que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aprobada por Decreto Legislativo N° 953, se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido.

Que conforme se ha señalado precedentemente, la recurrente omitió efectuar la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los intereses pagados o acreditados en el exterior, asistencia técnica y fletes, por lo que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario está debidamente acreditada, correspondiendo por tanto mantener la sanción impuesta mediante las referidas resoluciones de multa.

Que sin perjuicio de lo antes expuesto, la Administración debe tener en cuenta la exclusión de las facturas duplicadas incluidas en el reparo a las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto de la asistencia técnica, a fin de cuantificar el importe de la sanción de multa, correspondiente.

Resoluciones de Multa N° 052-002-0005041 a N° 052-002-0005064 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, como era el caso de la recurrente, prevé que la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° Código Tributario.

Que las Resoluciones de Multa N° 052-002-0005041 a N° 052-002-0005052 (folios 8872 a 8883), han sido emitidas por los reparos efectuados a la liquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, por lo que al haberse mantenido los relacionados a los meses de marzo a diciembre, deben mantenerse las sanciones impuestas vinculadas a ellos y dado que se modificaran los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, deberá procederse a excluir del cálculo de las sanciones respectivas las sumas que se sustentan en los montos de los pagos a cuenta que



Tribunal Fiscal

N° 08470-2-2018

se están dejando sin efecto en base al pronunciamiento de esta instancia, manteniéndose la apelada, en este extremo, en lo demás que contiene.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° 052-002-0005053 a N° 052-002-0005064 (folios 8860 a 8871), fueron giradas sobre la base de los reparos formulados al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, que sustentaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0008024 a N° 052-003-0008035, los que han sido mantenidos en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación a lo alegado sobre la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario por el cambio de coeficientes para liquidar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar que ello no fue un aspecto cuestionado al reclamar, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 147° del Código Tributario que señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, no procede ser cuestionado en esta instancia.

Que no obstante, a título ilustrativo, cabe señalar que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las contenida en las Resoluciones N° 02600-5-2003 y 796-2-2001, ha señalado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del periodo.

Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del periodo.

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04435-4-2003, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario -la Administración- el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, cual es en este caso el Impuesto a la Renta, establecida por la Ley que regula el mismo -artículo 85°, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos, como es, el ingreso neto de tercera categoría del mes.

Que de lo expuesto se concluye que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son obligaciones tributarias, respecto de los cuales los sujetos pasivos del referido tributo deben presentar declaraciones juradas de periodicidad mensual, por lo que el hecho de no incluir en las mismas ingresos o declarar datos falsos, se encuentra tipificado como una infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que como se observa, la conclusión a la que se ha arribado en el presente análisis no niega el carácter de anticipos de los pagos a cuenta, habiéndose determinado en atención a su carácter de obligación tributaria que les resulta de aplicación la infracción del numeral 1 del artículo 178° en mención.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que no procede que se compensen los créditos generados por los pagos en exceso efectuados por el Impuesto General a las Ventas de No Domiciliados por la utilización de servicios respecto de comisiones e intereses pagados a diversas empresas, con las deudas generadas por los reparos materia de autos, dado que estas últimas están cuestionadas, cabe señalar que no es requisito para que proceda la compensación de créditos reconocidos por la Administración con deudas de los contribuyentes, que estas últimas tengan la calidad de exigibles coactivamente, dado que



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

ello no es exigido por norma alguna, siendo importante precisar que el artículo 40º del Código Tributario, que permite realizar a la Administración compensaciones de oficio, no señala como requisito para que proceda la exigibilidad coactiva de la deuda respectiva, criterio que ya ha sido sostenido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 03819-2-2016, Nº 05432-2-2017 y Nº 10105-2-2017, entre otras.

Que de otro lado, de acuerdo con lo expuesto en el referido Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, al momento del nacimiento de la obligación tributaria materia de impugnación, la recurrente, por las inversiones estabilizadas, se encontraba facultada a llevar su contabilidad en moneda extranjera y, considerando que tal como se verifica en autos, en el ejercicio 2007 llevó su contabilidad en dólares americanos, no solo debía determinar, sino que podía cancelar las obligaciones tributarias que le correspondían como contribuyente en la referida moneda, tal como lo dispone la cláusula 9.4.3 del contrato suscrito con el Estado.

