



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

EXPEDIENTES N° : 1325-2015 y 2339-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Multa y Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de junio de 2021

VISTAS las apelaciones interpuestas por con RUC N° contra las Resoluciones de Intendencia N° del 25 de noviembre y 31 de diciembre de 2014, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundada la reclamación formulada contra las Resolución de Determinación N° a emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, impuesto adicional por disposición indirecta de renta – tasa adicional del 4.1% de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011 y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; e infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia N° SUNAT que declaró improcedente la solicitud de devolución por pago indebido y/o en exceso presentada con Formulario 4949 N° 3303918 por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación del artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° 1325-2015 y 2339-2015, al guardar conexión entre sí.

RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° notificados el 12 de marzo de 2013 (fojas 8920, 8923 y 8924), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva con relación al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, formulando los reparos² a la renta neta del ejercicio listados en el cuadro siguiente, que dieron como resultado un impuesto omitido ascendente a S/2 929 894,00 (fojas 9981/vuelta a 10014):

Ítem	Reparos	S/
i.	Gastos contabilizados en la cuenta contable - Otros Honorarios no deducibles.	89 213,00
ii.	Gastos contabilizados en la cuenta contable - Otros gastos diversos no deducibles.	137 148,00
iii.	Gastos contabilizados en la cuenta contable - Regalía Suecia no sustentados.	2 860 029,00
iv.	Gastos contabilizados en la cuenta contable - Regalía Chile no sustentados.	6 938 993,00
v.	Gastos contabilizados en la cuenta contable - Intereses pagados intragrupo no sustentados.	1 164 638,00
vi.	Deducción indebida: Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores (cuenta 395001).	631 578,00
		<u>11 821 599,00</u>

¹ Las fojas citadas en lo sucesivo, deben entenderse referidas al Expediente N° 1325-2015.

² Antes de culminado el procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó el PDT 670 N° el 26 de diciembre de 2013 (foja 9048 y 9052), aceptando las observaciones detalladas a foja 10013 por un total de S/1 146 440,00.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
ZUNIGA DULANTO Licette
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 09/06/2021 09:31:45
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por MEJIA
NINACONDOR Victor FAU
20131370645 soft
Fecha: 09/06/2021 09:36:45 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CHIPOCO SÁLDIAS Liliana
Consuelo FAU 20131370645
soft
Fecha: 09/06/2021 10:02:27
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

- Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ por Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011, aplicada sobre los reparos por regalías Suecia y Chile no sustentadas, señalados en los puntos 1 y 3 Requerimiento N° _____ y su resultado, al considerar que constituyen disposiciones indirectas de renta no susceptibles de posterior control tributario (fojas 9945 a 9980).
- Resolución de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 10015 y 10016).

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (fojas 9906 a 9940), efectuó el pago de la totalidad de la deuda tributaria el 26 de febrero de 2014 (fojas 10038 a 10043) con el propósito que se admitan los medios probatorios ofrecidos en dicha instancia (fojas 9814 a 9841), por lo que en la etapa de reclamos se admitieron los referidos medios probatorios, al haber sido presentados dentro del plazo probatorio previsto en el artículo 125 del Código Tributario y haberse cumplido con efectuar el pago de la totalidad de la deuda tributaria impugnada vinculada a tales pruebas (foja 10071/vuelta).

Que el referido recurso de reclamación fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 25 de noviembre de 2014 (fojas 10044/vuelta a 10081), que viene en grado de apelación bajo los argumentos expuestos por la recurrente (fojas 10132 a 10212 y 10282 a 10308).

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

i) Gastos contabilizados en la cuenta contable

- Otros Honorarios no deducibles

Que la recurrente señala que se dedica a la venta de equipos y herramientas para el desarrollo de actividades mineras, que participa en diversas licitaciones y concursos de carácter privado organizadas por cada uno de sus clientes y que para participar en las licitaciones encarga a _____ la elaboración de «propuestas de proyectos», las cuales presenta a sus clientes; que si bien no ganó tales concursos, no pudiendo vender equipos que generasen rentas gravadas, el gasto cumple con el principio de causalidad.

Que sostiene haber presentado documentación suficiente que acredita la efectiva prestación de los servicios de _____ correspondientes a la elaboración de propuestas técnicas para la participación en procesos de licitaciones y concursos, consistente en la factura N° _____ y las propuestas de proyectos brindados, cuyo detalle menciona en su apelación.

Que indica que la documentación proporcionada permite verificar (i) los proyectos respecto de los cuales se elaboró cada propuesta, (ii) los clientes destinatarios de las propuestas, (iii) copias de las propuestas finales elaboradas por : _____ con sus respectivas constancias de presentación a los clientes, (iv) la factura emitida por _____ por los servicios.

Que por su parte, la Administración señala que confirmó el reparo debido a que la documentación presentada por la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios que : _____ le habría prestado por la elaboración de las propuestas que habría presentado a sus clientes; al respecto indicó que el documento denominado Informe de Fragmentación Yanacocha Año 2009 Ingeniería de Perforación y Voladura si bien señala como fecha «junio 2011» su contenido muestra fotografías, curvas de fragmentación y datos de diseño, carguío y resultados de voladura en diversas minas de Yanacocha en diversos días de febrero, julio y setiembre de 2009 y no consignan el responsable de su elaboración sino un logo de la empresa Yanacocha; en las propuestas preparadas para _____ no se indica que hayan sido elaboradas por _____ consignando a pie de imprenta, en su lugar, el nombre de la recurrente; la propuesta elaborada para ' _____ tiene adjunta una carta de _____ de Brasil dirigida a dicha empresa remitiendo la propuesta; la propuesta elaborada para el proyecto El Mutún consigna a pie de página el nombre de : _____ además de haber sido presentada en inglés sin la traducción correspondiente. Agrega que no se ha adjuntado a cada propuesta el cargo de presentación a los referidos clientes de la recurrente para los cuales habrían sido elaborados; los correos presentados no demuestran el servicio de _____ algunos se encuentran en inglés sin su traducción, corresponden a comunicaciones internas del grupo _____ sobre



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

la facturación en el 2010 y en un caso corresponde a una factura no observada.

Que en el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 10008/vuelta a 10011/vuelta) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible en S/89 213,00 por los gastos registrados en la cuenta Otros Honorarios, al considerar que la recurrente no acreditó la prestación del servicio que dio lugar al referido gasto, por lo que no acreditó la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 8639 y 8640), la Administración solicitó a la recurrente acreditar, entre otros, que los cargos por S/89 213,32 a la cuenta de gastos 632209 detallados en el Anexo N° 3 adjunto, correspondían a gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, debiendo explicar por escrito indicando la base legal respectiva y presentar documentación original como contratos traducidos al español, documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, entre otros, que acrediten fehacientemente el destino del gasto y su beneficiario.

Que en respuesta, en el punto 2.4 del escrito del 16 de setiembre de 2013 la recurrente indicó poner a disposición de la Administración la documentación solicitada (foja 8218).

Que en el punto 2.4 del resultado del aludido requerimiento (fojas 8341 a 8343), la Administración dejó constancia de la documentación presentada, la que consistió en factura, correos de coordinación y cuadros de asignación de costos entre la región, correo de invitación a participar en licitación de Sociedad " " propuestas y licitaciones emitidas por asientos contables y pago de factura; concluyendo que no acreditó la prestación del servicio observado, ni acreditó la necesidad del gasto, ni su vinculación con la generación de renta. Asimismo, dejó constancia que la recurrente no presentó contratos, ni proporcionó la relación de personal que participó en la prestación del servicio, cronogramas de trabajo, actas de entrega o conformidad, pruebas realizadas, lugar donde se prestó el servicio, fecha de inicio y fin del proyecto, ingresos obtenidos vinculados a tales proyectos, entre otros, por lo que reparó los gastos ascendentes a S/89 213,32 conforme al detalle que se consigna en el citado resultado, como sigue:

MES	FECOPE	NUMCTACON	ASIENTOFINAL	DEBE	GLOSA	FECHA COMP	FAC-TURA	PROVEE-DOR
03	20110331	632209	03 GGJMZ110331	28 099,68	99-Hras.Ingeniería Región 10	26/09/2011		
03	20110331	632209	03 GGJMZ110331	21 955,43	99-Hras.Ingeniería Región 10			
03	20110331	632209	03 GGJMZ110331	20 652,20	99-Hras.Ingeniería Región 10			
09	20110926	632209	09 AIN10192697	18 506,01	91-1078 Hing Bayovar			
TOTAL S/				89 213,32				

Que en el punto 6 del Requerimiento N° (fojas 1646 y 1648), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de noviembre de 2013 (foja 1643) la recurrente indicó que la fehaciencia del servicio no está condicionada a la existencia de un contrato ya que este puede ser verbal, ni al detalle de horas ni de las personas involucradas, por tratarse de un servicio de resultado. Adicionalmente indicó haber presentado el entregable relacionado a los servicios involucrados contratados.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1714 a 1718), la Administración indicó que la recurrente no presentó documentación adicional y reiteró su conclusión respecto a que no acreditó la prestación del servicio, ni la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta. Agregó que no presentó documentación que acredite el tipo de servicio contratado, el precio u honorario pactado, los entregables esperados y pactados, las fechas y personal involucrado en la coordinación y prestación de los servicios, entre otros, que permitan validar la prestación del servicio y su vinculación con la generación de renta gravada; que no vinculó los proyectos presentados con las facturas contabilizadas como gastos, el valor del servicio por cada proyecto, la fecha de inicio y culminación de los proyectos, las actas de conformidad o culminación por parte del cliente, según corresponda, ni la vinculación



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

de tales proyectos con la generación de renta gravada; ni los ingresos vinculados a los proyectos a fin de vincular el gasto del ejercicio.

Que en etapa de reclamación la recurrente indicó que se dedica a la venta de equipos y herramientas para el desarrollo de actividades mineras, siendo que para realizar su actividad empresarial participa en diversas licitaciones y concursos de carácter privado, organizados por cada uno de sus clientes. Informó que los gastos registrados en la cuenta – Otros Honorarios corresponden a pagos realizados a

para que se encargue de brindarle asesoría en la preparación de propuestas de proyectos que debía presentar a sus clientes, para participar en las licitaciones organizadas por estos para la celebración de contratos de venta (fojas 9935, 9937 y 9840), razón por la que cumplen con el principio de causalidad.

Que mediante escrito ampliatorio de 8 de abril de 2014, la recurrente identificó los proyectos por los cuales elaboró las propuestas por las que emitió la factura N° (foja 9837):

-
-
-
-
-
-

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece 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 de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 han señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que asimismo, en la Resolución N° 04155-2-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004.

Que de lo actuado se tiene que la controversia consiste en establecer si la recurrente acreditó la fehaciencia y la causalidad de los gastos cargados a la cuenta contable – Otros Honorarios por S/89 213,32.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que a fin de sustentar el gasto observado correspondiente a la factura N° emitida por por los servicios de formulación de proyectos, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Factura N° del 26 de setiembre de 2011, emitida por a la recurrente y cuadro detallando los conceptos a los que corresponde dicha factura (foja 7075 y 7076).
- Folio del Libro Diario en el que consta el registro de la indicada factura (foja 7074).
- Correos electrónicos con los asuntos: «Solicitud de Propuesta – Sistema de Chancado Primario – Ampliación 18000 TMD –SMEB» referidos a la invitación de Minera El Brocal para participar en una licitación; «RFI N° 2010-ET-112010-0001 Feeder Breaker Linhas 1 e 2» referidos a la invitación de para participar en una licitación; «Engineering hours» (fojas 7069 a 7072, 7067, 7068, 7060 a 7066, 6813 a 6815/vuelta).
- Correos electrónicos en idioma inglés bajo los asuntos «Yanacocha Conveyor study» (fojas 9612 y 9613) «Yanacocha Projects Databook_rev5_March26.xls» (fojas 9610 y 9611), «Yanacocha IPCC Study cases» (foja 9609), «Yanacocha Feed Curve» (foja 9602), «Yanacocha, Perú top size calc with Hybrid (foja 9601).
- Propuesta con código de proyecto PE 11-0050 para Eral, Equipos y Procesos S.A. del 13 de junio de 2011 en español (fojas 6937 a 6967).
- Propuesta con código de proyecto PE110041 para Anglo American Quellaveco S.A. del 25 de julio de 2011 en español (fojas 6879 a 6936).
- Propuesta con número P19338 Rev2 para Jindal Steel & Power Limited del 29 de julio de 2011 en idioma inglés (fojas 6833 a 6849).
- Documentos «Plant Designer Preliminary», de fecha 19 de julio de 2011 (fojas 9598 a 9600 y 9608).
- Informe de Fragmentación Yanacocha Año 2009 Ingeniería de Perforación y Voladura» (fojas 9603/vuelta a 9607).
- Cuadro en idioma inglés «IPCC CAPEX AND OPEX VERDE YANACOCCHA» (foja 9597).
- Cotización del Modelo Hybrid CR810/08-30 de fecha 13 de junio de 2011 (fojas 9502/vuelta a 9507).
- Propuesta técnica PR-14911/11 para (fojas 9464/vuelta a 9501).

Que tanto en reclamación como en apelación (fojas 9837, 9838 y 10206), la recurrente precisó que las propuestas que elaboró con relación al gasto reparado son las que se muestran en el cuadro siguiente:

PROYECTO	CLIENTE	PROPUESTA QUE SUSTENTA EL SERVICIO	FECHA
Yanacocha	Newmont Minging	Informe de Fragmentación Yanacocha Año 2009. Ingeniería de Perforación y voladura	06/2011
		Plant Designer Preliminary Project No. P19729	19 /07/2011
Harnero Lavador		PE11-0050 Rev.I	13/06/2011
Quellaveco		PE110041 Rev.02	25/07/2011
Sistema de Chancado Secundario – Proyecto de Ampliación de Operaciones a 18000 TMD		Sin número. Alternative to Request for Quotation Nr: 019GP0043A Diseño, Fabricación y Puesta en Marcha de: 1 Crusher tipo Hybrid modelo CR810/08-03	13/06/2011
Proyecto de Ampliación de Bayovar, Línea 3 - Expansión, en provincia de Sechura, departamento de Piura - Perú		Propuesta Técnica PR-14911/11	1 /09/2011
El Mutún		P 19338 Rev2	29/07/2011

Que de acuerdo a lo señalado por la recurrente, las propuestas elaboradas por para el cliente fueron el «Informe de Año 2009. Ingeniería de Perforación y voladura» y el «Plant Designer Preliminary Project N° P19729».

Que de la revisión efectuada en la presente instancia del denominado Informe de Fragmentación Yanacocha Año 2009, se aprecia una presentación que contiene fotografías, gráficas, curvas y datos, que de acuerdo con la tabla resumen contenida en ella corresponden a los datos obtenidos de diseño, carguío y resultados de voladura referido a fragmentación y rendimiento de equipos de carguío de diversas minas de Yanacocha en diversos días de febrero, julio y setiembre de 2009, sin consignar el responsable de su elaboración sino un logo de la empresa Yanacocha.

Que no se aprecia del citado documento propuesta técnica y/o económica alguna respecto de algún equipo o herramienta de las que comercializa la recurrente con fines de concretar una compra venta, como adujo



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

la recurrente, no habiendo señalado aquella cómo es que dicha presentación constituiría la propuesta encargada a la que no contiene dato alguno que permita atribuir su elaboración a la referida empresa.

Que de otro lado, el documento «Plant Designer Preliminary Project N° P19729» se encuentra en inglés sin acompañar su traducción oficial, por lo que de acuerdo con el artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807 y el artículo 49.1.2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, no corresponde ser considerado como medio probatorio. Cabe mencionar que el citado documento no contiene dato alguno que permita vincular su elaboración a :

Que los correos electrónicos bajo los asuntos «Yanacocha Conveyor study», «Yanacocha Projects Databook_rev5_March26.xls», «Yanacocha IPCC Study cases», «Yanacocha Feed Curve», «Yanacocha, Perú top size calc with Hybrid y el cuadro «IPCC CAPEX AND OPEX VERDE YANACOGCHA» se encuentran en idioma inglés, por lo que tampoco corresponde que sean admitidos como medios probatorios, de acuerdo a la base legal citada anteriormente.

Que en cuanto a la propuesta con código de proyecto PE 11-0050 que habría elaborado para el cliente se aprecia, en el punto 2 del documento, la indicación respecto a que la citada propuesta ha sido preparada por para no existiendo evidencia alguna que permita concluir que esta fue originalmente preparada por al no haber proporcionado la recurrente comunicación alguna entre ellas en las que se aprecie la remisión de la propuesta, ni comunicaciones o correos de coordinación para su elaboración u otro elemento que dé cuenta del servicio que habría prestado : en relación con la referida propuesta.

Que con respecto a la propuesta con código de proyecto PE110041 para al igual que en el caso anteriormente analizado, el punto 2 del documento señala que la citada propuesta ha sido preparada por para no existiendo evidencia alguna que permita concluir que esta fue originalmente preparada por al no haber proporcionado la recurrente comunicación alguna entre ellas en las que se aprecie la remisión de la propuesta, ni comunicaciones o correos de coordinación para su elaboración u otro elemento que dé cuenta del servicio que habría prestado en relación con la referida propuesta.