Que en efecto, según el referido convenio, por las inversiones estabilizadas, correspondía que la recurrente, por las obligaciones tributarias en las que calificara como contribuyente, determinara estas en la misma moneda en que llevó su contabilidad, por lo que también correspondía que las sanciones relacionadas con el incumplimiento de obligaciones formales se impusieran en dicha moneda, en ese sentido, a efectos de calcular el monto de su deuda tributaria resultaban aplicables las tasas de intereses moratorios previstas para deudas en moneda extranjera, según el criterio establecido por este Tribunal mediante las Resoluciones Nº 00831-1-2002 y Nº 03675-3-2003, por lo que dado que la recurrente liquidó y/o determinó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 en moneda extranjera, correspondía que se aplicase la tasa de interés moratorio en moneda extranjera hasta las fechas de pago, total o parcial, aplicándose contra ella los pagos que en la misma moneda efectuase la recurrente y convirtiendo a dicha moneda los pagos que se efectuasen en moneda nacional, según el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP a la fecha de pago.

Que en tal sentido y dado que en autos se aprecia que los valores impugnados han sido girados en moneda nacional²⁸, consignando el tipo de cambio usado para tal efecto, la Administración deberá proceder a efectuar el cálculo correspondiente, tomando en cuenta lo antes expuesto, a fin de mantener la determinación y liquidación de la deuda tributaria, incluyendo las sanciones impuestas, en dólares americanos, hasta la fecha de pago.

Que por otro lado cabe señalar que el artículo 170º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154º. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano". Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado y 2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que la citada norma, modificada por el Decreto Legislativo Nº 1263, señala que no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se

²⁸ Incluyendo los girados por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154º. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano". Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33º del presente código o el artículo 151º de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano" y 2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que en lo que concierne a la inaplicación de intereses y sanciones en aplicación del artículo 170º del Código Tributario²⁹, cabe anotar que dicha norma, antes y después que fuera modificada por el Decreto Legislativo Nº 1263, era explícita al señalar que para que resultase aplicable, la interpretación equivocada debía producirse en una norma, no obstante, en el caso de autos, la discusión ha versado sobre los alcances de lo acordado en el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente, es decir, a establecer que actividades fueron incluidas dentro del alcance de la garantía de estabilidad otorgada por aquel acuerdo, discrepancia que no se originaba en una duda surgida en la interpretación de los alcances del artículo 83º de la Ley General de Minería o el artículo 22º de su reglamento, sino en la verificación del alcance del contrato suscrito, es decir de establecer lo pactado en él, ya que fue éste el que estableció que no se extendían a la Planta de Sulfuros, debiendo precisarse que aun cuando aquel pudiera contener cláusulas de adhesión, ello no enerva su naturaleza contractual.

Que en ese orden de ideas cabe precisar que si bien las mencionadas normas, u otras equivalentes, pudieran establecer cuáles son los alcances de los beneficios y/o garantías que pudieran otorgarse por la vía contractual, lo cierto es que hasta que no se suscriba un contrato y se especifique cuáles son sus alcances en cada caso concreto, no podrán fijarse sus límites.

Que tal como se ha señalado, si bien al artículo 82º de la Ley General de Minería señala que los titulares de la actividad minera gozarán de estabilidad tributaria que se les garantizará mediante contrato suscrito con el Estado, por un plazo de quince años, con la finalidad de promover la inversión y facilitar el financiamiento, dicha norma señala que ello corresponde a los "proyectos mineros" o sus "ampliaciones", relacionadas a una o más Unidades Económico Administrativas, precisando que ello se cuenta a partir del ejercicio en que se acredite la ejecución de la inversión o de la ampliación, según fuera el caso, no especifica los alcances que tiene cada "proyecto minero", ni la inversión que se ejecutará sobre aquel, es decir, aun cuando ofrece el marco sobre el que se podrán otorgar las citadas garantías, solo es con la suscripción de cada contrato que se fijan esos límites específicos, quedando claro de la lectura de aquella norma que el contrato que pudiera suscribirse podría abarcar un proyecto de inversión específico, como en el caso de autos, la "Planta de Beneficio de _____", que forma parte de una Unidad Económico Administrativa o todas las inversiones que pudieran realizarse sobre el integro de la citada unidad, no obstante, solo quedarán determinados los verdaderos alcances de las garantías otorgadas, en cada caso concreto, cuando se suscriba cada contrato y dichas condiciones se establezcan.