Que en cuanto a la cotización del Modelo Hybrid CR810/08-30, se aprecia que corresponde a la cotización N° preparada para empero no señala al responsable de su elaboración, siendo que si bien se aprecia en autos un correo remitido por a con el que reenvía el texto de una invitación sin destinatario específico de la citada empresa minera para licitar un completo Sistema de Trituración por rodillos de mineral para el proyecto de ampliación de operaciones a 18000 tmpd, así como el correo de con copia, entre otros, a haciendo saber de la mencionada invitación indicando que desea una propuesta completa por todos los equipos de la estación primaria completa, en dicha comunicación únicamente se alude a contar con el soporte de la región («Agradeceríamos el soporte de la región») sin especificarse qué soporte exactamente se requería, por lo que no se puede concluir que el soporte solicitado consistió en la elaboración de la propuesta para participar en la licitación y que esta haya sido efectuada por

Que respecto a la propuesta que habría elaborado para la recurrente presentó la Propuesta Técnica PR-14911/11, de cuya revisión se aprecia que no señala el responsable de su elaboración y está precedida por una carta de 1 de setiembre de 2011 de remisión a la citada empresa del director comercial de : debiéndose indicar que la recurrente no ha presentado alguna otra evidencia que permita establecer que intervino en su elaboración y de qué forma la invitación de para la remisión de dicha propuesta técnica involucró a la recurrente, debiéndose señalar, a ese respecto, que los correos presentados por la recurrente de del en los que se da cuenta de la invitación para participar en un proceso de requisición se refiere al proceso RFI N° 2010-ET-112010-0001 Feeder Breaker Linhas 1 e 2, señalando como fecha de convocatoria el 24 de noviembre de 2010 y fecha de presentación de propuestas el 30 de noviembre de



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

2010, mientras que la propuesta presentada (Propuesta Técnica PR-14911/11) corresponde al requerimiento N° TR-Bayovar remitido el 1 de setiembre de 2011; por lo que no se entiende acreditado el pretendido servicio de formulación de propuestas por parte de

Que acerca de la propuesta que habría elaborado la empresa para el cliente, debe indicarse que al encontrarse esta en idioma inglés sin acompañar su traducción oficial, no corresponde ser considerada como medio probatorio, de acuerdo con el artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807 y el artículo 49.1.2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

Que finalmente, en cuanto a los correos cuyo asunto es «Engineering hours» se debe indicar que en ellos no se identifica la participación de en algún proyecto específico realizado para la recurrente, además del hecho de corresponder al año 2010.

Que en consecuencia, de la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados para acreditar la prestación del servicio que dio lugar a los gastos registrados en la cuenta Otros Honorarios, se concluye que no sustentan en forma fehaciente y razonable el mencionado servicio, por lo que el reparo se encuentra acorde a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

ii) Gastos contabilizados en la cuenta contable - Otros gastos diversos no deducibles

Que la recurrente señala que el 25 de julio de 2010 suscribió el Contrato de Transacción con la empresa su distribuidor local en dicho país, dando cuenta de la terminación de su relación comercial desde el 31 de mayo de 2010, debido a que decidió realizar las ventas directamente en Colombia sin la intervención de dicha empresa ante el incremento de las mismas. Indicó que por tal contrato se obligó al pago de \$49 999,98, equivalente a S/137 148,00 en favor de dicha empresa, con el que busca evitar un potencial futuro litigio con motivo de la eventual demanda de daños y perjuicios que interpondría de imputarse la calidad de «agente comercial» con base en la legislación colombiana (artículo 1324 del Código de Comercio de Colombia), que dispone el pago de una «retribución» e «indemnización» en favor del «agente comercial» ante la terminación de la relación de agencia comercial.

Que refiere que era necesario indicar en el referido contrato que no califica como un «agente comercial», toda vez que buscaba hacer desistir a esta última de su intención de interponer una demanda en la que exija su reconocimiento como tal.

Que considera haber demostrado la conveniencia del acuerdo para evitar los costos y costas de un litigio, ya que demostró haber sido demandada en el 2008 por otra empresa en dicho país (), la cual solicitó el pago de la retribución e indemnización prevista en la legislación colombiana ante la terminación de la relación de agencia comercial; por lo que era probable la interposición de una demanda de siendo razonable considerar que tendría pocas posibilidades de ganar debido a la claridad de la legislación colombiana.

Que indica que el gasto debía ser asumido íntegramente por ella y no de forma proporcional con debido a que a la fecha de suscripción del Contrato de Transacción era la única que mantenía relaciones comerciales con siendo que únicamente participó del contrato debido a que originalmente mantenía relaciones comerciales con sin embargo tal relación comercial pasó a titularidad de ya que el 19 de setiembre de 2005 el Grupo tomó la decisión de otorgarle la representación del Grupo en la Región Norte de América Latina. Agrega que con su registro de ventas acreditó que era ella quien mantenía la relación comercial con y que al exigirle que acredite la proporción de los gastos que le tocaba asumir a se le exige acreditar la inexistencia de un hecho (la inexistencia de las relaciones comerciales entre) lo que es imposible ya que no cuenta con la documentación de tal empresa.

Que mediante escrito presentado el 3 de marzo de 2015 reiteró los argumentos precedentes, añadiendo que la relación comercial que mantuvo con queda demostrada, además, con los correos electrónicos del 14 de febrero y 1 de junio de 2006, adjuntos a dicho escrito, en los cuales se acredita las



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

comunicaciones sostenidas entre ambas empresas sobre las ventas realizadas a clientes colombianos.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al considerar que la recurrente no presentó documentación que sustente la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de renta gravada.

Que agrega que en el Contrato de Transacción suscrito no se reconoce a _____ como agente comercial de la recurrente, ni que el pago a efectuarse a la referida empresa colombiana se hace en cumplimiento del artículo 1324 del Código de Comercio de Colombia, referido al pago de retribuciones e indemnizaciones.

Que señala que la recurrente no acreditó que en virtud del Contrato de Transacción y el pago de la suma acordada, se ahorró costos de futuros litigios con _____ que a pesar de tener la carga de la prueba, no acreditó la conveniencia de tal acuerdo, esto es, la debilidad de su defensa en un litigio futuro existiendo media o alta probabilidad de que perdiera y que la referida transacción resultaría beneficiosa.

Que sostiene que la recurrente no ha sustentado el motivo por el que le correspondía asumir el pago de la totalidad de la suma pagada por concepto de transacción a _____ ya que en el aludido contrato se menciona a _____ como integrante de la parte denominada « _____ », así como se reconoce que hasta el ejercicio 2010, tanto la recurrente como _____ se relacionaban comercialmente con _____

Que en cuanto a los demás documentos presentados por la recurrente, indicó que estos solo acreditan las instrucciones brindadas por _____ para el pago por el cuestionado concepto, la transferencia realizada por la recurrente, la contabilización del gasto y el registro del pago. En cuanto a los registros de ventas de los ejercicios 2006 a 2010, indicó que si bien estos acreditan que en tales ejercicios la recurrente efectuó ventas a la empresa _____ no acreditan que dichas ventas se produjeron en su calidad de agente comercial de la recurrente.

Que en el punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 10004 a 10008/vuelta), la Administración reparó la renta neta imponible en S/137 148,00 por el gasto registrado en la cuenta _____ Otros Gastos Diversos correspondiente al pago realizado a favor de la empresa _____ al considerar que la recurrente no acreditó la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta gravada. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° _____ (fojas 8639 y 8640), la Administración solicitó a la recurrente acreditar que el cargo de S/137 148,03 a la cuenta de gastos 639900, detallado en el Anexo N° 3 adjunto (foja 8596), corresponde a gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, debiendo explicar por escrito indicando la base legal respectiva y presentar documentación original como contratos traducidos al español, documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, que acrediten fehacientemente el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que el 16 de setiembre de 2013 la recurrente presentó un escrito sin brindar explicación acerca del gasto incurrido (foja 8217), proporcionando copia del Contrato de Transacción del 25 de julio de 2011, entre la recurrente, _____ (foja 6811 y 6810/vuelta), del documento denominado Cuenta de cobro N° 11-07-106, del 26 de julio de 2011, por el que _____ indica a la recurrente que adeuda \$101 919,00, que incluye, entre otro concepto, el «Acuerdo de Transacción» por \$49 999,28 (foja 6807), carta emitida por la recurrente al Banco de Crédito del Perú, autorizando la transferencia del aludido importe (foja 6806), anotación en mes de agosto de 2011 del Libro Diario de la recurrente (foja 6805).

Que en el punto 2.11 del resultado al aludido requerimiento (fojas 8337 a 8340), la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente y señaló que de la evaluación del contrato de transacción presentado se establecía que _____ mantuvieron una relación comercial durante aproximadamente 11 años con _____ habiéndole puesto término a partir del 31 de mayo de 2010, que a fin de precaver un eventual litigio _____ acordaban pagar \$49 999,28 a _____ a título de transacción, el que constituiría el único pago debido con motivo de los reclamos o cualquier otro concepto aplicable de la ley colombiana; concluyendo, a partir de ello, que el referido pago



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

tenía por fin resarcir el reclamo realizado por [redacted] por incumplimiento de un acuerdo comercial vinculado a la generación de rentas en el exterior, siendo que [redacted] no había acreditado la vinculación de dicho pago con la generación de rentas gravadas, mediante la presentación de documentación sustentatoria, tales como el acuerdo comercial al que se hace referencia correspondería el pago según el contrato de transacción, la proporción del gasto que le correspondería a [redacted] ingresos o rentas vinculados a dichos pagos, etc., por lo que consideró no acreditada la necesidad de dicho gasto ni su vinculación con la generación de la renta gravada.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° [redacted] (fojas 1646 y 1648), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en respuesta, mediante escrito del 25 de noviembre de 2013 (foja 1643) la recurrente indicó que el gasto cumplía con el principio de causalidad, ya que el convenio de transacción extrajudicial sirvió para reducir el riesgo de una posible demanda de su distribuidor en Colombia, [redacted] agregó que la participación de [redacted] en el contrato no implicaba que asumiría parte del gasto, sino que su participación era necesaria debido a que ella había iniciado la relación comercial con dicha empresa como representante del Grupo [redacted] en la Región Sudamericana. Adjuntó a dicho escrito una relación de comprobantes de pago emitidos por [redacted] entre el 8 de marzo de 2006 y el 15 de junio de 2010 (fojas 660 y 661), así como copia de los folios de sus Registros de Ventas correspondientes a la anotación de aquellos comprobantes de pago (fojas 550 a 659), indicando mantener a disposición de la Administración la documentación que acredite lo indicado.

Que en el punto 7 del resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 1710 a 1714), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, manteniendo sus conclusiones debido a que la recurrente no acreditó el contrato inicial suscrito entre [redacted] como representante del Grupo [redacted] ; [redacted] , contratos u otra documentación que vincule a la recurrente con [redacted] en el acuerdo comercial de distribución, no acreditó la proporción de gasto que le correspondía asumir a [redacted] ya que en el contrato de transacción esta última y la recurrente se comprometieron al pago en favor de [redacted] , ni acreditó que [redacted] tuviese la condición de distribuidor autorizado de la recurrente, ni la existencia de algún acuerdo o cláusula que dispusiera las consecuencias que cada una de las partes asumiría en caso alguna decidiera rescindir unilateralmente el acuerdo de distribución.

Que en etapa de apelación, mediante escrito presentado el 3 de marzo de 2015 (fojas 10282 a 10308), la recurrente presentó los siguientes documentos³: (i) correo electrónico del 14 de febrero de 2006 (foja 10259) y (ii) correo electrónico del 1 de junio de 2006 (foja 10257), ambos emitidos por [redacted] , actuando por parte de la recurrente, dirigido a [redacted] actuando por parte de [redacted] (con dominio de correo electrónico [redacted])

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a efecto de determinar 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 su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que en la Resolución N° 13373-4-2009 se ha establecido que el pago de una indemnización es causal en tanto se origine en riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada del contribuyente, para lo cual se debe atender a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que es pertinente tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 1324 del Código de Comercio de Colombia, habida cuenta que la pretendida causalidad del pago efectuado respondería a los supuestos previstos en

³ De la Ficha Valor de la Resolución de Determinación N° [redacted] (foja 10223) se aprecia que mediante Boleta de Pago N° [redacted] de 26 de febrero de 2014, la recurrente pagó la deuda tributaria determinada, extinguiéndola; por lo que corresponde que en la presente instancia se admitan como medios probatorios los indicados documentos.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

la indicada norma para el pago de una indemnización. Así, la mencionada norma señala lo siguiente⁴:

El contrato de agencia termina por las mismas causas del mandato, y a su terminación el agente tendrá derecho a que el empresario le pague una suma equivalente a la doceava parte del promedio de la comisión, regalía o utilidad recibida en los tres últimos años, por cada uno de vigencia del contrato, o al promedio de todo lo recibido, si el tiempo del contrato fuere menor.

Además de la prestación indicada en el inciso anterior, cuando el empresario revoque o dé por terminado unilateralmente el contrato, sin justa causa comprobada, deberá pagar al agente una indemnización equitativa, fijada por peritos, como retribución a sus esfuerzos para acreditar la marca, la línea de productos o los servicios objeto del contrato. La misma regla se aplicará cuando el agente termine el contrato por justa causa imputable al empresario.

Para la fijación del valor de la indemnización se tendrá en cuenta la extensión, importancia y volumen de los negocios que el agente adelantó en desarrollo del contrato.

Si es el agente el que da lugar a la terminación unilateral del contrato por justa causa comprobada, no tendrá derecho a indemnización o pago alguno por este concepto.

Que obra en autos el Contrato de Transacción de 25 de julio de 2011(fojas 6810/vuelta a 6811) entre la empresa colombiana _____ y, por otro, _____ y _____ quienes en forma conjunta se identifican como _____

Que en dicho contrato se indica que _____ han sostenido una relación comercial por aproximadamente 11 años, por la cual esta última ha comercializado productos comprados a _____ así como otros que _____ ha vendido directamente por su cuenta y riesgo a determinados clientes obtenidos por _____ que ambas partes entienden y aceptan que dicha relación comercial terminó el 31 de mayo de 2010; que _____ ha formulado reclamos a _____ invocando una supuesta calidad de agente comercial y alegando la supuesta terminación unilateral del contrato; que _____ considera que a la luz de la legislación colombiana no hay lugar para acceder a dichos reclamos, negando la calificación que el contrato califique como agencia comercial y la terminación unilateral o indebida del mismo; que las partes celebran el contrato de transacción con el propósito de precaver un eventual litigio.

Que por el indicado contrato, _____ se obligó al pago de \$49 999,28⁵ a título de transacción, especificándose que este constituye pago único y total, por el cual se declararon mutuamente a paz y salvo, con motivo de los reclamos formulados por _____ o por cualquier otro concepto establecido en la legislación colombiana o en cualquiera otra que resultare aplicable, que derive de o tenga relación con la Relación Comercial o cualquier otra relación de cualquier naturaleza que hubiere existido entre _____ y Rapiscol hasta la fecha de dicha transacción.

Que de fojas 550 a 659 obran copias de diversos folios del Registro de Ventas de _____ de marzo, mayo, junio a diciembre de 2006 (fojas 648 a 659), enero a abril, junio a agosto, octubre a diciembre de 2007 (fojas 606 a 647), enero a setiembre de 2008 (fojas 581 a 605), enero a junio de 2009 (fojas 570 a 580), agosto a diciembre de 2009 (fojas 563 a 569), enero a junio de 2010 (fojas 550 a 562), en los que aprecia las anotaciones de los comprobantes de pago emitidos a _____ que se encuentran detallados en la relación a fojas 660 y 661.

Que de las anotaciones en el indicado registro de ventas de la recurrente se desprende que desde el año 2006 hasta junio de 2010 mantuvo una relación comercial con _____ lo que se condice con el tenor de los correos del 14 de febrero de 2006 y 1 de junio de 2006, los cuales denotan coordinaciones comerciales entre personal de la recurrente y personal de _____ en tal sentido, se encuentra acreditada la existencia de una relación comercial entre la recurrente y la referida empresa.

Que no obstante, a efectos de resultar causal el pago acordado en favor de la referida empresa a título de

⁴ Recuperado de: https://leyes.co/codigo_de_comercio/1324.htm

⁵ Equivalente a S/137 148,03.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

transacción, correspondía que la recurrente acreditara que a la luz de la norma colombiana tal relación comercial podía calificar como agencia comercial y que la conclusión de esta podía entenderse como un acto unilateral y sin justa causa comprobada, para lo cual era menester que acreditara los términos del acuerdo celebrado con dicha empresa —a efectos de verificar, entre otros, la existencia un plazo de vigencia de la referida relación de agencia comercial que ella habría desconocido, así como la existencia de supuestos o razones que justificaran dicha conclusión—, los aludidos reclamos de la mencionada así como la evaluación legal de las posibilidades de éxito en una posible demanda de esta realizada por un abogado, nada de lo cual ha sido presentado por la recurrente, existiendo, por el contrario, el texto del contrato de transacción suscrito por las partes en el que se dejó expresa constancia que «el contrato no califica como agencia comercial y no fue terminado de manera unilateral o indebida».

Que en consecuencia, no existe evidencia que permita concluir que era probable que la recurrente se vería obligada a pagar una indemnización a la empresa colombiana y que en esa medida resultara razonable el pago transaccional realizado, por lo que no se encuentra sustentada la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de renta gravada el pago efectuado.

Que la referida conclusión no modifica lo señalado por la recurrente en el sentido que se había visto en una situación similar de pago de una indemnización por la demanda interpuesta en el 2008 por la empresa toda vez que no ha demostrado que las circunstancias en dicho caso fueran similares al del caso de autos.

Que no habiéndose acreditado la causalidad del gasto, carece de objeto pronunciarse respecto a si este era de cargo íntegro de la recurrente o compartido con

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

iii) Gastos contabilizados en las cuentas contables
iv) Gastos contabilizados en la cuenta contable

– Regalía Suecia no sustentados
– Regalía Chile no sustentados

Que la recurrente sostiene que la apelada es nula debido a que la Administración vulneró el principio de conducta procedimental recogido en el numeral 1.8 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ya que en diversos procedimientos de fiscalización (Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2009 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005) concluyó de forma reiterada, expresa e inequívoca que los pagos realizados a las empresas y por los contratos de Management Fee califican como regalías por transmisión de conocimientos en virtud del artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, generando confianza legítima sobre el respeto a dicha situación jurídica; no obstante, mediante la Resolución de Determinación N° estableció que los referidos pagos reciben el tratamiento de prestaciones de servicios, vulnerando el indicado principio.

Que indica que en virtud de los contratos suscritos con estas le transmitieron conocimientos de carácter técnico, económico y financiero, por lo que las contraprestaciones califican como regalías por transmisión de conocimientos, de acuerdo al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y no como una prestación de servicios. Anota que presentó documentación que detalla las obligaciones de las referidas empresas, las cuales consistieron en servicios de business sector manager, marketing manager, production management and logistic, business and financial control.