²⁹ El numeral 1 de dicho artículo establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta su aclaración, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación dicho numeral, agregándose en el numeral 2 el supuesto en que la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Que lo expuesto resulta corroborado por lo expuesto en el artículo 83º de la indicada norma, dado que si bien especifica que el efecto del beneficio contractual recaerá exclusivamente en las actividades de la empresa minera en favor de la cual se efectúe la inversión, señalando que recaerá únicamente sobre ciertas actividades, no especifica cuáles son las actividades de la empresa minera sobre las que se efectuarán las inversiones, las que teóricamente pueden alcanzar a todas las relacionadas a una Unidad Económico Administrativa, por lo que será el contrato que se celebre el que delimitará sus alcances

Que en ese sentido el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería, ratifica que el beneficio contractual alcanza exclusivamente a las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico Administrativas, es decir, únicamente a las inversiones que fueron materia del contrato suscrito, las que en todos los casos forman parte de alguna concesión o Unidad Económico Administrativa, pero que no deben confundirse con ellas.

Que lo expuesto deja claro que aun cuando un contrato de estabilidad podría abarcar todas las inversiones realizadas en una concesión o Unidad Económico Administrativa, no significa que, en efecto, sea así, pues, para ello, es indispensable que quede así estipulado en cada contrato, por lo que los alcances de cada contrato de estabilidad están delimitados por lo que en él se disponga, no lo que permita la norma, ya que lo que potencialmente pudo ser parte de un contrato de estabilidad, no necesariamente ha formado parte de él.

Que en el caso de autos fue la cláusula primera del contrato de estabilidad, que señaló que la recurrente "presentó ante el Ministerio de Energía y Minas la solicitud correspondiente para que mediante contrato se le garantice los beneficios (...), en relación a la inversión en su concesión N° 1, N° 2 y N° 3 en adelante el Proyecto de Lixiviación de _____", que se advierten los alcances de las garantías otorgadas contractualmente, limitadas a determinada inversión que se realice en una concesión y no a la concesión misma o alguna Unidad Económico Administrativa de las que dicho proyecto forma parte.

Que el criterio antes expuesto ha sido ratificado por el Poder Judicial al resolver la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución N° 08252-1-2013, resolución en la que se analizó el contrato materia de autos, verificándose que en los considerandos sexto y octavo, en el caso de la sentencia emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, Expediente N° 7650-2013 de 29 de enero de 2016, así como en el punto 3.3 del considerando tercero de la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 5212-2016 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República³⁰, se ha dejado claro que fue el contrato suscrito el que delimitó los alcances de la garantía de estabilidad de la que gozaba la recurrente, no las normas que ella alega.

Que en virtud a lo expuesto, lo sostenido por la recurrente en el sentido que resultan inaplicables intereses y sanciones en virtud a lo dispuesto en el artículo 170º del Código Tributario, carece de fundamento.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe precisar, asumiendo, en una hipótesis negada, que fueron el artículo 83º de la Ley General de Minería y el artículo 22º de su reglamento, los que delimitaron en el caso que nos ocupa los alcances del contrato suscrito con el Estado peruano, que tampoco se producirían los supuestos que han sido previstos para la inaplicación de intereses y sanciones al caso de autos, ya que no se ha emitido norma aclaratoria alguna que especifique que son aplicables dichas disposiciones y esta instancia considera que las citadas normas son claras al establecer los alcances que pueden tener los contratos que se suscriban a su amparo, no apreciándose que la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de dichas normas, ya que ha mantenido invariable su posición en todos los casos en que estuvo involucrada la recurrente y analizó el contrato analizado en autos.

³⁰ Las cuales se han pronunciado en específico sobre los alcances de la estabilidad de la que gozaba la recurrente en base al contrato analizado en autos.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

Que en este punto cabe precisar que resultan inaplicables los criterios del Tribunal Fiscal citados por la recurrente, que corresponden a resoluciones emitidas hace más de 20 años, bajo el amparo de normas que no están vigentes, específicamente el Decreto Ley Nº 25859³¹, como el relacionado a que la discrepancia y/o duda pueda surgir de la interpretación otorgada a una norma en sede judicial, ya que ello no está contemplado en la norma que la recurrente solicita se aplique, siendo evidente, de su literalidad, que la duda en la interpretación debe necesariamente aclararse con otra norma o reconocerse en sede administrativa, sea por la Administración Tributario o el Tribunal Fiscal, no en sede judicial, por lo que lo alegado por la recurrente en ese sentido carece de fundamentos.