Que agrega que según el artículo 1755 del Código Civil, la prestación de servicios puede contener la prestación de un servicio propiamente dicho o la realización de una obra, lo que exige el comportamiento activo del prestador desde la suscripción del contrato hasta la culminación o entrega del resultado, mientras que las regalías constituyen rentas pasivas de acuerdo al artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta, en las que no existe una actividad de un prestador (comportamiento activo) sino una transmisión de conocimientos y experiencia industrial, siendo que el trasmisor no interviene en la utilización de los conocimientos especializados y experiencias industriales para la obtención de un resultado o para ejecutar una obra para la otra parte; por lo que las contraprestaciones por regalías no comprenden las prestaciones de servicios y realizaciones de obras.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que arguye que al existir diferencia en la naturaleza jurídica de los contratos de regalía y la prestación de servicios también existe diferencia en la forma de acreditar la transmisión de conocimientos especializados, no encontrándose obligada a acreditar una entrega de resultados tangibles o materiales de conocimientos especializados como pretende la Administración, ya que los contratos suscritos con

son de regalías y no de prestación de servicios, al margen que en el contrato las operaciones se denominen «services» (servicios).

Que refiere que la Administración no realizó una valoración conjunta de la documentación que presentó, la que permite mostrar la existencia de las operaciones que originaron el reparo, tales como contratos acuerdos de honorarios, cartas, documentos relacionados con los contratos (schedules), herramientas de determinación del costo de las operaciones del contrato, documentos respecto de los principios relativos a las operaciones del contrato, facturas, cuadros de descripción de facturas, reportes bancarios, asientos contables, copia de los requerimientos, respuestas y sus resultados. Invoca el principio de verdad material para señalar que la Administración debe adoptar las medidas necesarias para verificar y evaluar el mérito probatorio de dicha información.

Que alega que la apelada sustenta parte del reparo en el acápite 3.1.1, que no existe. Agrega que el gasto cumple el principio de causalidad al encontrarse vinculado a una potencial generación de renta gravada.

Que menciona que se le debe exonerar del pago de intereses y multas por haber incurrido la Administración en duplicidad de criterio de acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, con relación al tratamiento de los pagos realizados a toda vez que en los procedimientos de fiscalización al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2009 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 concluyó que estos eran regalías, mientras que en la fiscalización de autos concluyó que correspondían a prestaciones de servicios. Añade que de la referida disposición no se desprende que la Intendencia Nacional Jurídica sea la que debe emitir los criterios, ni que estos deban estar contenidos en un pronunciamiento que refleje la posición institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, de modo que la apelada interpreta extensivamente dicha disposición, vulnerando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que refiere que acreditó que la Administración incurrió en duplicidad de criterio de acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, sin justificar cuáles habrían sido las distintitas pruebas y argumentos que incidieron en el indicado cambio de criterio interpretativo de los pagos que realizó, considerando que en todas las fiscalizaciones presentó los mismos contratos sin que hubieran sufrido modificación alguna.

Que arguye que de considerarse que la operación no es fehaciente, se le devuelva los impuestos retenidos, ya que al no existir la operación no debió retenerse impuesto alguno.

Que mediante escrito de alegatos de 26 de mayo de 2021 reitera los fundamentos de su apelación y añade que la Administración incurre en contradicción al sustentar el reparo, pues desconoce el gasto aduciendo, por un lado, que el mismo no resulta fehaciente y, de otro, que no se acreditó la causalidad; indica que ello evidencia una total contradicción en el sustento del reparo; agrega que fehaciencia y causalidad no son lo mismo y que el análisis de la causalidad presupone que el gasto observado es fehaciente. Invoca el criterio establecido en la Resolución 2697-5-2017 para alegar que el reparo debe ser dejado sin efecto por encontrarse indebidamente sustentado.

Que alega, respecto a la valoración conjunta de los medios probatorios, criterios coincidentes del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema (Sentencia recaída en el Expediente N° 00131-2015-PA/TC y Sentencias de Casación N° 4212-2010-Callao y 637-2011-Lima), respecto a que una motivación adecuada y suficiente comprende la valoración conjunta y razonada de las pruebas incorporadas al proceso, con la finalidad de tener una visión integral de los medios probatorios y arribar a las conclusiones en busca de la verdad. Señala a partir de tres citas de la apelada que la Administración habría analizado por separado y aisladamente tres medios probatorios y de ello colige tres conclusiones, lo que demostraría que realizó una valoración aislada y no razonada de los medios probatorios ofrecidos.

Que por su parte, la Administración señala que no se vulneró el principio de conducta procedimental, toda



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

vez que de los resultados de las fiscalizaciones anteriores realizadas a la recurrente (Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2009 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005) concluyó que los gastos cuya sustentación solicitó se originaron en prestaciones de servicios que originaron el pago de regalías. Añadió que al ejercer su facultad de fiscalización no correspondía que a fin de verificar los hechos acaecidos en el ejercicio fiscalizado y establecer sus consecuencias tributarias, aludiera a constataciones o verificaciones anteriores referidas a hechos distintos. Precisa que las conclusiones a las que haya llegado en anteriores fiscalizaciones se sustentan en pruebas y argumentos aportados en dichos procedimientos y solo son válidos respecto de los hechos verificados en ellos, siendo que lo concluido en la fiscalización de autos se determinó en función de las pruebas aportadas en esta.

Que destaca que la recurrente no acreditó la prestación de los servicios estipulados en los contratos suscritos con los cuales no constituían simples transmisiones de conocimientos sino el despliegue de actividades de asesoría y administración.

Que señala, respecto a los pagos efectuados a que en el contrato celebrado se establecieron una serie de prestaciones a cargo de tal empresa que no constituyen una simple transmisión de conocimientos, sino que su realización exigía que se hubieran plasmado en documentación, por lo que la recurrente debió demostrar cómo se llevaron a cabo, por ejemplo, las labores de asesorías en diversas cuestiones de negocio, es decir, mediante visitas periódicas del personal del proveedor, por correo, por vía telefónica u otro medio, debiendo presentar, por ejemplo, la relación del personal del proveedor que efectuó dicha asesoría, cronogramas de trabajo, relación de personal que recibió la capacitación, etc. Asimismo, los documentos en idioma inglés presentados sin su traducción no constituyen medios idóneos para acreditar la efectiva prestación de los servicios indicados en el contrato, según el artículo 241 del Código Procesal Civil. Además, las facturas y la nota de crédito solo sustentan los pagos a mientras que la Carta al Banco de Crédito y reporte con el saldo neto a pagar a únicamente acreditan el pago a la indicada empresa no domiciliada, mas no acreditan la efectiva prestación del servicio.

Que refiere, en cuanto a las regalías pagadas a que aun cuando la recurrente sostiene que los pagos a tal empresa constituyen regalías por la sola transmisión de conocimientos, en la que no se produce un resultado u obra, se encuentra acreditado que las partes acordaron que le prestaría a la recurrente el servicio de administración y consultoría mediante una asistencia permanente y/o específica, lo que implicaba que aquella disponga del personal de su staff administrativo para pasar tiempo y aplicar su experiencia al estudio, evaluación y solución de problemas específicos de la recurrente, así como para la discusión, consultoría y consejo en asuntos concernientes a sus negocios, entre otros, por lo que debió demostrar cómo se realizaron tales prestaciones, como la documentación que acredite al personal del prestador que tuvo a cargo el estudio, evaluación y solución de sus problemas o que acredite los consejos brindados, ya que en el contrato se prevé que estos podrían ser brindados por escrito, etc. Asimismo, las facturas y adjuntos únicamente acreditan los pagos realizados a

Que anota que las conclusiones de anteriores fiscalizaciones no evidencian una duplicidad de criterio, toda vez que aquéllas se sustentan en hechos, argumentos y medios probatorios presentados en cada procedimiento de fiscalización, no constituyendo dichas conclusiones un criterio vinculante. Por lo que al no existir una interpretación inicial de una determinada norma realizada por la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, que posteriormente hubiere sido modificada por un criterio diferente, no se ha producido la duplicidad de criterio invocada por la recurrente.

Que mediante escrito de alegatos del 26 de mayo de 2021 reitera los fundamentos de la resolución apelada.

Que en los puntos 3 y 4 de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 9990 a 10004 y 10012), la Administración reparó la renta neta imponible en S/2 860 029,00 y S/6 938 993,00 por los gastos registrados en las cuentas Regalía Suecia y Regalía Chile, al considerar que corresponden a diversos servicios prestados por respectivamente, por los cuales no se acreditó su efectiva prestación. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 8639 y 8640), la



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Administración solicitó a la recurrente sustentar, entre otros, los cargos registrados en las cuentas 652001 y Regalía Suecia y Regalía Chile por S/2 860 029,23 y S/6 938 992,92, respectivamente, detallado en el Anexo N° 3 adjunto (fojas 8594 a 8596), acreditando que se trataba de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, debiendo explicar por escrito indicando la base legal respectiva y presentar documentación original como contratos traducidos al español, documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, trabajos realizados, informes, dictámenes de auditoría, estudios técnicos, proyectos, actas, obra o servicio, valorizaciones, cronogramas de trabajo, entre otros, que acrediten fehacientemente el destino del gasto y el beneficiario del mismo. En caso de gastos por regalías, precisó que, además de lo indicado, debía exhibir contratos originales traducidos al español, por las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros u otros, según corresponda, y su pago.

Que en respuesta, mediante escrito de 16 de setiembre de 2013 (foja 8217), la recurrente señaló que los gastos en la cuenta - Regalía Suecia correspondieron a los pagos realizados a la empresa vinculada por S/4 016 000,00 aproximadamente, por las funciones de asignación y dirección del personal de dicha empresa en el manejo comercial, financiero, gerencial, administrativo y de servicio de ayuda informática de su compañía. Respecto de los gastos en la cuenta - Regalía Chile, refirió que correspondían a los servicios de gerenciamiento, administración y consultoría informática por S/6 938 992,00, relacionados con las funciones de asignación y dirección del personal de la empresa vinculada en el estudio, evaluación y solución de los problemas específicos del negocio de la compañía.

Que mediante escrito de 28 de octubre de 2013 (fojas 8202 y 8303), la recurrente señaló que en los contratos suscritos con las empresas Suecia se desprende que los desembolsos realizados a ambas empresas califican como «regalías», ya que, como consta en el contrato con dicho proveedor tenía conocimiento específico en el área de técnicas de gestión comercial, gerencial, financiera, de mercadeo, técnica y administrativa y que se deseaba que la Compañía tuviera la capacidad de aprovechar tal conocimiento especializado, siendo que estas características se presentaron en el contrato con

Que la recurrente refirió que esta calificación de regalías fue verificada por la Administración en los procedimientos de fiscalización que le fueron seguidos respecto de los ejercicios 1998, 1999 y 2000 (con relación a) y los ejercicios 2005 y 2009 (con relación a), no habiéndose formulado cuestionamiento alguno a dicha calificación.

Que destacó que los pagos efectuados durante el ejercicio 2011 se realizaron como consecuencia de la transmisión de conocimientos especializados en el manejo comercial, gerencial, financiero y administrativo del negocio desarrollado por la Compañía, efectuados tanto por , siendo que la primera tenía una experiencia adquirida en el manejo de las empresas del Grupo en la región, por lo que la transmisión de dichos conocimientos sirvieron para que la Compañía pueda encargarse directamente de la comercialización de todas las líneas de negocio en el Perú e incluso incrementar su presencia en la región sudamericana, principalmente, en Ecuador y Colombia. Además, alegó que teniendo en cuenta que la estructura del Grupo se encuentra en continuo cambio y dada la participación de en la asesoría a diversas empresas del Grupo a nivel mundial, era indudable que contaba con conocimiento privilegiado en el manejo de este negocio producto de su experiencia.

Que en los puntos 2.12 y 2.13 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8317 a 8337), la Administración dejó constancia de los argumentos y la documentación presentados y de la evaluación de la información contenida en el contrato, facturas y pagos presentados, señaló que los gastos registrados en las cuentas - Regalía Suecia y - Regalía Chile corresponderían a una serie de servicios que Suecia se comprometieron a prestar a la recurrente desde los años 1999 y 2003, respectivamente, sobre lo cual la recurrente no acreditó la prestación de dichos servicios con la documentación sustentatoria correspondiente, tales como relación de personal que intervino en la prestación del servicio, cronograma de actividades, trabajos o funciones, informes, presupuestos, proyectos, catálogos, folletos, publicidad, personas beneficiarias de las capacitaciones o entrenamiento, órdenes de servicio, análisis de los costos presupuestados y costos reales que sirvieron de base para la determinación del valor del servicio deducido como gasto en el periodo 2011, entre otros, por lo que



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

concluyó que al no haber acreditado la efectiva realización o prestación de los servicios señalados en los contratos, no se acreditó la necesidad del gasto, ni su vinculación con la generación de renta, y reparó los gastos registrados en las cuentas 652001 - Regalía Suecia y 652002 - Regalía Chile, por S/2 860 029,23 y S/6 938 993,00, respectivamente.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 1646 y 1648), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se otorgó un plazo a la recurrente para que formulara sus descargos a los reparos efectuados (puntos 8 y 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento).

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de noviembre de 2013 (fojas 1640 a 1642), la recurrente señaló lo siguiente:

- La Administración no se pronunció sobre el hecho de que los pagos originados por los contratos suscritos con sus vinculadas debían ser calificados como regalías, tal como lo dispone el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta. En las fiscalizaciones de los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se había concluido que, sin perjuicio de lo señalado en los contratos, los pagos no correspondían a prestaciones de servicios sino a la transmisión de conocimientos, opinión que fue compartida inclusive en las fiscalizaciones de los ejercicios 2005 y 2009.
- Los conocimientos transmitidos por parte de : significaron un incremento en sus actividades comerciales de desarrollo del negocio minero, actividades con empresas domiciliadas en Ecuador, Venezuela y Colombia; negociaciones con empresas transnacionales; y asesoría y capacitación constante.
- Sobre el desarrollo del negocio minero, debido a la fusión con incrementó sus operaciones abarcando líneas de minería, por lo que requirió del apoyo en el manejo comercial y administrativo de las que tenían una experiencia adquirida en el desarrollo del negocio minero, toda vez que la primera contaba entre sus clientes a la empresa minera Codelco, una de las empresas mineras más grande del mundo, mientras que canalizó la experiencia que tenían todas las demás empresas del grupo en el desarrollo del negocio minero en países con mayor desarrollo que el Perú.
- En cuanto a las actividades con empresas domiciliadas en Ecuador, Venezuela y Colombia, a partir del ejercicio 2006 recibió el encargo de manejar la región denominada «Cono Norte», que comprendía las operaciones desarrolladas en Perú, Ecuador, Venezuela y Colombia, por lo tanto, con el propósito de desarrollar el encargo recibido, requirió el apoyo de empresa que tenía el conocimiento para desarrollar operaciones en dichos países, debido a que estuvo a cargo de dicha región.
- Respecto a las negociaciones con empresas transnacionales, en el desarrollo de sus actividades mineras en el país resultaba necesario negociar un contrato con la administración local y con la administración de la casa matriz del cliente, circunstancia en la que resultó vital el apoyo de debido a la experiencia y presencia que tenía en distintos países del mundo y que en base a dicha experiencia pudo identificar qué equipos podrían cumplir con los objetivos propuestos por el cliente y cuáles serían los importes de la propuesta que garantice una rentabilidad esperada.
- En cuanto a la asesoría y capacitación constante, debido a la experiencia adquirida por y en el negocio minero y en la utilización de tecnología de avanzada, requirió el apoyo de dichas empresas a fin de identificar los problemas que presentaban los equipos y, de esta manera, dar una solución rápida a los problemas que se pudieran presentar con el menor costo posible. Muchos de los equipos proporcionados a sus clientes se debían adecuar a sus necesidades, por lo que requirió contar con asesoría respecto de las especificaciones técnicas de dichos equipos, a efectos de poder operarlos y solucionar problemas que se podían presentar.

Que en los puntos 8 y 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

(fojas 1696 a



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

1710), la Administración dejó constancia de los argumentos y documentos presentados por la recurrente⁶ y reiteró las observaciones realizadas en el Resultado del Requerimiento N° , en el sentido que la recurrente no acreditó la prestación de los servicios contabilizados como gastos en las cuentas con la documentación sustentatoria correspondiente.

Que asimismo, señaló que en el caso del convenio con y sus adendas 1 y 2 no especifican los servicios brindados, habiéndose indicado en la adenda 2 que una especificación de estos sería anualmente actualizada. Por su parte, en el caso del convenio con : el contrato estipulaba una vigencia de 6 años la que venció en el 2005, no habiendo acreditado la recurrente su vigencia para el año 2011 con las adendas o contratos correspondientes.

Que por otro lado, manifestó que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que acredite que las operaciones observadas corresponderían a transferencia de conocimiento realizadas por las empresas y con respecto a los resultados de las fiscalizaciones anteriores indicó que los contratos a lo largo del tiempo sufren cambios, modificaciones, se dejan sin efecto, entre otros, por lo que correspondía evaluar la documentación sustentatoria vinculada a las operaciones realizadas durante el periodo materia de fiscalización para establecer sus incidencias tributarias en el periodo y por los tributos materia de fiscalización.

Que en ese sentido mantuvo el reparo a los gastos registrados en las cuentas Regalía Suecia y
- Regalía Chile, por S/2 860 029,00 y S/6 938 993,00, respectivamente.

Que según el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 en la Resolución N° 07320-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que los gastos sean deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido en las Resoluciones N° 06011-3-2010 y 08171-8-2015, entre otras.

Que las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, han precisado que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas ni con el registro contable de las mismas, sino que fundamentalmente es necesario que se demuestre que dichos comprobantes de pago en efecto corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

⁶ Requerimiento N° y su Anexo 5, carta de contestación de 8 de julio de 2002, copia del Anexo al Resultado del Requerimiento N° y su Anexo 4.1; Requerimiento N° y su resultado, carta de contestación de 23 de octubre de 2002; Requerimiento N° y Anexo 3, carta de contestación de 13 de abril de 2007, Resultado de Requerimiento N° y Anexos 1 y 2, carta de respuesta de 8 de febrero de 2012 y Resultado de Requerimiento N° (fojas 10507 a 10549).



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que de los antecedentes expuestos, se observa que la Administración reparó los gastos contabilizados en las cuentas - Regalía Suecia y - Regalía Chile, debido a que la recurrente no sustentó documentariamente la efectiva prestación de los servicios por parte de las empresas vinculadas

mientras que la recurrente califica la retribución pagada como regalías por la transmisión de conocimientos y alega que dada su naturaleza la forma de acreditar la transmisión de conocimientos especializados y la experiencia industrial es totalmente diferente a la prestación de servicios, siendo que esta última exige un comportamiento activo del prestador, a diferencia de las regalías que constituyen rentas pasivas en las que no existe una actividad del prestador, no encontrándose obligada a acreditar una entrega de resultados tangibles o materiales por la transmisión de los conocimientos especializados como pretende la Administración.