Que en ese mismo orden de ideas, a efectos de pretenderse la aplicación de la citada norma y por ende la inaplicación de intereses y sanciones, resultan irrelevantes las dudas sobre el sentido o la interpretación que de dicha norma hubieran tenido el propio contribuyente, otros organismos gubernamentales o los funcionarios pertenecientes a ellos, antes, durante o después de pertenecer a ellos, el contenido de los Programas de Declaración Telemática, que en ningún caso califican como un criterio expuesto por la Administración, dado que como se ha señalado, la duda razonable debe darse, para propiciar la aplicación de los beneficios que reporta dicha disposición, en los parámetros en ella expresamente establecidos, los que no se han presentado en autos, por lo que no pueden extenderse a situaciones distintas a las reguladas en ella.

Que finalmente cabe precisar que resultan intrascendentes, para los efectos de la aplicación de la citada norma, las leyes emitidas con posterioridad, en tanto no han señalado que resultasen inaplicables los intereses y sanciones al caso específico, ni las posiciones de abogados o de cualquier otra persona o entidad o los contratos suscritos con posterioridad por la propia recurrente con el Estado o proyectos de leyes posteriores, dado que ni una sola de esas situaciones determina la existencia de una duda razonable en los términos del artículo 170º del Código Tributario.

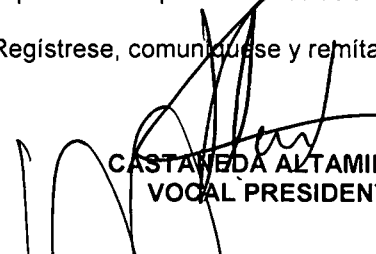
Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada con su voto singular en parte.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0001662/SUNAT de 27 de setiembre de 2012 en el extremo vinculado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007 y las multas sustentadas en ellos, en la parte que exceden de la sumas que resulten de aplicar el coeficiente fijado en función a lo resuelto por esta instancia, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA**, en el extremo impugnado, en lo demás que contiene.

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


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CH/njt.


TERRY RAMOS
VOCAL

³¹ Dicha norma fue derogada el 1 de enero de 1994.



Tribunal Fiscal

Nº 08470-2-2018

VOTO SINGULAR EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Que dicha norma agrega que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 141° del citado código, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera Por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de acuerdo con el artículo 148° del referido código, no se admitirá como medio probatorio ante este Tribunal la documentación que requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, se deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que este demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, asimismo, deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Que de las normas expuestas resulta claro que el ofrecimiento y actuación de medios probatorios, así como el cumplimiento de los requisitos para que estos puedan ser analizados en instancias posteriores, cuando no hubieran sido presentadas en instancias previas, debe producirse dentro del plazo probatorio fijado para cada procedimiento, en el caso de autos, treinta días útiles de presentado el recurso de apelación, por lo que el plazo que tenía la recurrente para cumplir con los requisitos para que se admitirán las pruebas presentadas en la apelación venció durante la vigencia del artículo 148° del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo Nº 1263.

Que según lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial Nº 010-93-JUS, que señala que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite, sin embargo, continuarán rigiéndose por la norma anterior: las reglas de competencia, los medios impugnatorios interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución y los plazos que hubieran empezado, aplicable supletoriamente en materia tributaria según lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, soy de opinión que

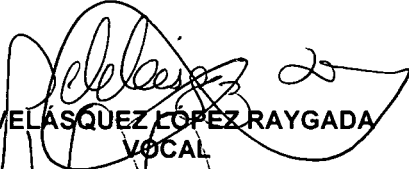


Tribunal Fiscal


N° 08470-2-2018

al caso de autos resulta aplicable el artículo 148° del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, no por la modificación citada por el voto en mayoría.

Que en los demás extremos estoy de acuerdo con el voto en mayoría.



VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



Charca Huasupe
Secretario Relator
VLR/CH/njt.