Que según el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía, entre otros, a toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. Al tal efecto, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

Que el último párrafo del artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que las transferencias de conocimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27 de la ley son aquéllas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico.

Que de acuerdo con los comentarios 11.1 a 11.4 al apartado 2 del artículo 12 Relativo a la Imposición de las Regalías del Modelo del Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE⁷, respecto a las regalías pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, que de acuerdo al apartado 2 corresponde al concepto de conocimientos prácticos –know-how–, se señala lo siguiente:

11.1 En el contrato de conocimientos prácticos –know-how–, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado.

11.2 Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7⁸.

11.3 La necesidad de distinguir entre dos tipos de pagos –los pagos de provisión de conocimientos prácticos –know-how– y los pagos de provisión de servicios– a veces da lugar a dificultades prácticas. Los siguientes criterios son relevantes para establecer esta distinción:

- Los contratos de provisión de conocimientos prácticos –know-how– se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11⁹ que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.*

⁷ Versión abreviada de 22 de julio de 2010. ©2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE), Paris ISBN: 978-92-64-08948-8. ©2011 Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición española. Recuperado en: <https://www.globoal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

⁸ Referido a beneficios empresariales.

⁹ El citado párrafo se refiere a lo siguiente: «... La expresión “pagos [...] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico...».



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

- En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.
- En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos –know-how–, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares.

11.4 Los ejemplos siguientes describen pagos que, por lo tanto, no deben atribuirse a la provisión de conocimientos prácticos –know-how– sino a la de servicios:

- las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa,
- las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador,
- las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto,
- las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos –know-how– dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes),
- las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –trouble-shooting– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas –software–.

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

Que según el citado código, una de las modalidades de la prestación de servicios nominados es la locación de servicios, la que es definida por el artículo 1764 como aquella en la que el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Que conforme se advierte, la nota distintiva entre el contrato de *know how* y el contrato de prestación de servicios radica en que en este último el locador presta los servicios, esto es despliega una actividad en favor del prestatario o comitente, que pueden requerir que haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transmite (cede) a la otra parte; mientras que el primero encierra la transmisión de conocimientos especializados (a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc.) en el que el cedente no realiza nada más que no sea suministrar la información especializada.

Que a efectos de establecer la naturaleza de las obligaciones asumidas por :

frente a la recurrente, corresponde evaluar el contenido de los contratos suscritos presentados en calidad de prueba.

Que de acuerdo al preámbulo del Convenio de Gerencia de Servicios y su respectiva traducción al español, de 8 de noviembre de 2002, celebrado por la recurrente con la empresa (fojas 6780 a 6801), cuyo contenido es de utilidad a fin de poner en contexto las cláusulas del contrato, las partes



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

reconocen que el proveedor —que en el contrato en cuestión se identifica como tal a — tiene conocimiento específico en área de técnicas de gestión comercial, gerencial, financiera, de mercadeo, técnica y administrativa y se desea que la parte beneficiaria —calificación que se atribuye a la recurrente— esté en capacidad de aprovechar tal conocimiento especializado. Indica, además, que resulta necesaria una rutina práctica para cobrar los costos de servicios gerenciales brindados por ciertas compañías : fuera de Suecia, así como cargar tales costos de la parte proveedora como parte de los honorarios por servicios gerenciales. Agrega que el desarrollo de los sistemas impositivos a nivel internacional y en particular los crecientes requerimientos en diferentes países de documentación concerniente a los precios de transferencia entre partes relacionadas, hacen necesaria una revisión de los aspectos administrativos de las relaciones comerciales entre la parte proveedora y la parte beneficiaria, añade que de acuerdo con dicha revisión la parte proveedora desea abandonar el procedimiento hasta ese entonces existente de incluir los cobros por servicios en los precios de transferencia de bienes y desea en cambio introducir un procedimiento de cobro por separado de los servicios en la forma de honorarios por servicios gerenciales.

Que conforme con el punto 1.1 de la cláusula 1 Definiciones, se definen «Costos» como «el valor de los gastos incurridos en la provisión de servicios» y «los Servicios» como «Los servicios de apoyo enumerados en la Agenda 2 del presente Convenio (sujeto cada cierto tiempo a modificaciones convenidas entre las Partes)». Asimismo, en el punto 2.1 de la cláusula 2 Servicios, se acuerda que la parte proveedora proveerá cada cierto tiempo y a solicitud de la parte beneficiaria de todos o cualquiera de los servicios contemplados en los términos del citado convenio de servicios; y que —punto 2.3— la parte proveedora brindará los servicios correspondientes eventualmente a través del correo, vía telefónica, visitas periódicas del personal y otros medios acordados con la parte beneficiaria. El punto 9.1 de la cláusula 9 Garantías y Responsabilidad, establece que la parte proveedora brindará servicios que cumplan con los más altos estándares de profesionalismo y solamente empleará personal calificado; mientras que en la cláusula 10 Propiedad Intelectual y Tecnológica se acuerda que toda propiedad intelectual y tecnología usada o desarrollada por la parte proveedora para brindar servicios a la parte beneficiaria deberá permanecer siempre como propiedad de la parte proveedora, siempre y cuando la parte beneficiaria tenga derecho a una licencia no exclusiva exenta de regalías para usar tal propiedad intelectual y tecnología durante el término del convenio de servicios.

Que según la Agenda 2 (foja 6788) una especificación de los servicios proveídos y los principios para la distribución de los costos relativos a dichos servicios brindados por la parte beneficiaria será anualmente actualizada y distribuida y/o puesta a disposición en la Intranet de :

Que por su parte, de acuerdo con la Agenda 3 (fojas 6788/vuelta y 6787) los honorarios se calculan como costo más un margen adicional; además indica lo siguiente: «Los costos incluyendo el margen adicional (constituyendo los honorarios) serán asignados/distribuidos a las Partes Beneficiarias sobre la base de un sistema de asignación. Teóricamente, los Servicios brindados podrían ser cobrados contra facturas separadas reflejando el tiempo exacto utilizado para brindar los servicios. No obstante, un sistema de registros del tiempo exacto, si fuera del todo posible, se convertiría en uno costoso y consumidor inaceptable de tiempo e impondría una carga administrativa desproporcionada sobre las Partes Proveedoras para calcular el costo de los servicios por separado y cobrar dichos costos individualmente. Más aún, tal sistema complicaría los procedimientos administrativos afectando a las Partes Beneficiarias. Un nivel mínimo de Costo incluyendo el margen adicional, debajo de lo cual ningún Honorario es cobrado, es aplicado».

Que cabe indicar que la recurrente presentó, entre otros medios de prueba, el documento denominado

(foja 6783) en su versión en inglés; no obstante, se aprecia que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 8331 y 8330) la Administración detalló en castellano los servicios señalados en el referido *Schedule 2*, siendo que dicha versión no ha sido rechazada por la recurrente, sino que, por el contrario, coincide con la presentada por ella en su recurso de apelación (fojas 10177 y 10176); por lo que no habiendo discrepancia entre las partes en cuanto a la descripción de las obligaciones de en la Agenda 2 al Convenio de Gerencia de Servicios, en esta instancia se analizará su contenido.

Que de la revisión efectuada en esta instancia, las obligaciones de : eran, entre otras, las



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

siguientes:

- Servicio de asesoría en diversas cuestiones del negocio
- Gestión de apoyo de marketing
- Identificación y desarrollo de la oferta de servicios y productos para cada categoría
- Capacitación y apoyo en campañas para el lanzamiento de nuevos productos
- Suministro de herramientas para mejorar la eficiencia de las ventas
- Recolección y análisis de data concerniente al ambiente de negocio
- Suministro de información sobre estrategias, actividades y productos de la competencia
- Asistencia con reportes estadísticos y previsiones de ventas por producto
- Seguimiento y retroalimentación de los precios y el rendimiento de la rentabilidad del producto
- Desarrollo, producción y entrega de materiales y servicios, tales como folletos de productos, publicidad apoyo a la introducción de productos y campañas de ventas, catálogos impresos y electrónicos, presentaciones de imágenes y manuales de introducción
- Desarrollo de actividades de entrenamiento dirigidas a los clientes
- Elaboración de estudios de productividad comparativos
- Suministro de herramientas de control financiero pertinentes en el área de producción
- Asesorar y tomar medidas relacionadas a la formación de directivos, incluyendo disposición de seminarios de gestión y programas individuales para los administradores

Que de las cláusulas y agendas glosadas se aprecia el acuerdo expreso de las partes para la prestación de servicios gerenciales, consistentes en servicios de apoyo, detallados precedentemente, que implicaban prestaciones de hacer y en algunos casos la entrega del resultado de ese hacer por parte de la empresa en favor de la recurrente en forma periódica y a solicitud de esta, dado el conocimiento específico de aquella en técnicas de gestión comercial, gerencial, financiera, de mercadeo, técnica y administrativa; apoyo que sería brindado por el personal calificado de esta a través de correo, vía telefónica e incluso a través del desplazamiento de dicho personal en la forma de visitas periódicas, siendo que la contraprestación por tales servicios estaría dada por un nivel mínimo de costos (valor de los gastos incurridos para la prestación de los servicios) más un margen adicional.

Que del tenor del acuerdo no se advierte la transmisión de conocimientos —en la forma de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc.—, alegada por la recurrente, sino el uso de los conocimientos expertos gerenciales de a través de la prestación de todos o cualquiera de los servicios de apoyo antes listados en favor de la recurrente, a cambio de una contraprestación que toma en cuenta los gastos incurridos en su provisión, los que, entre otros, comprenderían los salarios del personal de dicha empresa que intervendrían en la prestación de los anotados servicios de apoyo; de donde, contrario a lo señalado por la recurrente, no se establece que el pago efectuado por tales servicios califique como una regalía, la que, como se indicó en considerandos precedentes, constituye el pago por la comunicación de conocimientos especializados.

Que de otro lado, obra en autos el Contrato de Servicio de Administración y su respectiva traducción al español¹⁰, de 5 de enero de 1999, celebrado por la recurrente con (fojas 6780 a 6801) en cuyo preámbulo se indica que la consultora —calificación dada a tiene la experiencia y los recursos para llevar a cabo la administración, consultoría, técnica, de mercadeo, financiera y servicios similares con relación al negocio de La Compañía —denominación dada a la recurrente— y que ha aceptado proporcionar los servicios de administración y consultoría descritos en el referido contrato a la recurrente en relación con su negocio. Atendiendo a ello se acuerda, en la cláusula 2, que la consultora acepta brindar los servicios de administración y consultoría bajo la forma de asistencia permanente y asistencia específica. Así, en el caso de la asistencia permanente se acuerda que la consultora asistirá permanentemente a la recurrente en los problemas de administración en el campo de los servicios cubiertos por el citado contrato, especialmente:

a) *Dirigiendo y asignando a su staff administrativo y personal a pasar tiempo y aplicar su experiencia al*

¹⁰ Es del caso precisar que la recurrente no proporcionó la traducción del Anexo al citado contrato que se aprecia en su versión en inglés (foja 6731/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 04804-1-2021

estudio, evaluación y solución de los problemas específicos del negocio de La Compañía;

- b) Haciendo que el staff y personal de El Consultor esté disponible para la administración de La Compañía para la discusión, consultoría y consejo en asuntos concernientes a los negocios de La Compañía;*
- c) Proporcionando a La Compañía con consejo de expertos oral y/o escrito en las distintas categorías de servicios cubiertas por el presente;*
- d) Proporcionando a La Compañía con información basada en hechos, datos y recomendaciones y el resultado de estudios y servicios relacionados con el negocio y la administración de La Compañía de manera de permitirle promover y mejorar sus negocios.*

Que en el caso de la asistencia específica que exceda el marco de la asistencia permanente se establece que sería provista a través de un contrato separado.

Que en la cláusula 4 Honorarios se indica, con relación a la asistencia permanente, que como remuneración al consultor se pagaría un honorario de administración, precisándose que este cubriría los gastos del consultor, los cuales debían incluir sin estar limitados a salarios y remuneraciones similares, servicios secretariales, costos de oficina, teléfono, fax, gastos de viaje y alojamiento; y en el caso de la asistencia específica se acuerda que el monto a facturarse sería el costo por hora más un margen de beneficio razonable, más los gastos específicos.

Que por su parte de acuerdo a las cláusulas 12 Naturaleza civil del contrato y 15 Leyes/idioma aplicables, las partes acuerdan que dicho contrato de ninguna manera constituye una relación laboral entre ellas, debido a que sus términos constituyen una relación civil y está gobernado sólo y exclusivamente por las disposiciones del Código Civil; y que el contrato sería gobernado de acuerdo a las leyes del Perú y que para todo lo no estipulado en él se aplicarían supletoriamente las normas del Código Civil, especialmente lo detallado en los artículos 1755 al 1770¹¹.

Que de las cláusulas glosadas también en este caso se aprecia el acuerdo expreso de las partes para la prestación de servicios de administración y consultoría, los cuales serían brindados de manera permanente a través del personal de que involucraba no la transmisión de conocimientos sino la utilización de estos en miras de dar solución a los problemas específicos de la recurrente, así como el consejo de expertos, esto es, requería de una participación activa de dicha empresa, a cambio de un honorario que comprendía, entre otros, salarios, remuneraciones y otros diversos gastos incurridos en el desempeño de los servicios de administración y consultoría, siendo además que las propias partes calificaron el contrato como de naturaleza civil y lo sujetaron a las disposiciones sobre prestación de servicios en la modalidad de locación de servicios, lo que contradice de forma manifiesta la pretensión de la recurrente de calificar dicho contrato como uno de regalías, toda vez que el pago acordado no retribuye la comunicación de conocimientos especializados, sino prestaciones de hacer por parte de SA, utilizando para ello su experiencia y recursos en diversas áreas del negocio de la recurrente.

Que en tal orden de ideas, se concluye que los convenios suscritos por la recurrente dan cuenta de acuerdos para la provisión de servicios en su favor por parte de

Que en consecuencia, corresponde analizar los demás documentos presentados por la recurrente y establecer si sustentan la fehaciencia de los servicios prestados en virtud de los convenios previamente analizados y, en esa línea la deducibilidad del gasto.

Que además de los convenios y Agendas antes referidos la recurrente presentó los siguientes documentos:

- Facturas N° de 15 de marzo, 1 de junio, 5 de setiembre y 5 de diciembre de 2011 por \$276 750,00 cada una, emitidas por a la recurrente por concepto de Preliminary Service Fee Q1 – Q4 2011, according to separate services agreement e indicando como descripción una serie de iniciales («SMC, SMC CNS, SNC SFM ...») y montos parciales de la facturación total por cada una de ellas; y Nota de Crédito N° de 18 de mayo de 2011 por \$62 000,00 emitida

¹¹ Referidos a disposiciones generales del contrato de prestación de servicios y locación de servicios.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

por : a la recurrente por concepto de *Service Fee 2010 – Additional charge/credit*; y las facturas N° de 31 de marzo, 29 de junio, 26 de setiembre y 13 de enero de 2012 por \$631 795,17, \$591 775,20, \$635 128,37 y \$656 655,00, respectivamente, emitidas por a la recurrente por concepto de otros cargos según detalle S/I *Management Service Fee* (fojas 6778, 6770, 6767, 6757, 6747, 6712, 6718, 6702 y 6690)

- Asientos contables por las provisiones de los gastos (fojas 6771, 6768, 6758, 6748, 6736, 6717, 6714, 6701)
- Cartas al Banco de Crédito ordenando diversas transferencias bancarias a la cuenta de y a la cuenta bancaria de con sus correspondientes reportes de transferencias efectuadas emitidas por el referido banco y/o estados de cuenta bancario de la recurrente en los que aparecen los importes debitados por las transferencias (fojas 6774, 6773, 6760, 6759, 6750, 6749, 6743, 6742, 6716, 6715, 6705, 6704, 6703, 6694, 6693, 6684 y 6683)
- Documentos en idioma inglés sin su correspondiente traducción al castellano:
 - *Legal Agreement regarding Management Service Fees* (foja 6786)
 - Carta de 14 de noviembre de 2002 remitida por a *Supplementary information to Management Services Agreement* (foja 6785)
 - *Schedule 3 to Management Services Agreement - Specification of preliminary Management Services Agreement* (foja 6785/vuelta)
 - *Schedule 2 to Management Services Agreement - Sandvik Mining & Construction Management Service costs* (foja 6783)
 - *AB Sandvik Tamrock Tools and Services Management Services costs* (foja 6783/vuelta)
 - *Schedule 2 to Management Services Agreement - AB Sandvik Rock Procesing Management Services costs* (foja 6782)
 - *Schedule 2 to Management Services Agreement - AB Sandvik Steel Management Services costs* (foja 6781 y foja 6782/vuelta)
 - *Schedule 2 to Management Services Agreement - AB SandvikHolding Management Services costs 2003* (foja 6781/vuelta)
 - *Basic Principies for Management Service FEE* (fojas 6780).
- Correo electrónico de 3 de junio de 2011 remitido por de Recursos Humanos al personal de , informándoles acerca del nivel de avance de las charlas sobre la implementación de la nueva estrategia «Servir es nuestro éxito» de acuerdo al cuadro remitido en su correo y solicitando a los gerentes, jefes y supervisores la correspondiente difusión de la charla, ya que al 30 de junio de 2011 toda la compañía debería haber participado en ella (foja 10241)
- Presentación en Power Point «Estrategia SMC 2015 - Presentación para empleados 2011», en la que se señala en el pie de página la referencia a y en su contenido diapositivas referidas, entre otros, a medio ambiente, salud y seguridad, espíritu ganador y actualización de la estrategia SMC, evolución de desde su inicio en 1998, evolución de su facturación desde 1998 al 2010, ajustes organizacionales a nivel regional, etc. (fojas 10227 a 10239).

Que con relación a los documentos presentados en idioma inglés sin su correspondiente traducción no corresponde admitirlos como medios probatorios al amparo de lo dispuesto por el artículo 241 del Código Procesal Civil¹² y el numeral 41.1.2 del artículo 41 de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹³.

¹² Esta norma, modificada por la Ley N° 26807 (publicada el 14 de junio de 1997), señala que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito comprendido en el artículo 268, sin cuyo requisito no serán admitidos.

¹³ Esta norma señala que las entidades están obligadas a recibir traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que de la evaluación de los demás medios probatorios corresponde indicar que ellos dan cuenta de la facturación por los acuerdos de servicios celebrados, su registro contable y su pago, así como el despliegue entre el personal de por parte de su área de recursos humanos de la implementación de la nueva estrategia «Estrategia : : 2015 - Presentación para empleados 2011», cuyo contenido refiere a aspectos generales de interés de todas las empresas del grupo como son su visión, su organización con enfoque en el cliente, sus negocios objetivo y no a necesidades específicas de la recurrente que hubieran sido solicitadas por esta, conforme a lo previsto en el punto 2.1 de la cláusula 2 Servicios, no existiendo forma de correlacionar la elaboración de la mencionada presentación con alguna de las facturas emitidas por toda vez que, de un lado, de su contenido no se evidencia que haya sido elaborada por y, de otro, las facturas no detallan qué servicios habrían sido prestados, conteniendo por toda descripción una serie de iniciales de las que no se ha proporcionado ninguna explicación; no existiendo, de otro lado, ninguna evidencia de los servicios que habría prestado que sustentaran las facturas observadas.

Que de acuerdo con lo expuesto, del análisis conjunto de la documentación presentada se establece que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acrediten la efectiva prestación de los servicios de sus empresas vinculadas menos aún, su dicho relativo a que los gastos reparados correspondieron al pago de regalías en favor de dichas empresas, conforme al análisis efectuado, por lo que corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la apelada es nula por vulneración del principio de conducta procedimental previsto en el numeral 1.8 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ya que en resultados de requerimientos¹⁴ emitidos en fiscalizaciones anteriores se habría concluido de manera reiterada, expresa e inequívoca que los pagos que originaron los gastos reparados calificaron como regalías, lo que le generó confianza legítima respecto a dicha situación jurídica, siendo que el valor impugnado estableció que tales pagos constituyeron una retribución por la prestación de servicios, cabe indicar que la invocación al principio de buena fe procedimental, establecido en citado numeral 1.8 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, no resulta pertinente en el caso de autos, pues aquel supone, entre otros, que la autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en dicha Ley¹⁵, situación que no se ha presentado en el caso de autos, habida cuenta que no ha existido un acto administrativo —entendido como la declaración de la entidad (Administración Tributaria), que en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación jurídica concreta¹⁶— contra el que la Administración haya actuado, toda vez que el resultado del requerimiento es uno de los documentos emitidos durante un procedimiento de fiscalización para llevar adelante este y sirve¹⁷ para (i) comunicar al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, (ii) notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos de las observaciones formuladas e infracciones imputadas, (iii) detallar si cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, (iv) consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de dichas observaciones. Conforme se aprecia, dicho documento no constituye el acto de la Administración que contenga la declaración de esta respecto de los derechos u obligaciones del contribuyente, del que quepa alegar una actuación contraria posterior de la Administración; por lo que carece de mérito la nulidad alegada.

Que en cuanto a que en virtud de los contratos suscritos con y la restante documentación presentada, estas empresas transmitieron conocimientos por los cuales las retribuciones

¹⁴ Resultado de los Requerimientos N°

¹⁵ Previstos en el Capítulo I del Título III del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁶ Numeral 1.1 del Artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁷ Conforme a lo señalado por el artículo 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

pagadas califican como regalías según el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe estarse al análisis precedente de los medios probatorios, de los cuales se ha establecido que no solo no sustentan la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar al registro contable de los gastos que fueron deducidos por la recurrente, sino que tampoco demuestran la alegada calificación de regalías de los pagos realizados.

Que con relación a que no se habría valorado de manera conjunta los medios probatorios presentados, haciendo mención a tres citas de la apelada en las que la Administración habría analizado por separado y aisladamente tres medios probatorios y de ello colige tres conclusiones, lo que demostraría que realizó una valoración aislada y no razonada de los medios probatorios ofrecidos, lo que sería contrario a criterios coincidentes del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema (Sentencia recaída en el Expediente N° 00131-2015-PA/TC y Sentencias de Casación N° 4212-2010-Callao y 637-2011-Lima) respecto a que una motivación adecuada y suficiente comprende la valoración conjunta y razonada de las pruebas incorporadas al proceso, con la finalidad de tener una visión integral de los medios probatorios y arribar a las conclusiones en busca de la verdad, se debe indicar que la valoración conjunta encierra el principio de la unidad del material probatorio, el que según Devis Echandía (2000)¹⁸, supone que *«los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, un conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó»*; señala además que la valoración conjunta entraña una triple tarea: *«fijar los diversos elementos de prueba, confrontarlos para verificar y apreciar su verosimilitud y obtener la conclusión coherente que de ellos resulte. Para esto debe utilizarse un método crítico de conjunto, luego de analizar cada prueba aisladamente»*¹⁹, teniendo en cuenta las necesarias conexiones, concordancias o discrepancias, con las demás. Y en la motivación debe el juez explicar su concepto sobre cada prueba y sobre el conjunto de ellas».

Que por otro lado por apreciación razonada de la prueba debe entenderse el sistema de valoración de la prueba conforme a la libre apreciación del juzgador o evaluador, sin que ello suponga un pronunciamiento arbitrario: *«[...] la libre apreciación debe ser razonada, crítica, basada en las reglas de la lógica, la experiencia, la sicología, y no arbitraria [...]»*²⁰

Que de lo anterior se puede concluir que la valoración adecuada de los diversos medios probatorios que se aporten, en el presente caso, a los procedimientos tributarios, supone su análisis aislado, primero, para luego ser apreciados en conjunto conforme a una apreciación razonada, crítica, objetiva y basada, entre otras, en las reglas de la lógica y la experiencia del juzgador o evaluador.

Que en tal orden de ideas, contrario a lo afirmado por la recurrente, de lo señalado por la Administración en la apelada se aprecia que luego de fijar los elementos de prueba a analizar, descartando los medios inadmisibles, realizó un análisis de los medios probatorios admisibles presentados —los cuales se circunscribieron a los convenios celebrados con sus empresas vinculadas y a las facturas, asientos contables y comunicaciones bancarias— exponiendo el resultado de tal análisis y una apreciación en conjunto concluyendo en la falta de fehaciencia de las operaciones observadas, precisamente porque dichos medios probatorios no acreditaban la prestación de los servicios estipulados en los contratos suscritos con sus proveedores señalando cuál habría sido la documentación sustentatoria correspondiente, así indicó *«relación del personal que participó en la prestación del servicio, cronogramas de actividades, trabajos o funciones, informes, presupuestos, proyectos, catálogos, folletos, publicidad, personas beneficiarios de las capacitaciones o entrenamiento, órdenes de servicio, análisis de los costos presupuestados y costos reales que sirvieron de base para la determinación del valor del servicio deducido como gasto en el ejercicio, entre otros ...»*

Que en cuanto a que los gastos observados cumplen el principio de causalidad al estar vinculados con la obtención potencial de renta gravada, pues bastaría que el propósito al incurrir en un gasto haya sido generar rentas gravadas o mantener la fuente, cabe señalar que al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a los gastos observados, mal podría establecerse o afirmarse el cumplimiento del principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸ Devis Echandía, Hernando. Compendio de la Prueba Judicial. Rubinzal Culzoni Editores. 2000. Pp.146, 147.

¹⁹ Subrayado agregado.

²⁰ Op. Cit. P.68.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que con relación a que la Administración incurre en contradicción al sustentar el reparo, pues desconoce el gasto aduciendo, por un lado, que el mismo no resulta fehaciente y, de otro, que no se acreditó la causalidad, lo que evidenciaría una total contradicción en el sustento del reparo toda vez que fehaciencia y causalidad no son lo mismo y que el análisis de la causalidad presupone que el gasto observado es fehaciente, invocando el criterio establecido en la Resolución N° 02697-5-2017 para alegar que el reparo debe ser dejado sin efecto por encontrarse indebidamente sustentado, se debe indicar que conforme se aprecia del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 9999, 9999/vuelta, 9991, 9991/vuelta y 9990), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración señaló que para determinar si el gasto deducido por la recurrente cumplía con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía establecer en primer lugar si de la documentación presentada se acreditaba la realización del gasto efectuado, es decir, si este efectivamente se llevó a cabo y a partir de ello determinar si resultaba necesario para producir la renta y mantener la fuente.

Que sobre la base de dicha premisa y luego de la evaluación de la documentación presentada en sustento de los gastos registrados, reparó estos al no haber acreditado la recurrente con la documentación sustentatoria la efectiva prestación de los servicios contabilizados como gasto en las cuentas contables Regalías Suecia y Regalías Chile, dejando constancia que, en consecuencia, no acreditó la necesidad del gasto, ni su vinculación con la generación de la renta.

Que en cuanto a la mención efectuada por la Administración respecto a que «al no haber acreditado la recurrente con la documentación sustentatoria la efectiva prestación de los servicios contabilizados como gasto», «en consecuencia, no acreditó la necesidad del gasto, ni su vinculación con la generación de la renta», no resulta contradictoria en opinión de este Tribunal, habida cuenta que el sentido de la misma es destacar que los medios probatorios presentados por la recurrente no alcanzaban a demostrar que los servicios fueron prestados, siendo que si no se logró acreditar, a criterio de la Administración, que los referidos servicios fueron efectivamente prestados, deviene en consecuencia que aquella no pudo evaluar la necesidad de los servicios, lo que no enerva que el punto central del reparo es la falta de fehaciencia de los servicios que dan origen a los gastos registrados.

Que de lo expuesto se establece que existe consistencia y claridad en el motivo del reparo de la Administración, desestimándose la inconsistencia alegada por la recurrente.

Que con relación a lo establecido en la Resolución N° 02697-5-2017 se debe indicar que en ella este Tribunal advirtió la existencia de una contradicción en el sustento del reparo que se consignaba en la resolución de determinación, toda vez que si bien en un primer momento se cuestionó la falta de documentación probatoria suficiente que acreditara la efectiva prestación del servicio, por otro lado se concluyó la determinación señalado que la recurrente no cumplió con acreditar la causalidad y la relación de los gastos con los ingresos del ejercicio²¹, lo que demostraba que ya no se cuestionaba la existencia del servicio prestado, sino la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y su vinculación con los ingresos del ejercicio; sin embargo en el presente caso, conforme se ha dado cuenta, la Administración sólo cuestiona la falta de fehaciencia de los servicios que dan origen a las facturas reparadas, por lo que la citada resolución no resulta aplicable al caso de autos.

Que sin perjuicio de lo anterior es del caso señalar que este Tribunal ha establecido en la Resolución N°

²¹ La mencionada Resolución señaló lo siguiente: «Que en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (foja 233), respecto al reparo por “gastos no sustentados fehacientemente – causalidad”, se ha señalado que: “De acuerdo al resultado del requerimiento, del análisis de la documentación e información presentada, se observa que la contribuyente presentó guías de remisión por el traslado de bienes a su domicilio fiscal..., sin embargo, en dichos documentos no se identifica la unidad de transporte (tipo de vehículo, placa de rodaje, propietario y/o transportista), en la que se efectuó el traslado de los bienes. Asimismo, se debe señalar que la contribuyente no ha exhibido guías de remisión respecto al traslado de los bienes al lugar donde se utilizaron los bienes, ni documentación que acrediten o identifiquen el establecimiento o local donde se utilizaron dichos bienes o servicios..., no exhibió ni presentó documentos tales como proformas, cotizaciones, presupuesto, valorizaciones de servicios, recibos, comprobantes de depósito en cuenta, estados de cuenta, ni documentación probatoria suficiente que acredite la efectiva prestación del servicio”, asimismo señala en el mismo Anexo N° 4 que “...no se encuentra sustentada con documentación fehaciente la relación de causalidad con la generación de la renta gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”».



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

08052-10-2017 que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquél debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que de ampararse la falta de fehaciencia de las operaciones observadas, debe disponerse la devolución de los impuestos retenidos, cabe señalar que en el caso de autos lo que fue materia del reparo de la Administración y que consta en el valor impugnado es la deducción de los gastos que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 de cargo de la recurrente, no así los impuestos de cargo de otros sujetos tributarios y respecto de los cuales la recurrente habría actuado como agente de retención, por lo que no procede pronunciarse sobre lo pretendido en el presente procedimiento.

Que con relación a que se le debe exonerar del pago de intereses y multas, al haber acreditado que la Administración incurrió en duplicidad de criterio de acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, con relación al tratamiento de los pagos realizados a toda vez que en los procedimientos de fiscalización al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2009 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 concluyó que estos eran regalías, mientras que en la fiscalización de autos concluyó que correspondían a prestaciones de servicios, sin justificar cuáles habrían sido las distintitas pruebas y argumentos que incidieron en el indicado cambio de criterio interpretativo de los pagos que realizó, considerando que en todas las fiscalizaciones presentó los mismos contratos sin que estos hubieren sufrido modificación alguna, se debe indicar que conforme con el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario²², no procede la aplicación de intereses ni sanciones si la Administración ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que según el criterio establecido en la Resolución N° 12603-8-2011, la duplicidad de criterio significa la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma, siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de esta.

Que asimismo, en la Resolución N° 05427-1-2005, este Tribunal ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el dispositivo antes mencionado son aquéllos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal y no aquéllos que se pudieran inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización.

Que conforme se indicó al emitirse pronunciamiento respecto a la nulidad por vulneración del principio de conducta procedimental, la duplicidad de criterio alegada por la recurrente está referida a que en resultados de requerimientos emitidos en fiscalizaciones anteriores se habría concluido de manera reiterada, expresa e inequívoca que los pagos que originaron los gastos reparados calificaron como regalías, siendo que el valor impugnado estableció que tales pagos constituyeron una retribución por la prestación de servicios, habiéndose señalado que los referidos documentos no constituyen actos administrativos que contengan la declaración de la Administración respecto de los derechos u obligaciones del contribuyente, tratándose de documentos emitidos como parte de su actividad material en el curso de una fiscalización, por lo que, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos, no puede afirmarse la existencia de una duplicidad de criterio por parte la Administración en los términos establecidos por el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario; por lo que carece de mérito la solicitud de exoneración del pago de intereses y multas.

v) Gastos contabilizados en la cuenta contable – Intereses pagados intragrupo no sustentados

Que la recurrente sostiene que los gastos por concepto de intereses por los préstamos otorgados por a su empresa cumplen con el principio de causalidad debido a que estuvieron destinados a la refinanciación de la deuda que tenía inicialmente con el Citibank, N.A. Sucursal, la cual fue contraída para la adquisición de equipos y maquinaria.

²² Según la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, vigente en el periodo acotado.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que refiere que inicialmente Citibank N.A. Sucursal de Lima le otorgó un préstamo con el que adquirió diversos equipos y maquinarias obteniendo ingresos gravados a través de la venta y alquiler de los mismos; y que posteriormente obtuvo un préstamo con una tasa menor de _____ con la finalidad de cancelar el préstamo concedido por el Citibank, N.A. Sucursal., lo que se encuentra acreditado en los Estados Financieros Auditados del año 2001.

Que agrega que la deuda contraída con _____ se mantuvo a través de sucesivos refinanciamientos otorgados por la propia empresa, puesto que canceló únicamente los intereses, lo cual se encuentra acreditado mediante los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de los años 2001 a 2011, siendo que dichos refinanciamientos no generaron ningún depósito, debido a que dichos importes se imputaban contra las deudas provenientes de los sucesivos refinanciamientos.

Que manifiesta que en el caso de los gastos financieros la causalidad dispuesta por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se cumple únicamente si los préstamos o créditos que les dieron origen fueron utilizados en la producción de rentas gravadas o en el mantenimiento de su fuente. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 01154-2-2000, 08634-2-2001, 01275-2-2004 y 01659-3-2010.

Que alega que las Resoluciones N° 261-1-2007 y 21908-4-2011, establecen que los gastos financieros que se generan con motivo de un crédito que obtiene una empresa para cancelar un financiamiento previo, corresponde a una obligación frente a terceros, la cual encuentra relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta gravada, especialmente con la conservación del capital de trabajo.

Que señala que la acreditación del préstamo concedido por Citibank en el año 2000 se encuentra acreditado con la documentación contable puesta a disposición de la Administración y con la carta de 25 de octubre de 2000 dirigida a dicho banco, en la que se señala expresamente que el préstamo de \$11 000 000,00 sería utilizado en la importación de equipos, repuestos y accesorios, lo que coincide con la conclusión del Análisis de Flujo de Efectivo que concluyó que el préstamo se utilizó para dicho fin.

Que alega que la Administración omite atender al principio de impulso de oficio que debe regir su actuación, al no considerar el volumen de importaciones que tuvo en los ejercicios gravables 2000 y 2001, situación que pudo corroborar a partir de una simple verificación de las DUAS de importación, que son documentos que se encuentran bajo su poder y control. Añade que se debe tener en cuenta que se dedica a la venta de equipos y herramientas por lo que parte importante de su inversión se concentra en la compra de maquinaria, lo que determina que el gasto financiero vinculado a esta sea deducible.

Que aduce que de la revisión de la cuenta del pasivo a lo largo de los ejercicios 1999 a 2011, contenido en los Estados Financieros auditados de dichos periodos, se verifica el flujo de los préstamos bancarios y el flujo de los préstamos de la afiliada _____ en los que se aprecia que aumentó la cuenta de préstamos bancarios el año 2000, lo que responde al préstamo bancario bajo análisis obtenido del Citibank, y que en 2001 disminuyó la cuenta de préstamos bancarios y aumentó la cuenta préstamos de principal y afiliadas, sirviendo estos últimos para cancelar los préstamos previamente obtenidos; lo que debe observarse de manera conjunta con la Nota 24 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2001 y 2000.

Que sostiene que la realización de los préstamos concedidos por _____ ha sido acreditada mediante los Estados Financieros del ejercicio 2001, por las confirmaciones de préstamos emitidos por dicha empresa y los registros del Libro Diario, los que han sido desestimados por la Administración sobre la base de una evaluación individual de estos, no habiendo realizado una valoración conjunta de las notas a los Estados Financieros, Estados de Flujo de Efectivo, asientos de _____ y las hojas de cálculo de los intereses y la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados. Invoca el criterio de la Resolución N° 17950-1-2012.

Que refiere que los posteriores refinanciamientos obtenidos de _____ que le permitieron mantener su nivel de endeudamiento, no generaron depósito alguno a su favor debido a que aquellos se imputaban contra las deudas refinanciadas y estos se acreditaron con las confirmaciones de préstamos, el registro de tales ingresos en los libros diarios y su constatación por sus auditores financieros en la revisión de sus Estados Financieros de los ejercicios 2001 a 2011.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que mediante escrito de alegatos de 26 de mayo de 2021 reitera los fundamentos de su apelación y agrega que mediante Sentencia de Casación N° 3412-2008, emitida el 20 de abril de 2010, la Corte Suprema de la República ha reconocido valor probatorio de los Estados de Flujos de Efectivo para acreditar la aplicación de préstamos, en la que además se señaló que no es exigible legal, contable ni tributariamente la identificación específica del destino dado al efectivo obtenido de un préstamo, lo que no consideró la Administración.

Que por su parte, la Administración sostiene que del análisis de la documentación presentada por la recurrente para acreditar el gasto por intereses contabilizados en la cuenta 673120 – intereses pagados intragrupo, concluye que con dicha documentación no se acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, pues no demostró los financiamientos que originaron los intereses —que según refirió la recurrente correspondían a los préstamos otorgados por — ni demostró su aplicación a la generación de renta gravada —que según refirió la recurrente los referidos préstamos otorgados por estuvieron destinados a la refinanciación del préstamo obtenido del Sucursal, el cual habría destinado a la adquisición de equipos y maquinaria.

Que en el punto 5 de los Anexo N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 9984 a 9990 y 10012), la Administración reparó la deducción del gasto financiero por intereses contabilizados en la cuenta 673120 - Intereses pagados intragrupo por S/1 164 638,00, pues no se acreditó su aplicación a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 8637 y 8640), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y sustentara con la documentación original correspondiente, tales como contratos (traducidos al idioma español), comprobantes de pago, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, dictámenes u otros, el tratamiento contable y tributario que permitiera verificar la naturaleza, origen y aplicación de los financiamientos por los gastos contabilizados en la cuenta 673120 - Intereses Pagados Intragrupo, detallados en el Anexo N° 3 (fojas 8593 y 8594) y que para sustentar adecuadamente lo requerido debía proporcionar además, copia de los papeles de trabajo, reestructuraciones, refinanciamientos, pagarés, cronogramas de pago, libro de inventarios y balances al 1 de enero y 31 de diciembre de 2011 u otros, así como acreditar que se trataban de gastos propios y necesarios para mantener la fuente gravada, siendo que para tal efecto debía demostrar adicionalmente que el préstamo obtenido ingresó a la caja de la empresa, se hubiera destinado a operaciones que generaran renta gravada y/o a gastos o costos relacionados con la actividad empresarial.

Que en el punto 2.15 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 8308 a 8314) la Administración dejó constancia de la documentación presentada²³ por la recurrente (consistente en cartas de confirmación de préstamos emitidas por correspondencia con Citibank, N.A. Sucursal, estados de cuenta bancarios, consultas de transacción según su sistema interno, estados financieros auditados y hojas de cálculo de los intereses y retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados 2011 por los préstamos recibidos de documentación contable – fojas 6554 a 6681) y señaló que de acuerdo con lo manifestado por esta los gastos registrados en la cuenta 673120 - Intereses Pagados Intragrupo, deducidos en el ejercicio 2011, corresponderían a los intereses por préstamos trimestrales otorgados por la empresa los cuales habrían sido obtenidos desde el 2001 para la cancelación del préstamo recibido del Citibank en el año 2000, el que habría sido obtenido en su mayor parte para capital de trabajo. Sin embargo, a ese respecto, la Administración indicó que la recurrente no acreditó que el préstamo obtenido del Citibank hubiera sido aplicado a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora, toda vez que no presentó documentación sustentatoria tales como actas u otro documento en el conste dicho acuerdo, comprobantes de pago, medios de pago, entre otros.

Que asimismo señaló que la recurrente no presentó documentación que acreditara el ingreso del préstamo obtenido de tales como contratos, determinación del importe, tasas y plazos para el

²³ Mediante escrito de 16 de setiembre de 2013 (foja 8216).

²⁴ Por S/25 899 000,00 al 31 de diciembre de 2011 (foja 8309).



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

pago de intereses u otros, información que habría servido de base para reconocerlos como deudas a largo plazo según los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2011, por lo que reparó el gasto por intereses contabilizado en la cuenta - Intereses Pagados Intragrupo, por S/1 164 637,68.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1646 y 1648), la Administración, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente sus observaciones, entre otras aquella formulada en el punto 2.15 del Resultado del Requerimiento N° a fin de que presentara por escrito sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de noviembre de 2013 (fojas 1639 y 1640), la recurrente indicó que con relación al préstamo obtenido en el año 2000 del Citibank —respecto del cual la Administración cuestionó el no haberse acreditado que dicho financiamiento habría sido aplicado a la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente— que ella solo realiza operaciones gravadas con Impuesto a la Renta, por lo que cualquier financiamiento que reciba estaría destinado a dichas operaciones, lo cual podía ser corroborado por la Administración al apreciar el Estado de Flujo de Efectivo y las notas correspondientes a los préstamos bancarios que conformaban parte del Informe Auditado de Arthur Andersen; indicando que sin perjuicio de ello adjuntaría pólizas de importación que fueron financiadas con el préstamo recibido del Citibank.

Que en cuanto al préstamo obtenido de la : señaló que en 2001 recibió un préstamo de \$11 000 000,00 de dicha empresa a fin de cancelar una parte del préstamo que tenía con el Citibank, el cual no había sido cancelado hasta el 31 de diciembre de 2011 y señaló que adjuntaba la información de los financiamientos que se consignaban en los estados financieros de los ejercicios 2003 a 2011.

Que en el punto 11 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1682 a 1690) la Administración dio cuenta de la respuesta y de los documentos presentados por la recurrente —dejando constancia que esta no exhibió originales ni proporcionó copias de las pólizas de importación que habrían sido financiadas con el préstamo recibido del Citibank— y señaló que evaluada esta concluyó que la recurrente no acreditó la aplicación de los señalados préstamos a la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta. Dio cuenta, además, de la información contenida en los estados financieros auditados del año 2001 y que de acuerdo a estos en el rubro pasivo corriente: préstamos bancarios se indicaba una deuda de S/15 381 000,00 (S/47 093 136,00 para el año 2000), Nota 11a), indicando que durante el 2001 la recurrente obtuvo préstamos de una afiliada por aproximadamente \$11 000 000,00; asimismo, la Nota 11b) señala que los préstamos bancarios corresponden a pagarés en moneda nacional y moneda extranjera que han sido obtenidos en su mayor parte para capital de trabajo; que de acuerdo a la Nota 11c) durante el 2001 la recurrente obtuvo préstamos de una afiliada por aproximadamente \$11 000 000,00 y que este préstamo fue utilizado para cancelar gran parte de la deuda con el Citibank; que de acuerdo a la Nota 24 durante dicho periodo la recurrente recibió préstamos de una afiliada por \$11 000 000,00. Asimismo, reiteró las demás observaciones realizadas en el Resultado del Requerimiento N° en cuanto a que no había acreditado que el préstamo obtenido del Citibank en el año 2000 hubiera sido destinado a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora y que además no presentó documentación que acreditara el ingreso del préstamo obtenido de con la documentación sustentatoria correspondiente, tales como el ingreso de los señalados préstamos otorgados a la recurrente, carta a bancos por la transferencia u otros, que hubiera servido de base para reconocerlos como deudas de largo plazo, según lo indicado en los estados financieros auditados del periodo 2011; por lo que mantuvo el reparo a los gastos por intereses contabilizado en la cuenta 673120 - Intereses Pagados Intragrupo, por S/1 164 637,68, al no acreditarse la aplicación de los préstamos a la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que asimismo en la resolución de determinación (foja/vuelta 9985) la Administración señaló que si bien la recurrente presentó los estados financieros auditados del 2001 en los que aparecen, entre otros, los Estados de Flujo de Efectivo, para la sustentación del reparo bajo análisis no resultaba suficiente la presentación del registro contable del abono o ingreso de los financiamientos, de los Estados de Flujo de Efectivo que demostraran el movimiento del dinero y su utilización en actividades vinculadas con el giro del negocio, sino que conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005, entre otras, a efectos de acreditar el destino de los recursos obtenidos era necesario contar con la



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitan verificar en forma específica la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, tal como sería un control permanente de bienes del activo fijo que permita verificar las inversiones realizadas en dicho rubro, planes y/o proyectos de inversión, contratos que acrediten las inversiones realizadas, análisis muestrales documentados con comprobantes de pago, facturas, declaraciones únicas de aduanas que sustenten tales adquisiciones, presupuestos, cotizaciones, entre otros.

Que según el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por su constitución, renovación o cancelación, siempre que hubieran sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Que en las Resoluciones N° 01317-1-2005, 02792-4-2003, 02731-1-2000 y 17044-8-2010 se ha establecido que a fin de permitir la deducción de gastos financieros, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los financiamientos y la documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos. Se indica, además, que para la sustentación del gasto no es suficiente la presentación de los Estados de Flujo de Efectivo o de los flujos de caja que demostraran el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pago a terceros, pago de planillas y otras actividades vinculadas con el giro del negocio, sino que conforme con el criterio establecido en la Resolución N° 01317-1-2005²⁵, a efecto de acreditar el destino de los recursos obtenidos, es necesario contar con la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran verificar en forma específica la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, tal como sería un control permanente de bienes del activo fijo que permita verificar las inversiones realizadas en dicho rubro, planes y/o proyectos de inversión, contratos que acrediten las inversiones realizadas, análisis muestrales documentados con comprobantes de pago que sustenten tales adquisiciones, presupuestos, cotizaciones, entre otros.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 00261-1-2007 se ha señalado, en relación con los gastos financieros vinculados a operaciones de refinanciamiento, que «... los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo²⁶ de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta».

Que como se ha dado cuenta precedentemente, la recurrente alega el carácter deducible de los intereses registrados en la cuenta Intereses Pagados Intragrupo, en tanto corresponderían al refinanciamiento de deudas (préstamos trimestrales recibidos de su empresa vinculada con saldo pendiente hasta el año 2011) cuyo origen fue el préstamo que habría obtenido en el 2001 de \$11 000 000,00 de la referida a fin de cancelar una parte del préstamo que tuvo inicialmente con el Citibank, el que habría sido contraído para la adquisición de equipos y maquinaria.

Que a fin de acreditar la deducibilidad del gasto la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

- Estados financieros auditados de los años 1999 a 2011 (fojas 9109 a 9401 y 6622 a 6646)

²⁵ Según el criterio señalado en la Resolución N° 01317-1-2005, para la sustentación de gastos financieros no es suficiente la presentación del registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que a efecto de acreditar el destino del mismo resultaba necesario presentar un «Flujo de Caja» que demuestre el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar su vínculo con la obtención de la renta gravada.

²⁶ Según la Terminología del Plan Contable Revisado, aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio. Plan Contable – CONASEV. Por su parte, el Glosario Tributario elaborado por el Instituto de Administración Tributaria – SUNAT, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales. Glosario de Términos SUNAT, 2ª edición.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

- Estado de flujos de efectivo (foja 9107)
- Carta de 26 de setiembre de 2000 remitida por el Citibank N.A, Sucursal Lima a la recurrente informándole los términos bajo los cuales le ofrecería un financiamiento de \$11 000 000,00, en la que se precisa que la carta no tiene la calidad de oferta en firme (foja 6656)
- Cartas de 25 de octubre de 2000 remitidas por la recurrente a Citibank N.A Sucursal Lima, solicitándole, mediante la primera, conceder un financiamiento de importación por \$11 000 000,00 a un plazo de un año renovable, el que debía abonar en su cuenta en moneda extranjera que mantenía con ella y, mediante la segunda, señalando que la operación solicitada «está amparada y documentada por una importación» y que el banco quedaba facultado a requerir a su discreción documentación de la misma (fojas 6655 y 6654)
- Estado de cuenta bancario 2993 104, número 36/1 – 36/5 de 31 de octubre de 2000, en el que se registran diversas operaciones²⁷ con la descripción «Crédito Externo» siendo una de ellas un abono de 25 de octubre de 2000 por \$11 000 000 (474 a 476)
- Parte del estado de cuenta bancario 2993 104, número 48/3, 48/4 de 31 de octubre de 2001, en el que consta un abono y un cargo de 26 de octubre de 2001 por \$11 000 000,00, cuyas descripciones indican «Transf. Electr. Recib.» y «Prest./Dep-Liquid», respectivamente (foja 6653)
- Documentos denominados «Consultas de transacción – PE _____», de 26 de octubre de 2001, con descripción Adv. Citibank desembolso _____ por \$5 500 000,00 y con descripción Adv. Citibank desembolso _____ por \$5 500 000,00 y una tercera consulta de transacción de fecha 25 de octubre de 2001 con descripción Canc. Prest- L-009-10256 por \$11 000 000,00 (fojas 6648, 6650 y 6652)
- Estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2001 y de 2000 junto con el dictamen de los auditores externos, con sus correspondientes notas a los citados estados financieros (fojas 6622 a 6646)
- Confirmación de préstamos N° 398311, 401209, 403877 y 395084, de 21 de marzo, 30 de junio, 28 de setiembre y 17 de diciembre de 2011, emitidas por _____ en idioma inglés, sin traducción²⁸ (fojas 6676, 6674, 6668, 6662)
- Hojas de cálculo de los intereses y retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados correspondiente a los préstamos N° 395084, 398311, 401209 y 403877 recibidos de _____ asientos contables del Libro Diario de los meses de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011 por la provisión de intereses de los citados préstamos; cartas al Banco de Crédito de 16 de marzo, 22 de junio, 21 de setiembre y 20 de diciembre de 2011 mediante las que se solicitan transferencias de la cuenta de la recurrente en dicho banco a cuentas bancarias del exterior de _____ estados de cuenta corriente de la recurrente de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011 en las que constan los importes de las transferencias solicitadas (fojas 6554 a 6621)

Que la recurrente sostiene en su recurso de apelación que la obtención del préstamo de \$11 000 000,00 de _____ se encuentra acreditada a través de la nota 24 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2001 y de 2000 junto con el dictamen de los auditores externos, en donde se señala expresamente que recibió en el 2001 el referido préstamo.

Que agrega que el destino del anotado préstamo a la cancelación del préstamo de Citibank se encuentra acreditada mediante la nota 11 c) de los Estados Financiero Auditados del año 2001.

Que al respecto se debe indicar que si bien se verifica en la presente instancia que las Notas 24 y 11c) a los estados financieros refieren que «...durante el año 2001 la Compañía ha recibido préstamos de una afiliada por un importe de US\$11,000,000.00» y «Este préstamo ha sido utilizado en su totalidad para cancelar gran parte de la deuda con el Citibank NA» (fojas 6625 y 6632/vuelta) tales explicaciones no resultan suficientes para acreditar el financiamiento que se alega se habría recibido de _____ habida cuenta de no haberse presentado la documentación de la operación que dio lugar al registro de

²⁷ Así, se verifican operaciones con dicha descripción el 10, 16, 18, 23, 24, 25, 26 de octubre de 2000.

²⁸ Sobre el particular, corresponde indicar que de acuerdo con el artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807 y el artículo 49.1.2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, no corresponden ser considerados como medio probatorio.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

dicho préstamo como porción corriente de préstamo de afiliadas en el Balance General al 31 de diciembre de 2001 y de 2000.

Que adicionalmente se debe precisar que la información que ofrece dicho estado financiero es el reflejo de una transacción que se habría llevado a cabo, pero no constituye la transacción en sí misma, de ahí que el sustento de su contabilización debe encontrarse en la documentación de origen correspondiente (documento fuente²⁹), que en el presente caso debían ser aquellos documentos que demostraran el desembolso del préstamo a través de su transferencia a alguna cuenta bancaria de la recurrente o directamente a Citibank o alguna conformidad de esta respecto a haber recibido el importe transferido de las cuentas de para ser aplicado a la cancelación total o parcial del préstamo concedido a la recurrente, etc., así como documentación que precisara las condiciones del préstamo concedido por esta última, lo que en el caso de autos no ha sido aportado por la recurrente.

Que es del caso señalar, que si bien los documentos denominados Consultas de transacción – , de 26 de octubre de 2001, hacen alusión a un «Adv. Citibank desembolso por \$5 500 000,00» y «Adv. Citibank desembolso por \$5 500 000,00» así como a «Canc. Prest- por \$11 000 000,00» de 25 de octubre de 2001, no contiene información alguna que permita orrelacionar tales operaciones ni con el préstamo que se habría obtenido de dicha entidad bancaria —dado que la recurrente no proporcionó información adicional alguna del citado préstamo que la carta de dicho banco del 26 de setiembre de 2000 y de su respuesta de 25 de octubre de 2000, en las que no se proporciona información alguna del número del contrato de préstamo ni otra información sobre este— ni con la procedencia del abono registrado en la cuenta de la recurrente el 26 de octubre de 2001, ni con el destino del cargo de la misma fecha, toda vez que el estado de cuenta bancario no contiene otra información que la indicada precedentemente.

Que adicionalmente y en el supuesto que se hubiera acreditado el préstamo se debe tener en cuenta que para que los intereses registrados por la recurrente en la cuenta 673120 resultaran deducibles, al corresponder a los refinanciamientos obtenidos para cancelar parte del préstamo del Citibank, era menester acreditar que este último fue destinado a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, siendo que la recurrente no ha presentado documentación alguna que demuestre su afirmación, en el sentido de que dicho préstamo se destinó a la adquisición de maquinaria y equipo, debiéndose indicar que si bien el Estado de Flujos de Efectivo presentado contiene información que ayuda a identificar las entradas de efectivo por cobros de ingresos y las salidas de efectivo, entre otros, respecto a los flujos de efectivo de las actividades de inversión, la que estaría compuesta por adquisición de mobiliario y equipo, adquisición de intangibles, inversiones en valores y venta de maquinaria y equipo, debió ser acompañado de la documentación que sustentara dicha información y acreditara su utilización en las adquisiciones vinculadas con el giro del negocio de la recurrente, conforme a lo dispuesto por la norma legal y los criterios jurisprudenciales antes citados, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente se verifica que si bien existe una variación en las cuentas por pagar bancarias y de la principal y afiliadas en los años 2000 y 2001, de la que se da cuenta en el Balance General y sus notas del 2001 y 2000, ello por sí solo no sustenta, en un caso, el destino dado al préstamo bancario proveniente del Citibank y, en el otro, el ingreso del préstamo que provendría de su afiliada, dada la falta de documentación que avale la efectiva realización del hecho que se muestra en los estados financieros 2001 y 2000, lo que no varía por las confirmaciones de los préstamos del 2011 y la documentación vinculada a estos, toda vez que no contienen información que permita vincularlos con el financiamiento original por \$11 000 000,00 que habría provenido de

Que en tal orden de ideas no se encuentra acreditado el gasto financiero por intereses contabilizados en la cuenta 673120 - Intereses pagados intragrupo por S/1 164 638,00, al no haberse acreditado su aplicación a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de renta.

²⁹ El proceso de registro comienza con los documentos fuente. Estos son los registros originales de cualquier transacción. Una transacción genera un documento fuente en el momento en el que esta se lleva a cabo. Introducción a la contabilidad financiera. Séptima edición. Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, John A. Elliott. PEARSON EDUCACIÓN. México 2000.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que con relación a lo alegado por la recurrente en relación con que ha acreditado con la documentación contable y financiera, como son los Estados Financieros Auditados y el Estado de Flujo de Efectivo, tanto el destino del préstamo realizado por Citibank, como el financiamiento otorgado por y que los Estados Financieros de los años 2000 y 2001 responden a un procedimiento de auditoría que se encontraba destinado a acreditar la razonabilidad de los datos contenidos en estos, se debe reiterar el criterio uniforme de este Tribunal en el sentido que la deducibilidad de los gastos financieros, a tenor de lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, exige la sustentación de que los créditos que los originan fueron contraídos para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, lo que supone demostrar el destino o utilización de los financiamientos con la documentación sustentatoria de dichas utilidades, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos ni la presentación de los Estados de Flujo de Efectivo o de los flujos de caja que muestren el movimiento del dinero y su utilización, toda vez que en ellos solo se registra el reconocimiento de una cuenta por pagar y de un ingreso a caja/bancos pero no refiere cuál sería su utilización, siendo este último aspecto el relevante a efecto de considerar deducibles los gastos financieros derivados, por lo que es necesario contar con la documentación sustentatoria de la utilización alegada de los créditos, que permitan verificar en forma específica la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

Que adicionalmente, la insuficiencia de los estados financieros o de los flujos de caja para acreditar fehacientemente el destino de los financiamientos y su vinculación con la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente no cambia por el hecho de que hayan sido auditados, toda vez que una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan los importes y datos expuestos en la información financiera, por lo que no podría concluirse, a partir de un estado financiero auditado, que se haya constatado todas y cada una de las operaciones contenidas en los estados financieros, entre ellos la obtención de un crédito y su utilización posterior; siendo además que tal auditoría externa no enerva la obligación de los contribuyentes de presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, entre otros, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, lo que se encuentra vinculado a la facultad de la Administración de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de, entre otros, los documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes³⁰; por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que con relación a que la acreditación del préstamo concedido por Citibank en el año 2000 se encuentra respaldada con la documentación contable puesta a disposición de la Administración y con la carta de 25 de octubre de 2000 dirigida a dicho banco, en la que se señalaría expresamente que el préstamo de \$11 000 000,00 sería utilizado en la importación de equipos, repuestos y accesorios, lo que coincidiría con la conclusión del Análisis de Flujo de Efectivo que concluyó que el préstamo se utilizó para dicho fin, se debe estar a lo señalado precedentemente en relación con los estados financieros auditados presentados por la recurrente como sustento del reparo formulado por la Administración, debiéndose agregar, con relación a lo indicado en las cartas del 25 de octubre de 2000 remitidas al Citibank, que conforme se indicó de ellas solo se aprecia, de un lado, la solicitud de un «financiamiento de importación» y de la otra, que dicha operación estaría amparada y documentada por una importación, lo que no es más que una declaración del destino que esperaba dar la recurrente al financiamiento solicitado y que, contrario a lo que señala la recurrente, no se entiende documentado con la información del Flujo de Efectivo, que proporciona información de los flujos de efectivo de todas las actividades de financiamiento realizadas por la recurrente, entre otros, en el año 2000, las que de acuerdo a la Nota 11a) a los estados financieros involucró a diversas entidades bancarias, y de otro lado, porque la información concerniente a los flujos de efectivo de las actividades de inversión muestra un importe de la adquisición de mobiliario y equipo sin discriminar ni identificar los equipos que habrían sido importados con el financiamiento del Citibank; por lo que carece de mérito lo alegado por la recurrente.

Que con respecto a que la Administración omitió atender al principio de impulso de oficio que debe regir su

³⁰ Según lo establecido por el inciso a), numeral 1 del artículo 62 y el numeral 5 del artículo 87 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

actuación, al no considerar el volumen de importaciones que tuvo en los ejercicios gravables 2000 y 2001 que pudo corroborar con las DUAS de importación, que son documentos que se encuentran bajo su poder y control y que se dedica a la venta de equipos y herramientas por lo que parte importante de su inversión se concentra en la compra de maquinaria, lo que determina que el gasto financiero vinculado a esta sea deducible, se debe indicar que en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, por lo que era a la recurrente a quien correspondía acreditar el cumplimiento de los requisitos de ley a efecto de deducir el gasto por financiero para la determinación del Impuesto a la Renta y si bien es cierto, este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tal como la Resolución N° 04089-8-2015, ha indicado que la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio recogido por el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por parte del contribuyente, como ocurre en el caso de autos. Por lo tanto, al recaer en la recurrente la carga de la prueba respecto a la sustentación del gasto bajo análisis, es a ella a quien correspondía aportar las pruebas necesarias para tal fin, obligación que no se modifica porque sus inversiones incluyeran la compra de maquinaria ni por el volumen de sus importaciones, conforme alega; en consecuencia, no se aprecia vulneración alguna al principio de impulso de oficio, por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que con relación a que de la revisión de la cuenta del pasivo a lo largo de los ejercicios 1999 a 2011, contenido en los Estados Financieros auditados de dichos periodos, se verifica el flujo de los préstamos bancarios y el flujo de los préstamos de la afiliada en los que se aprecia que aumentó la cuenta de préstamos bancarios en el año 2000, lo que respondería al préstamo bancario bajo análisis obtenido del Citibank, y que en el año 2001 disminuyó la cuenta de préstamos bancarios y aumentó la cuenta préstamos de principal y afiliadas, sirviendo estos últimos para cancelar los préstamos previamente obtenidos; todo lo cual debe observarse de manera conjunta con la Nota 24 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2001 y 2000, que en efecto se verifica de la revisión del balance general y sus notas del 2001 y 2000 que, en efecto, si bien existe una variación en las cuentas por pagar bancarias y de la principal y afiliadas, tal como se ha señalado en considerandos anteriores ello por sí solo no sustenta, en un caso, el destino dado al préstamo bancario observado proveniente del Citibank y, en el otro, el ingreso del préstamo que provendría de su afiliada en cuanto a la falta de documentación que avale la efectiva realización del hecho que se muestra en los estados financieros 2001 y 2000, lo cual según el análisis anteriormente efectuado la recurrente no cumplió con sustentar.

Que en cuanto a que los préstamos concedidos por han sido acreditados mediante los Estados Financieros del ejercicio 2001, por las confirmaciones de préstamos emitidos por dicha empresa y los registros del Libro Diario, los que han sido desestimados por la Administración sobre la base de una evaluación individual de estos, no habiendo realizado una valoración conjunta de las notas a los Estados Financieros, Estados de Flujo de Efectivo, asientos de y las hojas de cálculo de los intereses y la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, corresponde estarse a lo indicado precedentemente en cuanto a que debía demostrarse el destino o utilización de los financiamientos con la documentación sustentatoria de dichas utilidades, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos ni la presentación de los Estados de Flujo de Efectivo o de los flujos de caja que muestren el movimiento del dinero y su utilización; debiéndose indicar en torno a la evaluación de dichos medios probatorios por parte de la Administración, que de la apelada se aprecia que esta ha efectuado primero una evaluación individual de estos, para luego concluir, a partir del análisis previo, que la recurrente no acreditó los sucesivos financiamientos otorgados por por lo que no cabía aceptar la deducción de intereses referidos a los mismos al no poder establecer si cumplen con el principio de causalidad, lo cual cumple con lo señalado en la Resolución N° 17950-1-2012 de basar su decisión en la evaluación racional del conjunto de medios probatorios aportados al proceso.

Que acerca que los posteriores refinanciamientos obtenidos de no generaron depósito alguno a su favor debido a que aquellos se imputaban contra las deudas refinanciadas y estos se acreditaron con las confirmaciones de préstamos, el registro de tales ingresos en los libros diarios y su



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

constatación por sus auditores financieros en la revisión de sus Estados Financieros de los ejercicios 2001 a 2011, cabe señalar que según el criterio de la Resolución N° 00261-1-2007 la deducibilidad del gasto financiero proveniente de dichos refinanciamientos se encontraba supeditada a que se acreditara el financiamiento que le dio origen, así como el destino dado al préstamo al que se habría aplicado este último, lo que no se acreditó en autos, por lo que carece de relevancia establecer si estos se encuentran acreditados.

Que con relación a la aplicación del criterio establecido en la sentencia de casación N° 3412-2008, se debe indicar que este solo es aplicable a las partes del proceso judicial en la que fue emitida³¹.

vi) Deducción indebida: Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores (cuenta)

Que la recurrente sostiene que la Administración confirmó el reparo a la deducción de «recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores», contabilizada en la cuenta : por S/631 577,00» debido a que no habría acreditado la procedencia de la deducción al no haber demostrado la adición de estos en años anteriores, sin embargo, sostiene que la Administración ha admitido que la compañía ha determinado a qué provisión corresponde el importe deducido por dicho concepto, tal como se aprecia de la página 64/67 de la apelada, habiendo identificado que la provisión de cobranza dudosa corresponde a la deuda de Compañía por lo que resulta incorrecto que la Administración sostenga que no se ha identificado los conceptos que conformarían las provisiones materia de extorno.

Que alega que no corresponde que la Administración pretenda calificar como ingreso gravado el importe del extorno de la provisión efectuada en el ejercicio 2010, toda vez que dicho importe no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que arguye que la resolución de determinación y la resolución de intendencia son nulas dado que el sustento del reparo formulado corresponde a un periodo distinto al que fue fiscalizado y que en la instancia de reclamación la Administración habría modificado el fundamento del reparo; así, en la apelada la Administración ha requerido sustentar las provisiones de cobranza dudosa efectuadas en ejercicios anteriores al ejercicio 2011, solicitando, entre otros, los motivos de la calificación de las provisiones de cobranza dudosa, tal como se advierte de la página 68/76 de la apelada. Indica que si bien la Administración formula el reparo a la deducción de «recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores» analiza aspectos vinculados a las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores, tales como los motivos que la llevaron a calificar determinadas deudas como de cobranza dudosa, basando su acotación en dichos aspectos. Sostiene que el inicio de un nuevo procedimiento de fiscalización vinculado al Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores era la única manera a través de la cual la Administración podía realizar un análisis de las provisiones efectuadas en dichos ejercicios. De otro lado, indica que mientras el órgano acotador de la Administración consideró que no se había acreditado que la provisión del ejercicio 2010 asociada al extorno haya sido adicionada y que no se cuestionó la coincidencia numérica entre los importes provisionado y extornado, en la instancia de reclamación sostuvo que no se acreditó la coincidencia entre el importe provisionado y extornado, pese a que ello no fue cuestionado en etapa de fiscalización, lo que se advertiría de las páginas 66/67 de la resolución de determinación y 68/77 de la resolución de intendencia.

Que alega que la Administración es inconsistente en la formulación del reparo, toda vez que mientras en la fiscalización consideró que no se había acreditado el ingreso registrado en la cuenta en etapa de reclamación sostiene que se está ante un ingreso que no corresponde ser deducido, según lo dispuesto en los artículos 3 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la deducción de S/631 578,00 efectuada por la recurrente mediante declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 —formulario 670 N° — denominada «Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores» al no haberse acreditado con documentación sustentatoria que dicha deducción correspondiera al extorno de una provisión adicionada en periodos anteriores vinculada al ingreso gravable devengado en el ejercicio 2011, contabilizado en la cuenta -Recuperación-cuentas de cobranza dudosa.

³¹ Similar pronunciamiento ha sido señalado por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 06771-4-2020.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que indica que la recurrente no identificó los conceptos que conformarían las provisiones materia de extorno, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, toda vez que no presentó documentación que indubitadamente sustente las provisiones y su adición en ejercicios anteriores. Invoca las Resoluciones N° 01164-2-2004, 07454-2-2004 y 10569-3-2012.

Que en el punto 6 de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 9984 y 10012) la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada de S/631 578,00 por «Recupero de malas deudas adicionadas de años anteriores (Cta.)» al no haberse acreditado con la documentación sustentatoria correspondiente la adición a la renta neta imponible para considerar como deducible en el ejercicio 2011 los ingresos reconocidos como recupero de dicha cuenta; por lo que procedió a adicionar el referido importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de 2011, sustentando el reparo en los artículos 3 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 8622 y 8623) la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar con la base legal aplicada y la documentación correspondiente, entre otras, la deducción vía declaración jurada del Impuesto a la Renta PDT 670 N° de S/631 577,89 por Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores (Cta.).

Que en respuesta, mediante el punto 7.7 del escrito de 16 de setiembre de 2013 la recurrente indicó poner a disposición de la Administración la documentación solicitada (foja 8206).

Que en el punto 7.2.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 8272 a 8276) la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, consistente en factura N° emitida a , de 7 de mayo de 2008 por 415 000,00 euros; Nota de crédito N° 004-0016760 emitida a de 27 de mayo de 2011 referida a la precitada factura por 77 616,68 euros; carta de 23 de marzo de 2011 cursada por aceptando el descuento comercial de los 77 616,68 euros; voucher bancario por el abono de 86 999,98 euros y el estado bancario en el que aparece el indicado abono; asientos contables por el reconocimiento del ingreso por S/613 830,00 en la cuenta contable 755101 Recuperación de cuentas de valuación – Recuperación – Cuentas de cobranza dudosa y por la cobranza de 86 999,98 euros (S/355 307,92).

Que indicó que de la evaluación de la documentación e información presentada por la recurrente estableció que esta reconoció ingresos en el ejercicio 2011 en la cuenta contable 755101 por S/631 577,89³², dentro de los cuales registró la recuperación de cuentas por cobrar a por S/613 830,00; agregó que verificados los saldos de las cuentas de cobranza dudosa declarados en el Balance General al 31 de diciembre de 2010 según PDT 668 N° constató que declaró S/4 410 964,00 por provisión de cuentas por cobranza dudosa (casilla de los cuales S/589 821,00 correspondían a asimismo, verificados los saldos de las cuentas de cobranza dudosa declarados al 31 de diciembre de 2011 según PDT 670 N° constató que en la casilla 367 Estimación de cuentas de cobranza dudosa declaró S/4 216 851,00 de los cuales S/116 158,00 correspondían a concluyendo que la recurrente no acreditó la deducción por «Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores (Cta. 395001)» por S/631 577,89 con la documentación sustentatoria correspondiente, tales como el Libro de Inventarios y Balances.

Que posteriormente, mediante el punto 21 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1645) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus observaciones, entre otras, respecto a la deducción bajo análisis, a efecto de que la recurrente presentara sus descargos de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante el punto 21 del escrito de 25 de noviembre de 2013 (foja 1638) la recurrente adjuntó la documentación solicitada por la Administración.

Que en el punto 21 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1664 a 1668) la Administración dio cuenta que la recurrente presentó copia del folio 23392 del Libro de Inventarios y

³² Estando conformado, asimismo, por S/15 878,44 99-AZ11116 RECUP. FACT. Upaca; S/633,44 99-AZ111225 O SALDA L65109000; S/616,97 99-AZ111225 O SALDA L65259000 y S/619,04 99-AZ111225 O SALDA L65260000.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Balances, en el que se registraron documentos por los cuales se realizó la provisión para cuentas de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2010, como sigue:

RAZÓN SOCIAL	NUMERO DEL DOCUMENTO	FECHA DE VENCIMIENTO	MONTO S/
	0040134670	06/07/2008	589 521,50
	65109000	17/12/2006	593,89
	65259000	05/02/2007	578,45
	65269000	10/02/2007	580,39
TOTAL			591 574,23

Que asimismo, dejó constancia que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2010 presentado por el saldo de la cuenta 19 – Provisión para cuentas de cobranza dudosa por el total de S/4 410 963,98 contiene el importe de S/589 821,50 de por la factura N°

Que indicó que no acreditó el saldo por cobrar al 31 de diciembre de 2010 de la factura N° ni la determinación del ingreso reconocido en el periodo 2011 por S/631,577.89, pues de acuerdo a la información presentada el importe por cobrar debió corresponder a €415 000,00.

Que agregó que al haberse provisionado como cuenta de cobranza dudosa la referida factura e importe al 31 de diciembre de 2010, este había sido reconocido como gasto en dicho periodo o periodos anteriores, sin embargo, la recurrente no acreditó la adición a la renta neta imponible de dicha provisión en el periodo correspondiente para considerar como deducible en el ejercicio 2011 los ingresos reconocidos por el recupero de dicha cuenta de cobranza dudosa; por lo que concluyó que no se acreditó la deducción por «Recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores (Cta.)» por S/631 577,89, adicionando este a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de 2011.

Que este Tribunal ha establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 10569-3-2012 y 04584-1-2019, que para deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se trata de los mismos conceptos.

Que del referido criterio se colige que a efecto de establecer la citada correlación —esto es, que todos los débitos del asiento de reversión son idénticos a todos los créditos y a todos los débitos en un asiento anterior, en cuanto a cuenta e importe— un punto fundamental es constatar, en primer término, la o las adiciones efectuadas en ejercicios anteriores con la identificación precisa y documentada de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta en la que consten, de manera de poder verificar que el gasto reconocido contablemente no tuvo efecto tributario y luego de constatada la adición verificar con la documentación sustentatoria que se encuentra acreditada la correlación entre los asientos de reversión y los asientos adicionados.

Que ahora bien, en el presente caso se verifica de autos que como parte del importe consignado en la casilla deducciones para determinar la renta imponible de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 - PDT 670 N° ascendente a S/5 774 877,00 (foja 73), la recurrente incluyó el importe de S/631 578,00 correspondiente a ingresos de la cuenta 7551 Recuperación – cuentas de cobranza dudosa (fojas 8622, 107 y 108).

Que a fin de acreditar el extorno del ingreso contabilizado en ejercicios anteriores, la recurrente presentó lo siguiente:

- Factura N° emitida a Compañía de 7 de mayo de 2008 por valor de venta €415 000,00 (foja 3286).
- Carta de Compañía a la recurrente de 23 de marzo de 2011, mediante la cual acepta



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

el descuento comercial ascendente a €77 616,68 propuesto por la recurrente, con la finalidad de llegar a un entendimiento entre las partes y evitar un litigio respecto a los desperfectos del equipo vendido mediante la factura N° solicitándole la emisión de la nota de crédito correspondiente.

- Nota de crédito N° emitida a Compañía respecto a la factura N° de 27 de mayo de 2011 por €77 616,68 (foja 3285).
- Folio del Libro Diario de diciembre de 2011 en el que aparece el registro del recupero de S/613 830,00 en la cuenta contable con la descripción (foja 3290).
- Copia del folio 23392 del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2010 presentado por en el que se aprecia que como parte de la provisión para cuentas de cobranza dudosa aparece el importe de S/589 821,50 de por la factura N° (foja 122).

Que conforme se advierte de la documentación presentada, si bien esta da cuenta del registro contable del recupero de S/613 830,00 de la provisión por cobranza dudosa de la factura N° emitida a no se ha proporcionado la información ni presentado la documentación que acredite la adición de dicho importe en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, debiéndose precisar que si bien constan en autos las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010 en las que se declaran adiciones por S/9 038 752,00 y S/6 405 492,00, respectivamente, en la casilla 103 (fojas 55 y 64) no se puede corroborar que en tales importes se incluya la suma deducida al no haberse proporcionado detalle alguno de su conformación.

Que es pertinente destacar, además, la discrepancia entre el importe deducido por la recurrente en el ejercicio 2011 (S/631 578,00), el importe contabilizado como recupero (S/613 830,00) y el importe registrado como cuenta de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2010 de por la factura N° (S/589 821,50), todo lo cual hacía más relevante aun verificar el importe que habría sido adicionado en el o los ejercicios anteriores en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta correspondientes.

Que en consecuencia, no estando acreditada la correlación entre la deducción efectuada por la recurrente con la adición correspondiente de ejercicios anteriores, resultaba arreglado a ley que la Administración desconociera dicha deducción y su efecto en la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2011, careciendo de mérito el alegato de la recurrente respecto a que «el extorno de la provisión efectuada en el ejercicio 2010 no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta por lo que la Administración no puede calificarlo como ingreso gravado», siendo que en el presente caso no se está gravando el extorno de la provisión sino que al no haberse acreditado la procedencia de su deducción, en los términos antes expuestos, el efecto que esta tiene rebajando la renta neta imponible del ejercicio 2011 está siendo desconocido.

Que con relación a la nulidad alegada respecto a la resolución de determinación y la resolución de intendencia, toda vez que la Administración habría requerido sustentar las provisiones de cobranza dudosa efectuadas en ejercicios anteriores al ejercicio 2011, solicitando, entre otros, los motivos de la calificación de las provisiones de cobranza dudosa, tal como se advierte de la página 68/76 de la apelada, y que si bien formula el reparo a la deducción de «recupero de malas deudas adicionadas en años anteriores», analiza aspectos vinculados a las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores, tales como los motivos que la llevaron a calificar determinadas deudas como de cobranza dudosa, basando su acotación en dichos aspectos, todo lo cual podía ser efectuado iniciando un nuevo procedimiento de fiscalización vinculado al Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, se debe indicar que la facultad discrecional de fiscalización, prevista en el artículo 62 del Código Tributario, permite a la Administración la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, para lo cual dispone de la potestad, también discrecional, de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de la información y documentación relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar aclaraciones e información sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación vinculados con los períodos y tributos —o vinculados con los aspectos a fiscalizar, en el caso del Procedimiento de Fiscalización Parcial— que serán objeto del procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que en este punto es preciso indicar que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 0100-5-2004, 06629-1-2005 y 03272-3-2009, entre otras, que la facultad de fiscalización puede ejercerse con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un período distinto al que esta corresponde, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos.

Que en atención al criterio anotado y de lo actuado en autos, se tiene que la Administración se encontraba facultada a analizar aspectos vinculados a las provisiones de cobranza dudosa efectuadas en ejercicios anteriores al 2011, inclusive respecto de períodos prescritos, en tanto, con ello no pretendiera determinar y cobrar las obligaciones tributarias de estos últimos períodos —como en efecto no ha ocurrido—, cuanto más si para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resultaba necesario identificar los conceptos que conformaban las provisiones materia de reversión —en el presente caso provisión de cuentas de cobranza dudosa anteriores al ejercicio 2011— a fin de verificar que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores.

Que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal, dejando establecido en la Resolución N° 6403-4-2013 que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que en tal orden de ideas, se desestima el alegato de nulidad esgrimido por la recurrente.

Que con relación a la nulidad de la apelada por cambio de fundamento, debido a que en la resolución de determinación se consideró que no se había acreditado que la provisión del ejercicio 2010 asociada al extorno haya sido adicionada y que no se habría cuestionado la coincidencia numérica entre los importes provisionado y extornado, mientras que en la apelada se sostendría que no se había acreditado la coincidencia entre el importe provisionado y extornado, lo que se advertiría de las páginas 66/67 de la resolución de determinación y 68/77 de la resolución de intendencia, se debe indicar que de la revisión efectuada en la presente instancia no se advierte el referido cambio de fundamento, existiendo coincidencia en los fundamentos señalados en las citadas resolución de determinación y resolución de intendencia. Así, en la resolución de determinación se indicó, entre otros fundamentos del reparo, que «... *no acreditó la adición a la renta neta imponible de dicha provisión en el periodo correspondiente, para considerar como deducible en el ejercicio 2011 los ingresos reconocidos por el recupero de dicha cuenta de cobranza dudosa*»; apreciándose que en la apelada la Administración señaló, al respecto, que «...*el recurrente no ha identificado los conceptos que conformarían las provisiones materia de extorno, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, puesto que no ha presentado documentación que indubitadamente sustenten las provisiones y su adición en ejercicios anteriores*».

Que adicionalmente corresponde indicar que la falta de coincidencia entre los importes provisionado y extornado también fue advertida por la Administración tanto en la resolución de determinación como en la resolución apelada. Así, en la primera señaló que «... *no acreditó el saldo por cobrar al 31/12/2010 de la Factura Nro. [cuyo saldo era de S/589 821,50], la determinación del ingreso reconocido en el periodo 2011 por S/.631,577.89 ...*» (foja 9981); mientras que en la resolución de intendencia apelada señaló que «... *el recurrente reconoció como ingreso recuperado de el importe de S/613,830.00 según lo contabilizado en la Cuenta sin embargo, la provisión como deuda de cobranza dudosa de dicho cliente al 31 de diciembre de 2010 ascendió al importe de S/. 589,821.50 ...*» (foja 10048/vuelta).

Que estando a lo expuesto, se desestima la nulidad alegada por cambio de fundamento.

Que con relación a la existencia de una inconsistencia en la formulación del reparo por parte de la Administración, toda vez que mientras en la fiscalización consideró que no se había acreditado el ingreso



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

registrado en la cuenta en etapa de reclamación sostiene que se está ante un ingreso que no corresponde ser deducido, según lo dispuesto en los artículos 3 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde señalar que tal como se ha dado cuenta en los considerandos precedentes la Administración reparó la deducción vía declaración jurada del importe de S/631 578,00 por «Recupero de malas deudas adicionadas de años anteriores (Cta.)» al no haberse acreditado con la documentación sustentatoria correspondiente la adición a la renta neta imponible para considerar como deducible en el ejercicio 2011 los ingresos reconocidos como recupero, adicionando a la renta neta imponible del ejercicio 2011 el referido importe, siendo dicho reparo el analizado y confirmado en la instancia de reclamación; por lo que carece de validez la inconsistencia alegada.

Que encontrándose arreglado a ley el reparo efectuado por la Administración, corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente señala que solo se podrá aplicar la tasa adicional del 4.1% a un desembolso respecto del cual no pueda observarse su destino final.

Que afirma que durante la fiscalización proporcionó información de sustento suficiente que acredita que los conceptos materia de reparo correspondieron a egresos por pagos de regalías realizados a y motivo por el cual el destino de los desembolsos realizados se encontraba plenamente acreditado.

Que indica que los reparos considerados a efectos de aplicar la tasa adicional del Impuesto a la Renta están referidos a gastos que fueron reparados por razón de su naturaleza (conceptos propios del giro) y destinatarios (terceros no vinculados que además han tributado con el Impuesto a la Renta sobre los ingresos respectivos), por lo que no califican como un egreso que pueda generar la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que en ningún momento de la fiscalización del Impuesto a la Renta, en ningún requerimiento emitido, la Administración ha demostrado que exista un egreso cuyo destino no haya podido ser acreditado fehacientemente, habiendo aplicado la tasa adicional de manera automática sin sustentar el cumplimiento de dicho hecho cierto; reitera que en el caso de los reparos en cuestión, no se está ante gastos no susceptibles de posterior control tributario; toda vez que, en ninguno de dichos casos es materia de controversia el destino del desembolso, por lo que no se justifica la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que refiere que en ningún momento de la fiscalización del Impuesto a la Renta, en ningún requerimiento emitido, la Administración ha evidenciado que exista un desembolso que haya beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada.

Que alega que incluso en el supuesto negado que se considere que corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, ha acreditado que los reparos que la originan son improcedentes y, en ese sentido, también resulta improcedente la aplicación de dicha tasa adicional.

Que por su parte la Administración señala que toda vez que estableció que los gastos contabilizados en la cuenta – Regalías Suecia y en la cuenta – Regalías Chile no fueron sustentados por la recurrente, no habiendo acreditado la realización de las prestaciones que les dieron origen, concluyó que tales gastos constituían una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, gravados con la tasa adicional del 4.1% en los periodos tributarios de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011.

Que del Anexo N° 1 a las Resolución de Determinación N° (foja 9945 a 9976), se advierte que fueron emitidas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo, junio, setiembre y diciembre de 2011, en razón de los reparos por el pago de regalías Suecia y pago de regalías Chile no sustentadas (puntos 2.12 y 2.13 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 9945).

Que el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, señala que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, 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, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la 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; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 02703-7-2009 que la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1% a que se refiere el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se denomina “dividendos presuntos”.

Que asimismo, en la Resolución N° 05525-4-2008 se ha señalado que la tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, la recurrente no cumplió con acreditar con la documentación sustentatoria la efectiva prestación de los servicios contabilizados como gasto en las cuentas contables Regalías Suecia y 652002 Regalías Chile, concluyéndose conforme al análisis efectuado que no correspondía deducir dichos gastos; por lo que estos califican como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior, dado que no es posible determinar su verdadero destino, resultando procedente la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% sobre los importes reparados; en consecuencia, al estar arreglados a ley los referidos valores, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo afirmado por la recurrente en el sentido que durante la fiscalización proporcionó información de sustento suficiente que acredita que los conceptos materia de reparo correspondieron a egresos por pagos de regalías realizados a [redacted] por lo que el destino de tales desembolsos se encontraba plenamente acreditado, corresponde estarse al análisis precedente de los medios probatorios presentados por aquella, de los cuales se ha establecido que no solo no sustentan la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar al registro contable de los gastos que fueron deducidos por la recurrente, sino que tampoco demuestran la alegada calificación de regalías de los pagos realizados, que en tal sentido no es posible determinar su verdadero destino.

Que con respecto a que los reparos considerados a efectos de aplicar la tasa adicional del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Renta están referidos a gastos que fueron reparados por razón de su naturaleza (conceptos propios del giro) y destinatarios (terceros no vinculados que además han tributado con el Impuesto a la Renta sobre los ingresos respectivos), por lo que no califican como un egreso que pueda generar la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, se debe señalar que conforme a las disposiciones glosadas resulta de aplicación la tasa adicional del 4.1% a las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, siendo estas, entre otros, toda suma 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, incluyendo las sumas cargadas a gasto; en tal orden de ideas, los pagos por concepto de regalías cargados por la recurrente a gastos del ejercicio 2011, respecto de los cuales no sustentó su fehaciencia al no haber acreditado los servicios que les darían origen, califican como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; por lo que carece de validez lo alegado.

Qu en cuanto a que en ningún momento de la fiscalización del Impuesto a la Renta, en ningún requerimiento emitido, la Administración ha demostrado que exista un egreso cuyo destino no haya podido ser acreditado fehacientemente ni ha evidenciado que haya beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada, se debe reiterar que contrario a lo sostenido por la recurrente en el curso de la fiscalización quedó acreditado que el gasto por regalías deducido por la recurrente en el ejercicio 2011 no fue demostrado fehacientemente, lo que fue confirmado en la presente instancia, siendo que a tenor de las normas glosadas tal verificación —suma cargada a gasto de la que no es posible determinar su verdadero destino— califica como dividendo, siendo que ni el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 13-B de su reglamento exigen demostración alguna en torno a que los beneficiarios hayan sido los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas; por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que con relación a que en el supuesto negado que se considere que corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, ha acreditado que los reparos que la originan son improcedentes, corresponde reiterar que la improcedencia de los reparos no fue acreditada en autos.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que con relación a la resolución de multa impugnada, la recurrente indica que debido a su carácter accesorio solicita que este Tribunal al momento de resolver considere los argumentos expuestos y la deje sin efecto; agrega que en el supuesto negado que se confirmara la resolución de determinación vinculada con la multa impugnada solicita se considere que su conducta no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por cuanto la conducta atribuida carece de dolo o intención, invocando la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, así como Sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° 115-97.

Que adicionalmente deduce la nulidad de la resolución de multa impugnada por haberse emitido sin haber seguido un procedimiento administrativo sancionador, conforme a lo establecido por el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que al respecto, se aprecia de autos (fojas 10015 y 10016) que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

Que teniendo en cuenta que la resolución de multa bajo análisis se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011, contenido en la Resolución de Determinación N° que han sido confirmados en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, mantener la citada resolución de multa y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente, cabe indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, debiendo anotarse que la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, citadas por la recurrente, tienen efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que sobre la inobservancia del procedimiento sancionador previo regulado en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General³³ corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen³⁴; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se ha señalado en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, por lo que no resulta atendible lo alegado ni la aplicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC.

RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N°

Que la recurrente señala que con la finalidad de acogerse al régimen de incentivos establecido en la Resolución de Superintendencia N° SUNAT, el 24 de febrero de 2014 realizó el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° mediante boleta de pago N° por S/3 742 061,00, procediendo a solicitar la devolución de lo pagado el 13 de marzo de 2014, habida cuenta de estimar que la precitada resolución de determinación sería dejada sin efecto en el proceso de reclamación que inició contra ella.

Que refiere que la solicitud de devolución fue declarada improcedente mediante la Resolución de Intendencia N° /SUNAT y confirmada tal improcedencia mediante la Resolución de Intendencia N° y no encontrándose conforme con esta apela de ella.

Que indica que la precitada resolución de intendencia es improcedente porque desconoce que el efecto de la Resolución de Determinación N° se encuentra suspendido a la fecha, al haber sido impugnada oportunamente, suspensión que operará hasta que exista un pronunciamiento definitivo, siendo que la conclusión de dicho procedimiento de impugnación está a la espera de un pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (Expediente N° 1325-2015), que dé solución definitiva a la controversia en sede administrativa; por lo que mientras la resolución de determinación no sea definitiva ni firme, no debería ser tomada en cuenta para determinar la procedencia de la solicitud de devolución formulada. Añade que mientras dure tal suspensión, la Administración no puede ni debe determinar una deuda o crédito tributario o declarar improcedente una devolución basándose en actos administrativos que hayan sido debidamente

³³ Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

³⁴ En el mismo sentido, el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016, disponía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se regían supletoriamente por dicha ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no eran tratados expresamente de modo distinto.

³⁵ Las fojas citadas en lo sucesivo, deben entenderse referidas al Expediente N° 2339-2015.



Tribunal Fiscal

N° 04804-1-2021

impugnados, sino en las declaraciones presentadas por los contribuyentes con dicha finalidad.

Que resume su posición en este extremo solicitando que se deje sin efecto la resolución de intendencia y se emita pronunciamiento atendiendo a lo que se resuelva en Expediente N° 1325-2015.

Que por su parte la Administración señala que teniendo en consideración que la Resolución de Determinación N° se encuentra vigente y su eficacia ha sido ratificada por la Resolución de Intendencia N° no existe pago indebido o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, tal como lo señaló la Resolución de Intendencia N° SUNAT.

Que consta en autos (fojas 6 y 7) la solicitud de devolución - Formulario 4949 N° de 13 de marzo de 2014 por Impuesto a la Renta – regularización del ejercicio 2011, así como el reporte del pago efectuado mediante boleta de pago N° por S/3 742 061,00 (foja 22) por el mismo tributo y periodo.

Que al respecto, teniendo en cuenta que la solicitud de devolución de la deuda tributaria por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 se sustenta en la Resolución de Determinación N° emitida por dicho tributo y periodo, y que los reparos contenidos en esta están siendo confirmados en la presente instancia, se determina la improcedencia de la referida solicitud, correspondiendo confirmar la Resolución de Intendencia N° apelada.

Que en cuanto a que la Administración no podía determinar una deuda o crédito tributario o declarar improcedente una devolución basándose en actos administrativos que hayan sido debidamente impugnados, cabe indicar que conforme a lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en tanto un acto administrativo que contenga la determinación de la obligación tributaria de la Administración no haya sido dejado sin efecto por ella misma, este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, aquél puede servir de sustento a la propia Administración para emitir pronunciamiento sobre otras obligaciones tributarias vinculadas con aquélla.

Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según las constancia que obran en autos.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

- 1. ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 1325-2015 y 2339-2015.
- 2. CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 25 de noviembre de 2014 y la Resolución de Intendencia N° de 31 de diciembre de 2014.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente