



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

EXPEDIENTE N° : 13086-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 2 de agosto de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, y contra las Resoluciones de Multa N° emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el aporte realizado al Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada-FOMPRI, es deducible, pues tiene como sustento el Acta de Acuerdo suscrita el 20 de mayo de 2011, en la que participaron la empresa , la Municipalidad Metropolitana de Lima –MML- y ella, siendo que tenía un interés directo en asumir el pago del mencionado aporte en la medida que la había contratado para que se encargue de la construcción de las obras materia de concesión entre esta última y la MML. Menciona que, para la deducción de un gasto no es necesario que el contribuyente demuestre la efectiva generación de ingresos, ya que la deducción no está supeditada al éxito de la inversión sino a su destino y a la forma en que puede probarse el gasto. Cita la Resolución N° 4971-1-2006.

Que refiere que corresponde la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por concepto de diferencia de cambio relacionada a los préstamos con por cuanto la ganancia por diferencia de cambio vinculada a dichos préstamos fueron colocados en el exterior y, por lo tanto, estarían fuera del alcance del Impuesto a la Renta, ya que las rentas que se derivan de este tipo de operaciones no se encuentran gravadas en cabeza de una sucursal peruana de empresa extranjera. Precisa que la Administración ha recalificado las operaciones de mutuo celebradas con su vinculada, sin mencionar expresamente la base legal sobre la cual pretende efectuar dicha recalificación, siendo además que la aplicación de la Norma XVI se encuentra suspendida; agrega que la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia del Estado de Sao Paulo – Poder Judicial de Brasil, invocada por la Administración a fin de desconocer la naturaleza de sus contratos de mutuo, sólo tiene efecto en dicho país.

Que añade que al desconocer la citada deducción, la Administración hace caso omiso a la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 08678-2-2016; además indica que, de considerar que existen inconsistencias en la determinación de la diferencia de cambio, la Administración debió corregir la totalidad de las mismas y no sólo una muestra, de lo que se desprende la nulidad del reparo al no existir una revisión completa de los hechos que lo conforman; y que también de considerarse que la validación de sus contratos de mutuo efectuada por la Administración en las fiscalizaciones de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, fue errada, debería aplicarse la exención de intereses y sanciones contemplada en el artículo 170 del Código Tributario.

¹ Antes denominada

Q. X 1



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que alega que no corresponde el cobro de intereses moratorios como resultado de la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, por la modificación sobreviniente de los coeficientes declarados, conforme con la Sentencia de Casación 4392-2013. Menciona que mediante sentencia de primera instancia emitida por el Juzgado Especializado en lo Tributario recaída en el Expediente Nº 05918-2017-0-1801-JR-CA-20, se ha dejado sin efecto un precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal, que señalaba que los criterios vinculantes del Poder Judicial no eran aplicables para órganos administrativos y, en consecuencia, indicó que no resultaba exigible el cobro de intereses moratorios.

Que respecto de las resoluciones de multa señala que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, ni ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que deben ser dejadas sin efecto.

Que mediante escrito ampliatorio (folios 5737 a 5800), precisa que, en cuanto al reparo por aporte al FOMPRI, no existe duda sobre el interés legítimo de su parte en el Proyecto –"Proyecto"–, siendo que la posición de la Administración al respecto, pasa por alto diversos hechos y documentos, tales como la Declaratoria de Interés del Acuerdo de Consejo de 26 de junio de 2009 a favor de la LTDA. –que societariamente forma una sola entidad con ella–; la Aprobación de la iniciativa privada y adjudicación directa del "Proyecto" a LTDA., según Acuerdo de Consejo de 27 de octubre de 2009; la Cláusula 14.12 del Contrato de Concesión según la cual el socio estratégico se obliga, entre otros aspectos, a asumir obligaciones, responsabilidades y garantías que le corresponda conforme a dicho contrato y demás convenios vinculantes; los contratos celebrados entre ella y con fechas 20 de noviembre de 2009 y 24 de agosto de 2010, denominados "Contrato Marco para la elaboración de Estudios Definitivos de Ingeniería y Construcción de la Obra Inicial del Proyecto" y "Contrato para el Diseño y Ejecución de las Obras Civiles en el Sistema Vial Vía Expresa" el Acta de Acuerdo de 20 de mayo de 2011, en donde la MML reconoce que es ella quien efectuará el aporte adicional al FOMPRI, el cual es determinado en el Acta de Acuerdo de 10 de enero de 2013, y posteriormente recogido en la Cláusula Séptima de la Adenda 1 al contrato de concesión; y la citada Cláusula Séptima, donde se incorpora lo establecido en los acuerdos antes señalados. Añade que todos los documentos antes descritos deben ser evaluados de forma conjunta a fin de identificar los intereses de cada uno de los involucrados, siendo que pretender reducir los efectos del "Proyecto", únicamente a y a la MML, deja entrever la poca comprensión acerca de lo que dicho tipo de operaciones involucra en cuestión de recursos humanos y materiales, no evidenciándose que se esté irrogando obligaciones ajenas, pues incluso la propia Administración reconoce que sólo tenía que demostrar que el aporte adicional al FOMPRI se había efectuado, dejando entrever que el obligado a tal desembolso podía ser un tercero.

Que manifiesta que la Administración no reconoció la causalidad de dicho gasto desde la óptica del mantenimiento de la fuente productora, pues es evidente que, si ella no cumplía con el citado pago al FOMPRI, incurriría en el incumplimiento de una obligación asumida en el marco del contrato de concesión y su Adenda 1, con la consecuente pérdida del proyecto, lo que repercute directa y negativamente en ella, al dejar de percibir la retribución correspondiente (renta gravada).

Que afirma que no sólo las obligaciones legales permiten demostrar la causalidad de un desembolso sino también las obligaciones contractuales, como aquella que subyace al aporte al FOMPRI; invoca al respecto la Resolución Nº 01150-3-2018. Aduce que la Administración se empeña en desconocer la validez de las Actas de Acuerdo de 20 de mayo de 2011 y 10 de enero de 2013 y de las modificaciones que estas generaron al contrato de concesión, en las que incluso ha intervenido la propia MML, no resultando suficiente el documento de la Contraloría que la Administración menciona, para dejar sin

Q.   2 



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

efecto una obligación acordada libremente por las partes. Aclara que el FOMPRI es un fondo especial, cuyos recursos pueden provenir de aportes que se establecen en cada contrato de participación de la inversión privada, como sucedió con el contrato de concesión y su Adenda 1, por lo que no se trata de una liberalidad, toda vez que se pagó debido a que se obligó al mismo, en virtud de las referidas actas, corroboradas por la anotada cláusula séptima de la Adenda 1 al contrato de concesión.

Que respecto a la deducción indebida en la declaración jurada por la diferencia de cambio relacionada a operaciones con *enfatisa* que en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 a 2012, la Administración no efectuó ningún reparo sobre sus contratos de mutuo ni la deducción de los intereses que generaron, aceptando que estos últimos calificaban como renta no gravada, concluyéndose que para la Administración estaban sustentados en la ley, habiendo considerado suficiente y fidedigna la documentación presentada, siendo que aquella pretende diferenciar los aspectos fiscalizados, omitiendo poner en la palestra la relación que los mutuos e intereses no gravados guarda con el no cómputo de la diferencia de cambio vinculada, lo que evidencia una falta de motivación del reparo acotado que le resta validez, cita la Resolución N° 03253-5-2010, y solicita la aplicación del artículo 170 del Código Tributario, sobre la inaplicación de intereses y sanciones, al existir duda razonable respecto a los alcances del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, y por existir dualidad de criterio por parte de la Administración, al no haber observado la validez de los contratos de mutuo ni la deducibilidad de los intereses de fuente extranjera generados en la fiscalizaciones de los ejercicios 2010 a 2012, cita la Resolución N° 13017 de 21 de julio de 1977.

Que recalca que las conclusiones a las que arriba respecto a las fiscalizaciones de los ejercicios anteriores, obedecen a un estricto desarrollo de los derechos a la seguridad jurídica, al debido procedimiento y el derecho de defensa, agregando que los resultados y la no consignación de observaciones durante la determinación de la obligación tributaria son oponibles a la Administración, pues de lo contrario, el contribuyente quedaría en un estado de indefensión, ya que entendió de manera razonable que los auditores convalidaron la documentación proporcionada, por lo que en base a ello determinó sus obligaciones a futuro.

Que anota que los documentos que contienen los contratos de mutuo, y que se presentaron durante la fiscalización tienen igual valor que los originales, deben ser meritados y desplegar todos sus efectos, sin que la carencia de fecha cierta sea motivo suficiente para desconocerlos; que no hay norma legal que disponga que para que un contrato de mutuo califique como tal, el lugar de celebración, los que serán notificados o aquellos que van a ser testigos de su firma, deban estar vinculados al país de domicilio de las partes; que el hecho de cancelar un préstamo antes a su vencimiento es un derecho de cualquier prestatario, así como extender los plazos originales tiene como finalidad mantener las relaciones comerciales, por lo que dichos hechos no deberían poner en duda la validez de los mutuos celebrados; siendo además que tampoco debería generar duda el hecho que la operación de financiamiento no forme parte de su objeto social, pues en el mundo comercial las empresas se dedican a diversas operaciones.

Que alude que para desconocer la realidad de sus contratos de mutuo, la Administración pretende basarse exclusivamente en extractos de conclusiones de una sentencia emitida por el Poder Judicial de Brasil, pese a que, para que esta tenga algún efecto jurídico es indispensable seguir un procedimiento de homologación que no se encuentra acreditado, así como tampoco se han expuesto las razones por las que dicha sentencia causa el nivel de certeza para afirmar una supuesta simulación; que la ley no prohíbe que un préstamo se pueda destinar a una entidad no operativa, siendo que la obligación de la prestataria es devolverle el capital prestado más un interés pactado, sin que sea su obligación controlar cómo obtiene los recursos para su reembolso, y en donde el gravamen o inafectación de los intereses resulta irrelevante para los fines de determinar la existencia de la operación.

Q.

A

X



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que expresa que aún en el supuesto negado que se aceptara que en realidad no habría celebrado contratos de mutuo sino que habría efectuado operaciones de remesas, *cash pooling* o caja única a una empresa offshore que actúa como captador de recursos excedentes del grupo económico para su posterior redistribución a modo de financiamientos internos a otras empresas del grupo con necesidades de flujo, también se encontraría bajo la figura de colocación de capital en el exterior que genera renta no gravada para ella como sucursal peruana de empresa extranjera, siendo que el uso y consumo de dichos flujos de dinero se ha producido exclusivamente en el extranjero, por lo que la supuesta simulación efectuada, habría servido para obtener los mismos efectos fiscales que si se hubiera mantenido el supuesto acto oculto, teniendo en cuenta que en ningún momento, la Administración niega que el capital prestado o remesado al exterior genere intereses o rendimientos. Precisa que el tratamiento tributario equivalente entre el supuesto acto simulado y el acto oculto queda confirmado con la aceptación de la Administración de la deducción en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 14 457 471,40, por concepto de intereses obtenidos en el exterior como consecuencia de sus contratos de mutuo, mal recalificados como colocaciones de recursos en el exterior, que al fin y al cabo generan rendimientos con igual efecto fiscal en el país, por lo que no se trata de una simulación que tenía como objetivo la elusión del impuesto.

Que menciona que en el caso resuelto por la Resolución N° 08678-2-2016, prima el hecho que para que una diferencia de cambio sea computable se deberá verificar si la operación con la que se encuentra vinculada genera renta gravada o se destina al mantenimiento de la fuente productora, siendo que a diferencia del caso resuelto por la anotada resolución, en su caso la Administración ha añadido un paso adicional a su evaluación, el cual no tiene sustento, que es el de verificar en qué utilizó los recursos (capital e intereses) que retornaron al país, lo que además contraviene su postura en el Informe N° 068-2017-SUNAT/5D0000. Precisa que el razonamiento expuesto por la Administración para reinterpretar lo dispuesto en la Resolución N° 08678-2-2016, fue dejado sin efecto por ella misma a través del citado informe.

Que indica que la Administración en anteriores fiscalizaciones ha verificado la misma documentación presentada para probar los excedentes de flujo de efectivo, sin que haya discutido el origen de los fondos de los contratos de mutuo y que, sin embargo, ahora considera que dicha documentación ya no le causa certeza, lo que atenta contra la seguridad jurídica; además, afirma que la propia Administración reconoce que durante la fiscalización se presentaron las fórmulas de cómo se llegó al cálculo de la diferencia de cambio, así como también se adjuntó diversa documentación, siendo que las inconsistencias a las que alude la Administración son mínimas si se compara con el monto de la deducción total.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el aporte voluntario al Fondo Municipal de la Inversión Privada – FOMPRI y por la diferencia de cambio relacionada a operaciones con [redacted] asimismo, indica que modificó los coeficientes aplicables para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos setiembre y diciembre de 2013, por servicios de prevención de conflictos sociales del [redacted], respecto de los cuales no se acreditó la causalidad y por provisión de cuenta de gastos no aceptadas tributariamente – Proveedor [redacted] del periodo diciembre de 2013; a su vez, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 el artículo 178 del Código Tributario.

Que, mediante escrito de alegatos, la Administración reitera todos los extremos de su acotación.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] (folios 4374 y 5106), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 e Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2013, producto del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° [redacted]

Q. [redacted] 4



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

y las Resoluciones de Multa N°
(folios 5337 a 5532 y 5304), materia de impugnación, por lo que corresponde verificar si los referidos valores fueron emitidos conforme a ley.

Impuesto a la Renta

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y conforme se advierte de su Anexo N° 1.1 (folio 5506), la Administración efectuó los siguientes reparos a la determinación de la renta neta: (i) Gasto no deducible por aporte voluntario al Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada – FOMPRI, y (ii) Diferencia de cambio relacionada a operaciones con

(i) Aporte al Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada – FOMPRI

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 al referido valor (folios 5479 a 5506), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 23 505 300,00, por cuanto la recurrente registró como gasto deducible el pago que realizó por el aporte al Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada – FOMPRI³, el cual no cumple con el principio de causalidad, toda vez que aquella no tenía la obligación de asumir dicho gasto, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° , y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que, como cuestión previa al análisis del gasto reparado, es preciso detallar el escenario que lo antecede, correspondiendo para ello, exponer el contexto de hecho y de derecho bajo el cual la recurrente asumió el pago por concepto de aporte al FOMPRI, cuya causalidad ha sido observada por la Administración, para luego exponer el análisis del reparo en concreto.

Antecedentes

Que el inciso b) del artículo 6 de la Ley N° 28059, Ley Marco de Promoción de la Inversión Descentralizada, establece que la inversión privada en proyectos públicos se formaliza a través de contratos de participación de la inversión privada, tales como la concesión.

Que el inciso b) del artículo 7 de la misma ley, señala que los distintos niveles de gobierno promoverán la inversión privada en activos, empresas, proyectos, servicios, obras públicas de infraestructura y de servicios públicos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y competencias, por iniciativa privada, conforme a, entre otro, el mecanismo de la adjudicación o concesión directa, el cual procederá en caso no se haya presentado cuando menos un interesado en la ejecución del proyecto objeto de la iniciativa privada propuesta, dentro del plazo de treinta (30) días calendario contados a partir del día siguiente de la última publicación de la iniciativa privada. En dicho supuesto, el órgano competente, mediante un acuerdo de su órgano de más alto nivel, aprobará la propuesta de iniciativa privada y procederá la adjudicación o entrega en concesión directamente al solicitante, de la ejecución del proyecto de inversión propuesto, para lo cual se negociará y suscribirá el correspondiente contrato.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 10 del Reglamento de la Ley Marco de Promoción de la Inversión Descentralizada, aprobado por Decreto Supremo N° 015-2004-PCM, la concesión es el acto administrativo por el cual el Estado, a través de cualesquiera de sus niveles de gobierno, otorga a

² Como se aprecia del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 5506), durante el procedimiento de fiscalización también se efectuaron otras observaciones, las cuales fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de una declaración rectificatoria (Formulario PDT de 15 de noviembre de 2017).

³ En adelante, FOMPRI.

Cl.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de servicios públicos, por un plazo determinado.

Que el artículo 15 del mencionado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 013-2007-PCM, indica que el trámite de las iniciativas privadas en proyectos de inversión sobre recursos estatales se sujetará a, entre otras, las siguientes disposiciones: 15.1. Las iniciativas privadas de proyectos de inversión que sean presentadas por particulares tienen el carácter de peticiones de gracia a que se refiere el artículo 112 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en lo que sea pertinente. En consecuencia, el derecho del particular se agota con su presentación ante la autoridad competente, sin posibilidad de impugnación del pronunciamiento en sede administrativa o judicial, salvo los supuestos expresamente contemplados en el inciso 15.6 del presente artículo. El encargado de aprobar las iniciativas privadas en el caso de los Gobiernos Regionales es el Consejo Regional; y en el caso de los Gobiernos Locales es el Concejo Municipal. 15.2 Presentada la iniciativa, el Organismo Promotor de la Inversión Privada procederá a evaluar y declarar de interés el proyecto de inversión que se proponga, de ser el caso, y si, en consecuencia, el referido proyecto puede adscribirse a alguna de las modalidades de participación de la inversión privada contempladas en el artículo 6 de la ley. Admitida a trámite la iniciativa privada, se le dará publicidad a través de la página web del Organismo Promotor de la Inversión Privada. 15.5 El plazo máximo para emitir pronunciamiento sobre la iniciativa privada presentada, es de sesenta (60) días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de su presentación.

Que el numeral 15.7 del mismo artículo 15, indica que declarada de interés la iniciativa, el Organismo Promotor de la Inversión Privada procederá a notificar la decisión al interesado en un plazo máximo de cinco (5) días hábiles, para efectos de lo cual deberá tenerse que, en los casos de los Gobiernos Regionales o Locales, la decisión será adoptada por el Consejo Regional o por el Concejo Municipal. El Organismo Promotor de la Inversión Privada publicará su Declaración de Interés en el Diario Oficial El Peruano, en otro diario de circulación nacional a costo del solicitante, así como en la página Web del Organismo Promotor de la Inversión Privada, dentro del plazo de diez (10) días hábiles desde que el solicitante cubra los costos antes referidos, lo que deberá hacer dentro de los diez (10) días hábiles de aprobada la iniciativa, para conocimiento y participación del público interesado.

Que el numeral 18.2 del artículo 18 del mismo reglamento prevé que en caso de que, como resultado de la precalificación a que se ha hecho referencia, únicamente el titular de la iniciativa pueda ser considerado como postor apto, será de aplicación la adjudicación o concesión directa a que se refiere el literal b) del artículo 7 de la Ley. Asimismo, el numeral 20.1 del artículo 20 señala que en los supuestos en que resulte procedente la adjudicación y/o concesión directa, el acuerdo a que se refiere el literal b) del artículo 7 de la ley, será aprobado, en el caso de los Gobiernos Regionales y Locales, por el Consejo Regional o por el Concejo Municipal, según sea el caso.

Que según el artículo 14 del Decreto Legislativo N° 1012 que aprueba la ley marco de asociaciones público - privadas para la generación de empleo productivo y dicta normas para la agilización de los procesos de promoción de la inversión privada, modificado por la Ley N° 29771, las iniciativas privadas se realizan sobre proyectos de inversión en activos, empresas, proyectos, servicios, obras públicas de infraestructura y de servicios públicos; que podrán ser presentadas ante la Agencia de Promoción de la Inversión Privada - PROINVERSION o los Organismos Promotores de la Inversión Privada de los Gobiernos Regionales o Locales, por personas jurídicas nacionales o extranjeras, así como por consorcios de personas jurídicas o consorcios de personas naturales con personas jurídicas, sean éstas nacionales o extranjeras; que tienen el carácter de peticiones de gracia a que se refiere el artículo 112 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en lo que sea pertinente. En consecuencia, el derecho del proponente se agota con la presentación de la iniciativa privada ante el Organismo Promotor de la inversión Privada, sin posibilidad de impugnación del pronunciamiento en sede administrativa o judicial; y que mantendrán su carácter de petición de gracia hasta que el proyecto contenido en éstas sea incorporado al proceso de promoción de la inversión privada y se convoque a una

Q. up X 6 1



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Oferta Pública, Licitación Pública o Concurso de Proyectos Integrales, en cuyo caso será de aplicación según corresponda, lo dispuesto en las respectivas bases y/o en la legislación aplicable, o hasta que se suscriba el contrato correspondiente en caso se adjudique directamente por no haber terceros interesados.

Que el inciso b) del artículo 16 del referido decreto legislativo, establece que de no existir terceros interesados en la ejecución del proyecto de inversión objeto de la iniciativa privada o de uno alternativo, dentro del plazo antes indicado, procederá la adjudicación directa. En dicho supuesto, el órgano máximo del Organismo Promotor de la Inversión Privada aprobará la propuesta de iniciativa privada declarada de interés y procederá a la adjudicación directamente al proponente, debiéndose en este caso negociar los aspectos no esenciales del respectivo contrato no contemplados en la declaración de interés y proceder a suscribirlo.

Que el inciso a) del artículo 2 del Reglamento para la Promoción de la Inversión Privada en Lima Metropolitana, aprobado por la Ordenanza N° 867, define al Adjudicatario o Postor Adjudicatario, como la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, cuya oferta haya obtenido el otorgamiento de la buena pro en alguno de los procedimientos vinculados a la aplicación de las modalidades de participación de la inversión privada. Dependiendo de la modalidad contractual mediante la cual se formaliza la participación de la inversión privada, el Adjudicatario constituirá en el país una persona jurídica para la celebración y ejecución del Contrato de Participación de la Inversión Privada correspondiente.

Que respecto al presente caso, cabe indicar que conforme se desprende del Contrato de Concesión del Proyecto (folios 5609 a 5661), dicho proyecto fue una iniciativa privada presentada por a la Municipalidad Metropolitana de Lima⁶, el 31 de marzo de 2009, bajo el contexto normativo de la Ley N° 28059, Ley Marco de Promoción de la Inversión Descentralizada y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 015-2004-PCM y modificatorias, así como del Decreto Legislativo N° 1012 que aprueba la ley marco de asociaciones público - privadas para la generación de empleo productivo y dicta normas para la agilización de los procesos de promoción de la inversión privada, y su reglamento. Dicha iniciativa privada propuesta por a la , tenía como finalidad llevar cabo un proyecto de inversión consistente en el diseño, construcción, operación y mantenimiento de nuevas vías urbanas y de vías urbanas existentes.

Que el procedimiento de aprobación de la iniciativa privada presentada por a la en el marco de la regulación especial descrita líneas arriba, estuvo compuesto por las siguientes etapas:

- La Iniciativa Privada presentada por la empresa no domiciliada a la MML, el 31 de marzo de 2009.
- La Declaratoria de Interés por parte de la MML respecto de la iniciativa privada presentada por , mediante Acuerdo de Concejo N° 272 de 26 de junio de 2009.
- La aprobación de la Iniciativa Privada y la adjudicación directa de El Proyecto a efectuada mediante Acuerdo de Concejo N° 402 de 22 de octubre de 2009⁷.

⁴ En adelante El Proyecto.

⁵ Empresa no domiciliada vinculada a la recurrente (matriz de la recurrente), ubicada en Brasil. Cabe precisar que en noviembre de 2012 cambió su denominación a

⁶ En adelante

⁷ Para tal efecto, el Acuerdo de Concejo N° 272, mediante el cual la MML declaró de interés la iniciativa privada presentada por , fue publicado conjuntamente con el Resumen Ejecutivo de la citada iniciativa legislativa, en el diario oficial "El Peruano" el 3 de julio de 2009, siendo que el 1 de octubre de 2009, venció el plazo previsto para la presentación de expresiones de interés por parte de terceros, sin que ello hubiera ocurrido.

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

- La suscripción del Contrato de Concesión, realizada el 12 de noviembre de 2009, teniendo como Partes⁸ a la MML, quien participa como Concedente y a la empresa , quien participa como Concesionario¹⁰, esta última es una persona jurídica constituida en el Perú para la celebración y ejecución del citado contrato de concesión¹¹.

De acuerdo con lo estipulado en el mismo Contrato de Concesión, , es el Socio Estratégico¹².

Asimismo, se aprecia que la recurrente fue designada como , en virtud de los contratos celebrados entre esta y el 20 de noviembre de 2009 y 24 de agosto de 2010, denominados "Contrato Marco para la elaboración de Estudios Definitivos de Ingeniería y Construcción de la Obra Inicial del proyecto y "Contrato para el Diseño y Ejecución de las Obras Civiles en el Sistema Vial Vía Expresa

Análisis del reparo

Que habiéndose indicado el contexto particular que antecede al pago por concepto de aporte al FOMPRI, materia de análisis, corresponde verificar en que consistió dicho pago, para así comprobar si califica o no como gasto deducible respecto de la recurrente.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por tal ley.

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que en la misma línea, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto

⁸ Como se aprecia de las cláusulas 1.66 y 1.67 del contrato de concesión (folio 5655).

⁹ En adelante

¹⁰ Como se aprecia de las cláusulas 1.25 y 1.27 del contrato de concesión (folio 5659/vuelta).

¹¹ Como se aprecia de la cláusula 3.1 del contrato de concesión (folio 5653).

¹² Como se aprecia de las cláusulas 1.68, 1.78 y 14.10, el Socio Estratégico es el accionista o participacionista que acreditó el cumplimiento de los requisitos señalados en la declaratoria de interés de la iniciativa privada y que ostenta la titularidad de la participación mínima en el concesionario (25% del capital del Concesionario), durante toda la etapa de construcción de las obras de la concesión (folios 5620/vuelta, 5655 y vuelta).

¹³ Como se aprecia de la cláusula 1.30 del contrato de concesión, el Constructor es una persona jurídica que suscribe contratos de construcción de las obras de concesión con el Concesionario, pudiendo ser un tercero, un accionista del Concesionario, una empresa subsidiaria o una empresa vinculada del Concesionario o de uno de sus integrantes, encargada de realizar la construcción (folio 5658 y 5659/vuelta).

¹⁴ Tal como indica la recurrente (folios 5793 y 5795) y la Administración (folio 5678/vuelta), y se advierte del folio 4161.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que, asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01275-2-2004 y 04807-1-2006, entre otras, ha señalado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que de igual manera, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 00657-1-2007, 11063-8-2016, 06266-2-2018 y 06552-4-2019, entre otras, que los gastos realizados a favor de terceros que le proveerán de bienes y servicios no son deducibles cuando la recurrente puede obtener algún beneficio en razón de estos gastos y este se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene ese tercero; en tal sentido, sólo tendrá derecho a efectuar la deducción correspondiente la empresa que directa e inmediatamente obtiene ingresos gravados con el Impuesto a la Renta en base a los egresos realizados. Si bien dicho criterio está referido a gastos a favor de terceros que provean de bienes y servicios, también puede ser aplicado al caso de terceros que adquieran bienes o servicios a la recurrente, pues lo que subyace en ambos supuestos es el cumplimiento del principio de causalidad.

Que, por otro lado, el artículo 8 de la Ordenanza Nº 1302, que modifica el artículo 4 de la Ordenanza Nº 381, modificada por la Ordenanza Nº 867, que aprueba el Reglamento para la Promoción de la Inversión Privada en Lima Metropolitana, señala que en cada Gobierno Local se constituirá el Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada (FOMPRI). Los recursos del FOMPRI, serán destinados a financiar todos aquellos gastos imputables, directa o indirectamente, al proceso de promoción de la inversión privada a cargo del Organismo Promotor de la Inversión Privada. En calidad de Unidad Ejecutora del Presupuesto, el FOMPRI cuenta con la asignación de recursos propios, tales como, entre otros, los siguientes: 1) Un aporte que se establecerá en cada Contrato de Participación de la Inversión Privada, incluyendo los que se adjudiquen directamente como producto del procedimiento de evaluación de iniciativas privadas, cuyo monto podrá ascender hasta el 3% del monto neto de la inversión o costo aproximado del proyecto, deduciendo el cofinanciamiento que otorgue el Gobierno Local, de ser el caso; 3) Donaciones internas y externas; y, 10) Otros aportes previstos en las propuestas de iniciativas privadas o que se establezcan en la etapa de definición de la versión final del respectivo Contrato de Participación de la Inversión Privada en el caso de adjudicación directa de los mismos, siempre que no se trate de aportes para otros fines específicos establecidos en los respectivos contratos.

Que de autos se tiene que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº (folio 4580), se solicitó a la recurrente que acreditara documentariamente la causalidad del cargo a resultados efectuado en el ejercicio fiscalizado, por diversos conceptos detallados en el Anexo Nº 1 al citado requerimiento, entre los cuales se encontraba el cargo por el importe de S/ 23 505 300,00, cuyo nombre y glosa era "Otros Gastos Generales" "Compens. Tit." (folio 4574).

Que en el punto 3.7 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 4535 a 4537), la Administración señaló que, de la evaluación efectuada a la documentación presentada por la recurrente, en respuesta a dicho requerimiento, observó que la operación por el importe de S/ 23 505 300,00, correspondía al aporte voluntario al FOMPRI, el cual constituía un gasto no deducible. Al respecto, precisó que efectuó el análisis del Contrato de Concesión del Proyecto Vía Expresa de lo cual pudo advertir que sólo se consideraba como "Partes" del mismo a la MML y a y que, si bien dicho contrato regulaba la funcionalidad de otros sujetos, que sin calificar como "Partes" del mismo debían cumplir, como terceros, ciertos requerimientos que coadyuvaran a la explotación de la concesión, como es el caso del "Socio Estratégico", y el caso del "Constructor", la

¹⁵ Matriz brasilera, titular de la Iniciativa Privada de El Proyecto y accionista de

9



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

recurrente, a la cual encargó la construcción de las obras concesionadas¹⁶; dichos terceros -el "socio estratégico" y el "constructor"-, aun cuando pudieran ser integrantes del mismo grupo económico calificaban como terceros en la relación contractual.

Que además, detalló que según la Declaratoria de Interés de la iniciativa privada presentada por , por parte de la MML, efectuada mediante Acuerdo de Concejo N° 272, la modalidad de inversión de El Proyecto, era "gratuita", con un aporte de US\$ 500 000,00 al FOMPRI, siendo que en el acápite c) del Anexo N° 1 que formó parte de dicho acuerdo se dispuso incluir como parte del contrato de concesión, la obligación del concesionario - , de aportar la citada cantidad al FOMPRI, lo que fue incorporado en el contrato de concesión como parte de las obligaciones de , siendo que, luego, el 13 de febrero de 2013 se modificó el mencionado contrato a través de la Adenda N° 1, estableciéndose en su cláusula séptima que debía "demostrar" el pago al FOMPRI por un importe de US\$ 9 100 000,00, importe cuyo pago fue asumido por la recurrente. Preciso que la citada adenda no modificó las cláusulas del contrato referidas al aporte al FOMPRI por el importe de US\$ 500 000,00, siendo además que a la fecha de la firma de dicha adenda (13 de febrero de 2013), la obligación contractual de pago del referido importe de US\$ 500 000,00 al FOMPRI, por parte de ya se debía haber extinguido¹⁷, no habiéndose precisado la naturaleza de la citada cláusula séptima en relación con el aporte al FOMPRI. Agregó que existían dos actas de acuerdos previos a la suscripción de la anotada adenda, entre la MML y la recurrente -Acta de Acuerdo de 20 de mayo de 2011- y entre y la recurrente -el Acta de Acuerdo de 10 de enero de 2013-, que revelaban el conocimiento que tenían las partes respecto a que el pago de los US\$ 9 100 000,00 al FOMPRI, provenía de una liberalidad o "donación" de un tercero ajeno al contrato de concesión -la recurrente- para con la MML, y de una obligación pactada entre y la recurrente (empresas vinculadas) que no relacionaba a esta última como parte del contrato de concesión. Por lo expuesto, observó el citado gasto, al considerar que no se trataba de una obligación contraída por la recurrente, que cumpliera el principio de causalidad, calificándolo más bien como una liberalidad.

Que mediante el punto 3.7 del Requerimiento N° (folios 4723 a 4725), la Administración reiteró el análisis y conclusiones a las que arribó en el Resultado del Requerimiento N° respecto a la observación por el aporte al FOMPRI, solicitando a la recurrente que, de tener opinión en contrario, la explicara y sustentara documentariamente.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de octubre de 2017 (folios 4672 a 4679), en el que explicó que, el 31 de marzo de 2009, presentó la iniciativa privada denominada "Proyecto a la Gerencia de Promoción de la Inversión Privada de la MML, la cual tenía como finalidad llevar a cabo la ejecución de un proyecto de inversión consistente en el diseño, construcción, operación y mantenimiento de vías urbanas, seguidamente, habiendo transcurrido el plazo para la presentación de expresiones de interés por parte de terceros, sin que ello haya ocurrido, el 27 de octubre de 2009, se le adjudicó directamente la ejecución y explotación del citado proyecto, siendo que, a fin de cumplir con los requisitos regulatorios para la suscripción del contrato de concesión, fue su empresa vinculada domiciliada en el Perú-, quien finalmente suscribió el contrato de concesión con la MML, el 12 de noviembre de 2009, en el cual se acordó que como Concesionaria, debía pagar por concepto de FOMPRI, el importe de US\$ 500 000,00; posteriormente, suscribió con y la

¹⁶ Conforme con los contratos celebrados entre esta y de 20 de noviembre de 2009 y de 24 de agosto de 2010, denominados "Contrato Marco para la elaboración de Estudios Definitivos de Ingeniería y Construcción de la Obra Inicial del Proyecto" y "Contrato para el Diseño y Ejecución de las Obras Civiles en el Sistema Vial Vía Expresa", como se mencionó en los Antecedentes.

¹⁷ Considerando que en las cláusulas 10.15 y 10.16 del contrato de concesión suscrito el 12 de noviembre de 2009, se estableció que el Concesionario estaba obligado a aportar al FOMPRI, un total de US\$ 500 000,00, que serían abonados en dos partes: 1) US\$ 100 000,00 a la fecha de la firma del contrato de concesión, y 2) US\$ 400 000,00 a los seis meses de la firma del contrato de concesión. Por ende, dichos pagos se habrían efectuado en noviembre de 2009 y en mayo de 2010, respectivamente, habiendo quedado extinguida tal obligación a esa fecha.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

MML, el Acta de Acuerdo de 20 de mayo de 2011, con el fin de acordar el pago de un aporte "adicional" al FOMPRI por el importe de US\$ 9 100 000,00, por ello, el 13 de febrero de 2013, y la MML, suscribieron una adenda al contrato de concesión, incorporando la obligación de pago del aporte "adicional" al FOMPRI, el cual debía ser asumido por ella. Asimismo, expuso que la contrató para que prestara los servicios de construcción necesarios para la ejecución de El Proyecto, siendo que como resultado de ello, generaría ingresos gravados por los citados servicios prestados, esto es, que siendo ella la encargada de realizar las referidas obras de construcción por las cuales sería retribuida por habría una razón económica para que asumiera el pago "adicional" del FOMPRI, cumpliendo así el principio de causalidad, al evidenciarse la vinculación económica que tenía con y la generación de mejoras en su renta, por lo que no se trataba de un acto de liberalidad o donación.

Que en el punto 3.7 del Resultado del Requerimiento N° (folios 4638 a 4648/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó, entre otros, que el beneficio directo del aporte "adicional" al FOMPRI acordado en la citada Adenda 1, no le correspondía a la recurrente sino a la empresa concesionaria, toda vez que la ampliación del plazo de la concesión de 30 a 40 años era para además quien se repuntaba propietaria de las obras realizadas por la recurrente era y quien recibía los ingresos por la explotación de la concesión – peaje- era siendo que si bien concluidas las obras, la recurrente permanecería como accionista de percibiendo rentas de sus contratos de obras y dividendos como accionista de esta, pudiendo argumentar tener legítimo interés en la concesión, dicho interés se encontraba mediatizado por el beneficio directo que tenía en la concesión, como titular de la misma, y citó al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00657-1-2007, 06463-8-2014 y 07577-8-2014. Por ende, concluyó que no procedía considerar como gasto deducible el pago asumido por la recurrente por el aporte "adicional" al FOMPRI, al no ser necesario para el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, al no cumplir con el principio de causalidad, por lo que mantuvo la observación por el importe de S/ 23 505 300,00.

Que en el caso materia de análisis la Administración consideró que el gasto incurrido por la recurrente, al haber asumido el pago del aporte "adicional" al FOMPRI, no cumplía con el principio de causalidad, pues no era una obligación que le correspondía a esta sino a otra empresa - ; no obstante, la recurrente, considera que dicho gasto era deducible, ya que tenía legítimo interés en el contrato de concesión celebrado entre y la MML, toda vez que la contrató para que prestara los servicios de construcción para la ejecución de El Proyecto, lo que le generaría ingresos gravados. En ese sentido, corresponde a este Tribunal dirimir al respecto.

Que de la documentación que obra en autos, se observa el Contrato de Concesión suscrito el 12 de noviembre de 2009, que, como se mencionó anteriormente, tiene como "Partes" a la MML; quien participa como Concedente y a quien participa como Concesionario (folios 5609 a 5661).

Que en los acápites h) e i) de la cláusula 3.5 del citado contrato de concesión, relacionado a las Obligaciones del Concesionario a la fecha de suscripción, se indicó lo siguiente (folio 5650):

"h) EL CONCESIONARIO debe efectuar el pago a favor del FOMPRI, Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada creado por Ordenanza Municipal N° 867, por un importe ascendente a Cien Mil y 00/100 Dólares Americanos (US\$ 100 000,00 Dólares Americanos) (...)

i) EL CONCESIONARIO deberá presentar un escrito de compromiso para el pago del monto a favor del FOMPRI, por un importe ascendente a Cuatrocientos Mil y 00/100 Dólares Americanos (US\$ 400 000,00 Dólares Americanos), conforme a lo establecido en la Cláusula 10.16."

Que, asimismo, en las cláusulas 10.15 y 10.16 del mencionado contrato de concesión, respecto al pago al FOMPRI, se estableció lo siguiente (folio 5631/vuelta):



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

"Sin perjuicio de las obligaciones de cargo de EL CONCESIONARIO a la Fecha de Suscripción del Contrato, este último se encuentra obligado a efectuar un pago a favor del Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada – FOMPRI (...), por un monto total ascendente a Quinientos mil con 00/100 Dólares Americanos (US\$ 500 000,00).

Dicho Pago será realizado en dos (02) cuotas, de la siguiente manera:

- (i) US\$ 100 000,00 (Cien mil con 00/100 Dólares Americanos) a la Fecha de Suscripción del Contrato de Concesión.
- (ii) US\$ 400 000,00 (Cuatrocientos mil y 00/100 Dólares Americanos) a los seis (06) meses siguientes de la Fecha de Suscripción del Contrato de Concesión".

Que de lo expuesto se desprende que, en los términos del Contrato de Concesión, la obligación de realizar el aporte al FOMPRI por la aludida suma de US\$ 500 000,00, correspondía a la empresa concesionaria, esto es, a

Que posteriormente, mediante Acta de Acuerdo de 20 de mayo de 2011¹⁸ (folios 4238 a 4244), en cuya suscripción participaron la MML y la recurrente, se acordó que esta última aportaría la suma "adicional" de US\$ 9 100 000,00 al FOMPRI, en el marco del Contrato de Concesión del Proyecto, bajo los siguientes términos:

"Forma de Cumplimiento: El pago de los US\$ 9 100 000,00 será hecho directamente por en 2 pagos de US\$ 4 550 000,00, siendo la primera a los treinta días contados a partir de la fecha de obtención de la aprobación del del Proyecto por parte de la autoridad competente. El segundo pago se efectuará doce meses después de efectuado el primer pago.

Forma de Compromiso: De parte de la sugerencia es que el sea una **donación**¹⁹ de para el FOMPRI, pero el vehículo definitivo será lo que sea propuesto por la MML para la conformidad por parte de OAS".

Que asimismo, mediante el Acta de Acuerdo de 10 de enero de 2013 (folios 4235 y 4236), en cuya suscripción participaron y la recurrente, se explicó que esta última, al ser un sujeto con legítimo interés en la continuación de El Proyecto por ser el constructor encargado de las obras, fue designado como el obligado a efectuar el pago "adicional" al FOMPRI por el importe de US\$ 9 100 000,00. Así, en la referida acta se planteó la posibilidad de celebrar una adenda al Contrato de Concesión, incorporando una cláusula mediante la cual se concretara la obligación relacionada al citado pago "adicional" al FOMPRI²⁰, indicándose de forma expresa lo siguiente:

"Como bien dicha Adenda que se evalúa celebrar no podía generar obligaciones que afecten a **terceros ajenos al Contrato de Concesión**²¹, y en el afán de mantener el espíritu del Acta de Acuerdo que establecía a como el obligado a aportar la contribución al FOMPRI, las partes del Contrato de Concesión optarían por establecer de manera general que el aporte podría efectuarlo **un tercero**²² con legítimo interés, como es el caso de Para dichos efectos, sería el obligado únicamente a demostrar que el aporte de la contribución ha sido efectuado conforme a las estipulaciones que en su momento establezca la Adenda".

¹⁸ Si bien se indica como fecha de celebración el 20 de mayo de 2001, ello se trata de un error material, siendo dicha fecha el 20 de mayo de 2011, como así lo indica la recurrente (folio 5695) y la Administración (folio 5677/vuelta).

¹⁹ El resultado es nuestro.

²⁰ Es así como se propuso la redacción de un modelo de cláusula, la cual finalmente se incorporó a la adenda al Contrato de Concesión.

²¹ El resultado es nuestro.

²² El resultado es nuestro.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que seguidamente, el 13 de febrero de 2013, y la MML, suscribieron la Adenda N° 1 al Contrato de Concesión del Proyecto (folios 4220 a 4234), siendo que en los puntos 1.1.4 y 1.4.11 de la cláusula primera de dicha adenda, se indicó que las partes habían acordado una contribución adicional al FOMPRI ascendente a US\$ 9 100 000,00, así como también la ampliación del plazo de concesión de treinta a cuarenta años. Asimismo, en la cláusula séptima de la referida adenda se estableció lo siguiente:

"EL CONCESIONARIO, dentro de las setenta y dos (72) horas siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la presente Adenda, demostrará el pago a favor del Fondo Municipal de Promoción de la Inversión Privada – FOMPRI (...), por un monto total ascendente a Nueve millones cien mil con 00/100 Dólares Americanos (US\$ 9 100 000,00)".

Que de lo expuesto se aprecia que, en el marco del Contrato de Concesión, antes descrito, en el cual se pactó la obligación de aporte al FOMPRI, era la Concesionaria de El Proyecto, y la MML era la Concedente, siendo estas las partes contratantes de dicho contrato, y, por ende, los sujetos pasibles de los derechos y las obligaciones pactadas en el mismo y en sus adendas²³.

Que por su parte, la recurrente era la empresa encargada de ejecutar la construcción²⁴ de El Proyecto, habiendo sido contratada por para dicho efecto a través de dos contratos: "Contrato Marco para la elaboración de Estudios Definitivos de Ingeniería y Construcción de la Obra Inicial del proyecto y "Contrato para el Diseño y Ejecución de las Obras Civiles en el Sistema Vial Vía Expresa de 20 de noviembre de 2009 y 24 de agosto de 2010, respectivamente. Asimismo, la recurrente señaló que también estaba encargada de la construcción de las Obras Especiales establecidas en la Cláusula 6.62 del Contrato de Concesión, incorporada mediante la Adenda N° 1 a dicho contrato²⁵ (folio 4223).

Que en ese sentido, según lo expuesto precedentemente se aprecia que la participación de la recurrente en el referido contrato fue la de un tercero ajeno a la relación contractual, en cuyo marco se pactó la obligación de pago "adicional" al FOMPRI, como así se reconoce expresamente en el Acta de Acuerdo de 10 de enero de 2013 antes detallada, suscrita entre aquella y y que incluso también lo manifestó la propia recurrente a lo largo de su recurso impugnatorio, en el cual alegó que si bien era un tercero en dicha relación contractual, tenía legítimo interés en el cumplimiento del compromiso de pago del aporte "adicional" al FOMPRI, al ser la constructora de las obras materia de concesión, siendo que ante el incumplimiento de dicha obligación, el Concesionario - incurriría en una causal de pérdida de El Proyecto, lo que repercutiría en los ingresos de la recurrente al no poder desempeñarse más como constructora de las obras que lo conformaban.

²³ En efecto, el artículo 1363 del Código Civil, señala que los contratos sólo producen efectos entre las partes que los otorgan y sus herederos, salvo en cuanto a éstos si se trata de derechos y obligaciones no transmisibles.

²⁴ Cabe indicar que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 1494), la recurrente tiene como actividad principal la ejecución de obras de ingeniería civil e industria de construcción civil pesada, administración y ejecución de proyectos de obras, importación y exportación en general, compra de inmuebles de terceros y venta de inmuebles propios, explotación de yacimientos minerales, servicios de dragado y transporte, navegación marítima, fluvial y lacustre.

²⁵ Es del caso mencionar que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló que la obligación de construcción y financiamiento de dichas "Obras Especiales" sería asumida por el Concesionario - y que sus importes coinciden con los que previamente habían sido pactados por y la recurrente en el "Contrato para el Diseño y Ejecución de las Obras Civiles en el Sistema Vial Vía Expresa de 24 de agosto de 2010, por lo que, concluyó que tales obras especiales no significaron ningún impacto en el precio global del contrato de construcción de las obras de El Proyecto, esto es, no se generaron "nuevas" obras ni mayores ingresos para la recurrente producto de la suscripción de la citada Adenda N° 1 (folio 4640 y vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que, ahora bien, conforme se aprecia de lo actuado, la Administración no ha cuestionado la acreditación del destino del gasto ni su fehaciencia²⁶, sino más bien la relación de causalidad de dicho gasto con la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta gravada de la recurrente.

Que sobre el particular, corresponde indicar que de la documentación que obra en autos y de lo antes expuesto no se aprecia las razones o motivos por los cuales la recurrente se encontraría obligada a efectuar este pago "adicional" por concepto de aporte al FOMPRI, y además, si bien la recurrente pudo haberse visto beneficiada con una percepción de ganancias provenientes de su actividad como Constructor, a consecuencia de los contratos de obras celebrados con , toda vez que según alega y se verifica de autos, dicha empresa la había contratado para que se encargara de la construcción de las obras materia de concesión, el pago "adicional" por concepto de aporte al FOMPRI tiene una mayor vinculación con las rentas que obtendría por lo que aun cuando la recurrente pudiera tener algún interés y obtuviera algún beneficio producto del cumplimiento del compromiso de pago del aludido aporte "adicional" al FOMPRI, e incluso aun cuando su obligación de pago se hubiera pactado en acuerdos privados, dicho beneficio se encontraba mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtendría , ya que esta última era la empresa que actuaba como Concesionaria en el marco de la celebración del Contrato de Concesión suscrito con la MML, siendo la beneficiada directa con la ampliación del plazo de concesión establecido en la Adenda Nº 1 al Contrato de Concesión, quien además era la titular de las obras ejecutadas y también era quien recibiría ingresos directos provenientes de la explotación de dicha concesión; asimismo, en caso de incumplimiento de lo establecido en el contrato de concesión y su adenda, era quien directamente afrontaría las consecuencias de dicho incumplimiento, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no se reconoce que ella tenía un interés legítimo para asumir el pago materia de controversia, no obstante, este se vio mediatizado por el beneficio directo e inmediato de según lo antes expuesto.

Que, en tal sentido, no se encuentra acreditado que el gasto por concepto de aporte "adicional" al FOMPRI cumpla con el principio de causalidad recogido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a la recurrente, en atención al criterio expuesto en las Resoluciones Nº 00657-1-2007, 11063-8-2016, 06266-2-2018 y 06552-4-2019 antes citadas, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y, por tanto, corresponde mantenerlo, y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que el aporte "adicional" al FOMPRI, es deducible, pues tiene como sustento el Acta de Acuerdo suscrito el 20 de mayo de 2011, en la que participaron la MML y ella; cabe señalar que si bien existe dicho acuerdo, el cual fue descrito líneas arriba, en el que se pactó que la recurrente efectuaría el pago del aporte "adicional" al FOMPRI, ello, no resulta suficiente para aseverar que el mencionado gasto cumpla con el principio de causalidad para aquella, de acuerdo con el criterio de este Tribunal y el análisis efectuado en los considerandos precedentes, donde se ha establecido como beneficiario directo e inmediato en relación a dicho gasto a y no a la recurrente^{27y28}.

Que en el presente caso no se encuentra en discusión la potencialidad del gasto efectuado para generar beneficios o ingresos ni la amplitud del concepto de causalidad, sino la existencia del nexo causal entre dicho gasto y la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, conforme a lo exigido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en ese sentido, si bien, como afirma la recurrente, este Tribunal ha recogido una noción con carácter amplio del principio de causalidad, también es cierto que ha establecido que en casos, como el de autos, relacionado a gastos

²⁶ En efecto, obra en el folio 4205, la constancia de la transferencia bancaria efectuada por la recurrente a favor del MML – CUENTA PAGADORA FOMPRI, por el importe de US\$ 9 100 000,00.

²⁷ Cabe considerar el criterio establecido en la Resolución Nº 07577-8-2014.

²⁸ Tan es así, que la MML dirigió el Oficio Nº de 15 de febrero de 2013 al Gerente General de , indicándole que en atención a la cláusula sétima de la Adenda 1 al Contrato de Concesión, solicitaba a dicha empresa se sirva efectuar el depósito en la cuenta bancaria correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

realizados a favor de terceros que adquieren bienes o servicios, no son deducibles cuando si bien la recurrente podría obtener algún beneficio en razón de estos gastos, ello se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene ese tercero, por lo que la invocación del criterio contenido en la Resolución N° 4971-1-2006 sobre la potencialidad del gasto para generar beneficios futuros, no resulta pertinente.

Que como se observa del análisis efectuado en los considerandos precedentes, se ha realizado un examen conjunto y razonado de los antecedentes y circunstancias específicas en torno al desembolso materia de reparo, habiéndose concluido, en base a ello, que la obligación desprendida del contrato de concesión y su adenda, relacionada al cumplimiento del aporte "adicional" al FOMPRI corresponde al Concesionario – siendo que es precisamente por ello que se propuso la redacción de la cláusula séptima de la aludida adenda en el sentido que debía "demostrar" dicho pago, pudiendo haber sido aquel efectuado por un tercero ajeno a la relación contractual, como fue la intervención de la recurrente; no obstante, ello no altera que las consecuencias de la no realización de dicho pago afectaría de forma directa e inmediata a la concesionaria quien, en los términos señalados por la propia recurrente, hubiera podido perder la concesión, y por ende la renta gravada que percibiría producto de la explotación de la misma por lo que si bien la recurrente podía tener algún interés legítimo e incluso obtener algún beneficio del gasto objetado, este se encontraba mediatizado, debido al beneficio directo e inmediato que obtenía mediante el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato de concesión, concluyéndose en virtud del criterio expuesto en la jurisprudencia de este Tribunal antes citada, que no se acreditó que tal desembolso cumpliera con el principio de causalidad, el cual constituye el fundamento del reparo bajo análisis, por lo que no resultan atendibles los argumentos en contrario esgrimidos por la recurrente en este extremo.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01150-3-2018, invocada por la recurrente, no resulta aplicable al presente caso, pues se trata de un supuesto distinto, en el que se acreditó la relación de causalidad del gasto siendo que en dicho caso la recurrente además acreditó los motivos por los cuales estaba obligada a asumir el gasto del tercero.

Que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración estaría desconociendo la validez de las Actas de Acuerdo de 20 de mayo de 2011 y de 10 de enero de 2013, en las que incluso habría participado la MML (en la primera de ellas), pues como se aprecia de autos, el contenido de dichos documentos ha sido meritulado en el análisis realizado tanto por la Administración como por este colegiado, siendo que su validez no ha sido objetada, por lo que carece de relevancia la referencia al documento de la Contraloría denominado "Causa y Efectos de las Renegociaciones contractuales de las APPs en el Perú", a que se refiere la recurrente²⁹.

Que sin perjuicio de lo señalado en el sentido que es el Concesionario el beneficiario directo respecto al gasto por aporte "adicional" al FOMPRI, no está de más precisar que carece de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a que la Declaratoria de Interés del Acuerdo de Consejo de 26 de junio de 2009 a favor de la Aprobación de la iniciativa privada y adjudicación directa de El Proyecto a según Acuerdo de Consejo de 27 de octubre de 2009, y los compromisos establecidos en la Cláusula 14.12 del Contrato de Concesión dirigidos al Socio Estratégico, esto es, a quien es su le corresponderían también a ella, al societariamente formar una sola entidad con dicha empresa, lo que confirmaría que no se irrogó obligaciones ajenas; dado que tal como se ha expuesto precedentemente, la obligación desprendida del contrato de concesión y su adenda, relacionada al cumplimiento del aporte "adicional" al FOMPRI

²⁹ Conforme indica la recurrente (folio 5788), este documento señala que no existirían acuerdos firmados entre la MML que involucren obligaciones pecuniarias para el Socio Estratégico y/o para la recurrente. El citado documento puede verse en el siguiente enlace: http://doc.contraloria.gob.pe/estudios-especiales/estudio/2015/Estudio_renegociaciones_contractuales_APP.pdf (Visto el 13/10/2020).



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

corresponde al concesionario, esto es, a , persona jurídica distinta a además, a mayor abundamiento, debe precisarse que el análisis que se efectúa en el presente caso a fin de verificar la causalidad del gasto se realiza desde una óptica tributaria, en la que la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior se considera como un sujeto distinto a su matriz³¹.

Que es preciso indicar que teniendo en cuenta la conclusión antes arribada sobre el aludido gasto, ya no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre la calificación de acto de liberalidad realizada por la Administración respecto de aquel, ni sobre los argumentos de la recurrente en relación con esta calificación, pues tal y como se ha analizado anteriormente, este gasto no cumple con el principio de causalidad, aspecto que también fue cuestionado por la Administración³².

(ii) Diferencia de cambio relacionada a operaciones con

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 al referido valor (folios 5409 a 5479 y 5506), se aprecia que la Administración determinó que los "préstamos" otorgados por la recurrente a su vinculada no representaban la verdadera transacción realizada, debido a que en realidad se trataban de operaciones de traslado de los saldos de los flujos de efectivo de la recurrente hacia la caja única del grupo económico al que pertenece³³, los cuales luego retornaron para el pago de las obligaciones relacionadas a la actividad gravada de la recurrente, por lo que, al recalificar tales operaciones, procedió a reparar la deducción efectuada por esta, vía declaración jurada, por el importe de S/ 34 039 272,00, correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio, vinculada a la tenencia de dichos saldos en moneda extranjera, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y citando como base legal la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el inciso d) del referido artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013, señala que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que, de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el inciso d), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

³⁰ Actualmente denominada

³¹ Así, es preciso anotar que en cuanto a las entidades constituidas en el exterior y sus sucursales en el país, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10504-1-2013 y 12613-3-2015, entre otras, que las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta consideran a la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior, como un sujeto distinto a su matriz, lo cual es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan las sucursales constituidas en el Perú de empresas establecidas en el exterior, respecto de las operaciones que realizan, las que deben inscribirse en el RUC y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones tributarias formales; y que si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere como sujetos independientes.

³² Criterio similar ha sido expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12459-8-2015.

³³ Grupo económico cuya matriz es



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que en la Resolución N° 02760-5-2006, este Tribunal ha señalado que la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Que en dicha resolución se indica que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no solo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante la Resolución N° 08678-2-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido lo siguiente: *"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera"*.

Que de otro lado, la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121, indica en su primer párrafo que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios; y precisa en su último párrafo que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo anteriormente señalado, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que en la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que la Norma VIII recoge el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos, y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones), atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando esta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados³⁴.

Que, asimismo, mediante la Resolución N° 00590-2-2003, se señaló que la Norma VIII incorpora el criterio de realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes. En tal sentido,

³⁴ Cabe precisar que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1121. En ese sentido, también resultan válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

conforme con lo señalado en las Resoluciones Nº 04773-4-2006 y 04774-4-2006, el criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la indicada Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Que en la Resolución Nº 06983-5-2006 se ha detallado que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la citada Norma VIII la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que en tal sentido y de acuerdo con lo expuesto en la Resolución Nº 06266-2-2018, entre otras, este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado.

Que de autos se tiene que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº (folios 4894 y 4895), se solicitó a la recurrente que acreditara con la documentación sustentatoria correspondiente la ganancia por diferencia de cambio relacionada a la Cuenta - Cuentas por cobrar diversas relacionadas Matriz, por la suma de S/ 27 716 650,25, y a la Cuenta - Intereses, regalías y dividendo Matriz, por la suma de S/ 6 628 906,19³⁵. En ese sentido, se requirió a la recurrente entre otros, que explicara el tratamiento contable y tributario de dicha diferencia de cambio, así como el origen y destino de los fondos de los que provenía la misma.

Que en respuesta al anotado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 24 de noviembre de 2017 (folios 4897 a 4899), a través del cual mencionó que como parte del manejo de su tesorería invirtió el excedente de sus flujos de efectivo en préstamos en moneda extranjera (dólares americanos) a su empresa vinculada no domiciliada los mismos que calificaban como operaciones de contenido crediticio y le generaron ganancias por intereses, los cuales fueron considerados como rentas de fuente extranjera, por lo que, toda vez que es una sucursal de empresa no domiciliada, las rentas de fuente extranjera que obtuviera no son alcanzadas por el Impuesto a la Renta, constituyendo rentas no gravadas, razón por la cual fueron deducidas para la determinación de la base imponible de dicho impuesto; precisó además que en la fiscalización efectuada por el ejercicio 2012, la Administración confirmó la deducción de los intereses devengados en tal ejercicio. Explicó que considerando que las citadas inversiones se efectuaron en moneda extranjera, registró la reexpresión de los saldos mensuales de dicha moneda en moneda nacional con el consecuente registro de la diferencia de cambio resultante (ganancia neta), vinculada exclusivamente a los préstamos colocados en el exterior; asimismo, consideró

³⁵ El detalle de dichos montos se expresa en los cuadros insertos en el citado requerimiento, cuya información fue extraída del Libro Diario de la recurrente.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

que existía similitud entre su caso y el caso resuelto por este Tribunal relacionado a la diferencia de cambio generada por inversiones en bonos de tesoro público que generaron rentas no gravadas.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 4885 a 4892), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que , quien era la "prestataria" en los contratos denominados de mutuo, tiene su domicilio en país calificado como , por lo que se trataría de una empresa Seguidamente, analizó los contratos y sus adendas, cuyas cláusulas tienen la misma forma y contenido, variando únicamente en los montos³⁶, observando, entre otros, los siguientes puntos:

- Carecen de fecha cierta, es decir de la constancia auténtica del momento en que el acto jurídico se verificó, circunstancia que resulta relevante en los casos de contratos celebrados fuera del país.
- El lugar que consignan en los contratos es país que no corresponde a ninguno de los domicilios de las partes contratantes.
- Según la cláusula segunda, la remesa de los recursos se hace de acuerdo con las reglas del Banco ; asimismo, conforme con la cláusula tercera, las transferencias de los recursos de la recurrente a la aludida empresa no domiciliada se hacen a través de la cuenta de un banco perteneciente a la segunda en el Banco con sede en
- En la cláusula 3.2 se indica que la amortización sería en seis meses en unos contratos y en otros en computados desde la firma del contrato, sin embargo, no existe ninguna cláusula donde se fije el número de cuotas del supuesto préstamo, periodicidad, cronograma de vencimiento, importes de cada cuota (capital más intereses), ni tampoco se advierte que se haga remisión a algún documento complementario donde se indique dicha información. El plazo, en la mayoría de los casos, no se cumple, algunos son cancelados antes de su vencimiento (1, 2, 3 o 4 meses) y otros exceden los dos años.
- En la cláusula octava se señala que toda documentación debe estar dirigida al "mutuatario", con copia a quien es representante de - vinculada y ubicada en por tiempo indeterminado, según consta en el Acta de Reunión Extraordinaria de Socios de la de 27 de noviembre de 2007.
- Los firmantes "Testigos" de dichos acuerdos se encuentran domiciliados en lugar donde tiene su domicilio fiscal la empresa matriz, siendo que durante el ejercicio 2013 tales personas cumplían labores en dicha empresa matriz³⁷.
- Cada contrato denominado de mutuo puede tener, dependiendo de si el monto del "préstamo" es menor o mayor, entre 5 hasta 40 adendas. Lo que se modifica en dichas adendas es el "monto del préstamo", advirtiéndose que las mismas tienen naturaleza, más que de adendas, de un control de remesas (recursos) que va restituyendo el "mutuatario" al "mutuante"³⁸.

Que además, mencionó que del Portal Web del Poder Judicial de verificó una resolución del Tribunal referida a relacionada a un proceso de recuperación judicial que se sigue en en la que dicha empresa y otras solicitaron la exclusión de los procesos judiciales que se les siguen en calidad de partes solidarias patrimonialmente, siendo que de la traducción al castellano de

³⁶ Indica además que los contratos tienen su origen entre los años 2010 a 2012, encontrándose vigentes en el periodo fiscalizado.

³⁷ Según el portal web <https://www.linkedin.com/>

³⁸ Por ejemplo, en el Contrato N° 292, por US\$ 47 millones, de 31 de diciembre de 2010, se remesa el importe de US\$ 2 millones, por lo que, restando dicho importe, se obtiene el nuevo monto del préstamo, es decir US\$ 45 millones.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

la citada resolución se obtuvo que, es una persona jurídica no operativa integralmente controlada por la matriz, creada exclusivamente para la captación de recursos en el exterior, que tiene como fin primario formar la caja de las demás sociedades del grupo en el país. De lo expuesto, observó que los contratos denominado de "mutuo" celebrados entre la recurrente y su vinculada *"simulan flujos de recursos"*, es decir, una caja controlada por su lo que es corroborado con la anotación en los Estados Financieros Auditados del ejercicio 2013 de la recurrente, donde se indica que *"es una estrategia de tesorería de la sucursal"*, precisando que no se trataba de inversiones que se hubieran efectuado como los Bonos de Tesoro Público a que se refiere la Resolución N° 08678-2-2016, sino que se trataba de una "caja". Por ende, concluyó que las ganancias por diferencia de cambio que generan dichos flujos de recursos se encuentran gravadas, y que, al tratarse de una caja, las operaciones de entradas y salidas de dinero están relacionadas al mantenimiento de la fuente productora de renta gravada de la recurrente; en consecuencia, consideró que no resultaba procedente la deducción por concepto de diferencia de cambio por el importe de S/ 34 039 272,00, ya que era computable para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 5099), la Administración comunicó a la recurrente la aludida observación relacionada a la deducción indebida originada por la diferencia de cambio vinculada a operaciones con a fin de que esta presentara sus descargos al respecto.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente, mediante escrito de 14 de diciembre de 2017 (folios 5092 a 5098), expresó que carecía de fundamento la conclusión de la Administración cuando señaló que los contratos de mutuo simulaban flujos de recursos, y que, como sucursal peruana de era suficiente que hubiese registrado una cuenta por cobrar en moneda extranjera no destinada a generar rentas de fuente peruana para que la diferencia de cambio vinculada a dicho activo no resultase computable para la determinación de la renta neta, lo que se encontraba en línea con lo establecido por la Resolución N° 8678-2-2016 de observancia obligatoria. Preciso que la Administración pretendía desconocer los contratos de mutuo, cuando sus efectos ya habían sido validados en las fiscalizaciones de los ejercicios 2010 a 2012; asimismo, recalco que sus fondos provenían de las cobranzas de sus facturas de los años 2010 a 2013, y que el destino de dichos fondos fueron utilizados para el pago de las obligaciones propias de su negocio y el excedente lo utilizaba para inversión bajo la modalidad de contratos de mutuo en moneda extranjera a una entidad vinculada no domiciliada.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 4922 a 4942), la Administración dejó constancia de lo argumentado por la recurrente. y señaló, entre otros, que mantenía su posición sostenida en el Resultado del Requerimiento N° , en cuanto al análisis de los mencionados contratos; asimismo, precisó que de la mecánica de dichos contratos celebrados entre la recurrente y su vinculada, se podía inferir lo siguiente:

- Se destinan recursos, pero no se establecen en las cláusulas del contrato el cronograma de pagos, plazos de retorno, cuotas, montos, interés en cada caso y otras limitantes que restan certeza sobre su real objeto.
- Se celebran múltiples adendas por cada contrato, las cuales se suscriben cada vez que el "deudor" hace un abono del dinero recibido, sin identificar si es por el capital o por el interés, por lo que el tratamiento es similar a una cuenta corriente que lleva un sujeto en un banco donde deposita sus recursos.
- El circuito que sigue la operación es que se abona a una cuenta del exterior, que pertenece al "deudor", y cuando se cancela parcialmente, ingresa a la contabilidad de la recurrente, pero el recurso se destina inmediatamente a pagar las obligaciones contraídas con sus proveedores por sus actividades gravadas, no permaneciendo en sus cuentas.

20



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

- La Nota 8 de los Estados Financieros de la recurrente precisa que los "préstamos" otorgados son "parte de la estrategia de tesorería de la sucursal".

Que en ese sentido, precisó que quedaba claro que la entrega de recursos de la recurrente a y la devolución que esta realizaba, no guardaba relación con los contratos de mutuo que celebraron, siendo que observó que los depósitos que se hacían no se destinaban a sino a las empresas que integraban el grupo económico; asimismo, indicó que la devolución de dichos recursos, provenían de lo recaudado de las otras empresas del grupo que también aportaban a la "caja única", por tanto, reconociendo que una "caja única" es una herramienta lícita de gestión de tesorería de cualquier grupo económico, el simular su existencia bajo la denominación de "contratos de mutuo" con el objetivo de eludir del cómputo de las rentas gravadas a las diferencias de cambio derivadas de los saldos en moneda extranjera reexpresados en moneda nacional a la fecha del Balance General, demostraba que la deducción efectuada por la recurrente no se ajustaba a los hechos verdaderamente acontecidos.

Que, aunado a ello, señaló que en la presente fiscalización (ejercicio 2013), las operaciones de las cuentas por cobrar generaron diferencia de cambio, situación que no fue observada ni requerida en las fiscalizaciones de ejercicios anteriores. Asimismo, verificó que las remesas de dinero (transferencias y retornos) que habían originado las diferencias de cambio, eran producto de las operaciones de construcción que la recurrente realizaba, siendo además que, al efectuar el seguimiento contable de la cuenta corriente de Caja y Bancos Cuenta Consolidadora, obtuvo que con el ingreso de dinero proveniente del exterior la recurrente realizó pagos a sus proveedores relacionados a su actividad de construcción, corroborando así que dicha diferencia de cambio se encontraba ligada al mantenimiento de su fuente productora de renta. Por ende, no aceptó la deducción pretendida por la recurrente.

Que de lo actuado en el expediente se tiene que la recurrente sostiene que la ganancia por diferencia de cambio relacionada a la entrega de dinero efectuada a su vinculada que fue colocada en el extranjero, se encontraría fuera del alcance del Impuesto a la Renta, toda vez que las rentas que se habrían derivado de este tipo de operaciones no se encontrarían gravadas en cabeza de una como lo es ella³⁹. Sin embargo, al amparo de lo previsto en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración determinó que la verdadera naturaleza de los supuestos "préstamos" otorgados por la recurrente a su vinculada correspondía a operaciones de entradas y salidas de flujos de efectivo hacia la caja única del grupo económico al que pertenece la recurrente, advirtiéndose la existencia de saldos en moneda extranjera que al ser reexpresados en moneda nacional generaron una ganancia por diferencia de cambio que se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta, siendo además que verificó que los flujos de efectivo remesados a su vinculada fueron generados por la recurrente a consecuencia de sus operaciones en el Perú, y al retornar dichos flujos, estos fueron utilizados para el pago de las obligaciones de la recurrente relacionadas con su actividad gravada.

Que, en ese sentido, corresponde, en primer término, determinar si la recalificación efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

Que, de la revisión de la información y documentación presentada por la recurrente, así como del análisis efectuado por la Administración, durante el procedimiento de fiscalización materia de autos, se advierten los hechos y circunstancias que se describen a continuación.

³⁹ De conformidad con el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1424, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

S. A. X 21



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

(i) Sobre la recurrente

- La recurrente es una sucursal peruana cuya , domiciliada en , y tiene como actividad principal la ejecución de obras de ingeniería civil e industria de construcción civil pesada, administración y ejecución de proyectos de obras, importación y exportación en general, compra de inmuebles de terceros y venta de inmuebles propios, explotación de yacimientos minerales, servicios de dragado y transporte, navegación marítima, fluvial y lacustre⁴¹.
- La sociedad matriz de la recurrente cuenta con diversas filiales en , así como sucursales en varios países de la región como . De esta manera, se tiene que la recurrente pertenece al Grupo Económico , dedicado al sector de construcción civil⁴³.
- En los acápites (a) y (e) de la Nota 8 de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2013 y 2012 de la recurrente, en relación con los saldos y transacciones de esta con empresas vinculadas, se indica que respecto a los denominados "préstamos" por cobrar a largo plazo otorgados a , estos forman parte de la **estrategia de tesorería de la sucursal**⁴⁴ (folio 4289).
- De la revisión del Libro Diario de la recurrente, correspondiente al ejercicio 2013, la Administración verificó la existencia de un activo⁴⁵ registrado en la Cuenta - Cuentas por Cobrar Diversas relacionadas, a través de la cual se controlaban los movimientos de recursos, esto es, las salidas y entradas de dinero hacia y desde su vinculada , respectivamente (folios 5228 a 5230).
- Las transferencias y retornos de dinero vinculados a los denominados "contratos de mutuo" celebrados por la recurrente, como mutuante, con , como mutuataria, son efectuadas a través de la cuenta de Caja y Bancos -Cuenta Corriente dólares. De la revisión y seguimiento de dicha cuenta, la Administración verificó, en relación a los retornos y salidas de dinero, que con el ingreso de dinero proveniente del exterior, la recurrente efectuó el pago directo al proveedor y otros proveedores nacionales relacionados a los proyectos de y transferencias a cuentas corrientes nacionales, asimismo que el dinero ingresado fue utilizado para el pago de los proveedores de los proyectos entre otros pagos a sus proveedores (folios 5193 a 5196).

(ii) Sobre

- es una , cuyo domicilio se encuentra ubicado en . Al respecto, de acuerdo con el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF,

⁴⁰ Específicamente en la ciudad de

⁴¹ Conforme se aprecia de la copia informativa del "Establecimiento de Sucursal de Sociedad Extranjera" (folios 3870 a 3886) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 1494).

⁴² Lo que se observa tanto de la copia informativa del "Establecimiento de Sucursal de Sociedad Extranjera" (folios 3870 a 3886), como del Estatuto Social que obra en los folios 3913 a 3945.

⁴³ Como se puede observar del Portal Web del Grupo Económico (Visto el 13/10/2020).

⁴⁴ El resultado es nuestro.

⁴⁵ El acápite a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos.

⁴⁶ Tal como se indica en los contratos de mutuo y sus adendas que obran en el expediente.

22



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

artículo incorporado mediante Decreto Supremo N° 045-2001-EF, eran considerados países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en la lista anexa a tal reglamento⁴⁷, entre los cuales se encontraba

es una empresa no operativa, creada para la captación de recursos con el fin de formar la caja del al cual pertenece, y es controlada por su matriz

Dicha aseveración se desprende de la resolución emitida por el Tribunal de Justicia de relacionada a un procedimiento concursal judicial, cuya parte accionante está constituida por varias empresas del entre las que se encuentra quienes solicitaron la exclusión de los procesos judiciales que se les siguen en calidad de partes solidarias patrimonialmente⁴⁸. En la citada resolución se expuso lo siguiente:

"En relación con las empresas constituidas en el extranjero, tales como las partes corecurridas (...) las partes recurridas afirmaron ser personas jurídicas no operativas creadas exclusivamente para la captación de recursos en el exterior, que tiene como fin primordial el de formar la caja de las demás sociedades del grupo en el país (...). En este caso, las solicitantes constituidas en el exterior son totalmente controladas por actúan única y exclusivamente como instrumentos de captación de recursos del sin tener actuación operativa⁴⁹..." (folios 4009, 4012 y 4017).

Como se observa de la aludida resolución, en ella se expresa que la propia afirmó en dicho proceso, ser una empresa no operativa creada exclusivamente para la captación de dinero para efecto de formar la caja del , advirtiéndose además que dicha empresa es controlada por su matriz ubicada en

(iii) Sobre los denominados "contratos de mutuo"

- La Administración efectuó la evaluación de contratos que obran en el expediente⁵⁰ y sus respectivas adendas⁵¹, los cuales fueron celebrados entre los años 2010 y 2012, y que tienen como partes contratantes a la recurrente, como mutuante o prestamista, y como mutuataria o prestataria.
- En cuanto a la forma de los contratos, estos consisten en documentos simples, no autenticados ni legalizados, los cuales tienen la misma estructura y contenido, variando sólo en lo que respecta al monto total del préstamo, establecido en la cláusula segunda de cada contrato; asimismo, se aprecia que dichos contratos fueron celebrados en la ciudad de país de residencia de la empresa y en el cual no reside ninguna de las partes contratantes.

⁴⁷ La Tercera Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF ratificó la vigencia del artículo 86 del Reglamento, así como la lista contenida en su anexo.

⁴⁸ Cuya traducción certificada obra en los folios 3985 a 4038. Asimismo, dicha resolución se encuentra publicada (sin traducción) en el Portal Web del Tribunal de Justicia de en el siguiente enlace: <https://tj->

(Visto el 13/10/2020).

⁴⁹ El resultado es nuestro.

⁵⁰ Folios 1363 a 1366, 1389 a 1372, 1375 a 1378, 1381 a 1384, 1387 a 1390, 1393 a 1395, 1398 a 1401, 1408, 1409, 1423, 1424, 1439 a 1441, 1499 a 1503, 1505 a 1508, 1510 a 1513, 1515 a 1517, 1523 a 1526, 1528 a 1531, 1534 a 1537, 1539 a 1542, 1544 a 1547, 1554 a 1557, 1559 a 1562, 1564 a 1567, 1569 a 1572, 2507 a 2510, 2512 a 2515, 2517 a 2520, 2522 a 2525, 2527 a 2530.

⁵¹ Folios 1521, 1574, 1576, 1578, 1580, 1582, 1584, 1586, 1588, 1590, 1592, 1594, 1596, 1598, 1600, 1602, 1604, 1606, 2585, 2587, 2589, 2591, 2593, 2595, 2597, 2600, 2603, 2606, 2608, 4945, 4947, 4988, 4989, 4993, 4994, 5006, 5007, 5013 y 5014.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

- En cuanto al contenido de los contratos, respecto a las remesas o transferencias de dinero, en la cláusula segunda de los mismos se establecía que dichas remesas, se efectuarían de acuerdo con las reglas del Banco, asimismo, en la cláusula tercera de tales contratos se indica que el monto total del préstamo se desembolsaría en la cuenta que, mantiene en el Banco, el cual, al igual que el Banco, es una entidad bancaria, país de residencia de la empresa.
- En cuanto a los terceros mencionados en los contratos, en la cláusula octava de los mismos, se indica que todas las notificaciones de cualquier naturaleza en relación con dichos contratos dirigidas a, se enviarían a, asimismo, los Testigos firmantes en los mencionados contratos fueron. Al respecto, el primero era representante de, empresa vinculada y ubicada en, y los segundos ocuparon cargos en la, durante el ejercicio 2013⁵³.
- En cuanto a la amortización de los recursos, en el punto 3.2 de la cláusula tercera, únicamente se indica que tal amortización se efectuaría en un periodo de meses, en algunos contratos, y en meses en otros contratos, periodos que corrían a partir de la firma de cada contrato, y que eran plazos máximos de restitución, no advirtiéndose que se haya fijado un cronograma de pagos, que indique el número de cuotas, vencimientos, periodicidad e importes de cada cuota correspondientes a capital y a intereses, así como tampoco se aprecia que se haya hecho remisión a algún documento complementario en el que se indiquen tales precisiones.
- En cuanto al plazo de restitución del dinero, en la mayoría de los casos, este no se cumplía⁵⁴.

En efecto, a modo de ejemplo, se aprecia que en el caso del Contrato de Mutuo N° (folios 1408 y 1409), suscrito el 31 de diciembre de 2010, que tiene como monto total de préstamo US\$ 47 745 598,00, y cuyo plazo máximo de restitución era de meses, no se cumplió con el citado plazo, siendo más bien que la amortización habría tenido una duración mayor a años, desde la fecha en que se transfirió el dinero al exterior, en diciembre de 2010 (folio 1407), hasta junio de 2013, fecha del último abono (folio 2598), como se aprecia del cuadro de detalle expuesto en los folios 5224 y 5225. Además, no se evidencia la forma en que se imputó a los intereses y al capital, cada monto abonado destinado a la amortización, ya que, como se mencionó anteriormente, en el contrato no se estableció dicha información, asimismo, las indicaciones señaladas en los correos electrónicos que obran en autos⁵⁵, sobre las cantidades a pagar por capital e intereses respecto a algunos abonos, no se desprenden del contrato firmado entre la recurrente y. Tampoco se advierte de autos, cuándo exactamente habría culminado la devolución del citado "préstamo", pues en la última adenda al Contrato de Mutuo N° que obra en autos, esto es la Adenda N° a dicho contrato, la cual modifica el monto del préstamo, se indica como último abono de amortización un monto de capital de US\$ 1 148 215,88, faltando un monto de capital a amortizar de US\$ 2 259 958,10.

- En cuanto a las adendas a los aludidos contratos, se verifica que cuentan con numerosas adendas, con similar estructura, y en cuyo contenido se indica que el objeto de las mismas es "hacer alteraciones en la Cláusula Tercera – Condiciones del Financiamiento del Contrato",

⁵² Conforme indica la Administración, en base al Acta de Reunión Extraordinaria de Socios de la matriz de 27 de noviembre de 2007.

⁵³ Conforme indica la Administración, en base a la información expuesta en el Portal Web:

⁵⁴ De acuerdo con la revisión efectuada por la Administración, en la mayoría de los casos algunos "préstamos" eran cancelados antes de su vencimiento y en otros incluso excedían los años (folio 5244).

⁵⁵ Folios 4956, 4957, 4961, 4965, 4966, 4970, 4975, 4980, 4985, 4990, 4996, 4997, 5002, 5003, 5009, 5010, 5015, 5016, 5021 y 5022.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

advirtiéndose que lo que se modifica a través de dichas adendas es el "Monto Total del Préstamo", a partir de los abonos que corresponden a la amortización del monto original establecido en cada contrato, esto es, que conforme se efectuaban los abonos que se iban imputando al monto establecido en el contrato original, se celebraba una adenda a dicho contrato, modificando el monto del "préstamo", considerando la suma abonada.

En efecto, se aprecia, por ejemplo, que en el caso del Contrato de Mutuo N° (folios 1408 y 1409), se celebraron cuarenta adendas a dicho contrato, a través de las cuales se modificó el monto del "préstamo"⁵⁶. En cuanto a la mecánica relacionada a la celebración de las adendas, descrita en el párrafo anterior, a título ilustrativo, se tiene el caso del Contrato de Mutuo N° , donde se observa cómo a partir de los montos restituidos se procede a modificar el monto del "préstamo" a través de adendas:

Contrato de Mutuo	Monto del Préstamo	Folios	Adenda	Folio	Monto abonado como amortización ⁵⁷	Nuevo monto del préstamo según adenda
Contrato de Mutuo	US\$ 4 400 000,00	1398 a 1401	Adenda	2597	US\$ 1 043 832,62	US\$ 3 356 167,38
			Adenda	2595	US\$ 800 000,00	US\$ 2 556 167,38
			Adenda	2591	US\$ 1 369 355,59	US\$ 1 186 811,79
			Adenda	2593	US\$ 800 000,00	US\$ 386 811,79

Adicionalmente, se advierte que en las adendas a los contratos se indica que se efectúa una amortización al capital, sin embargo, de acuerdo con la documentación analizada por la Administración, presentada por la recurrente⁵⁸, se aprecia que se trataría de montos correspondientes a capital más intereses.

Que de lo actuado en el presente caso se tiene que , es una persona jurídica no operativa, ubicada en un territorio de baja o nula imposición, que fue creada exclusivamente para recaudar los flujos dinerarios de las empresas que integraban el grupo , cuya matriz se ubica en como así lo señaló la propia en el marco del proceso realizado ante el Tribunal de Justicia de del cual fue parte accionante, conforme se detalló anteriormente.

Que también se advierte que, en los estados financieros de la recurrente, se ha indicado que las operaciones con su empresa vinculada en comentario, durante el ejercicio 2013, formaban parte de una "estrategia de tesorería" como sucursal perteneciente al grupo económico , el cual como se refirió anteriormente, cuenta con diversas filiales y sucursales a nivel de la región, y se dedica al rubro de la construcción.

Que la recurrente y firmaron contratos a los que denominaron "mutuo", como "mutuante" y "mutuataria", respectivamente, en la país de constitución de la matriz del verificándose que las remesas de dinero se realizaron de acuerdo con las reglas del banco y que además dichas remesas eran desembolsadas en la

⁵⁶ Como se aprecia del cuadro expuesto en los folios 5224 y 5225. Las adendas a dicho contrato obran en los folios 1584, 1586, 1588, 1590, 1592, 1594, 1596, 1598, 1600, 1602, 1604, 1606, 2600, 2603, 2606, 2608, 4988, 4989, 4993, 4994, 5006, 5007, 5013 y 5014.

⁵⁷ Folios 2590, 2592, 2594 y 2596.

⁵⁸ Como la que obra en los folios 1442 a 1446.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

cuenta que
a las indicaciones de la matriz.

mantenía en el banco

y de acuerdo

Que de las cláusulas contractuales de los citados contratos, se verifica que en aquellos no se establecieron cronogramas de pago con números de cuotas y fechas de vencimiento, montos imputables a capital y a intereses, entre otras precisiones vinculadas a la forma y orden para la devolución del dinero entregado, que usualmente se estipulan en los contratos de mutuo dinerario, más aún si se trata de grandes cantidades de dinero, como en el caso de autos, advirtiéndose incluso que si bien se establecen plazos máximos de restitución de dinero (meses), estos en su mayoría no fueron cumplidos; adicionalmente, se observa que se han celebrado múltiples adendas a los contratos, las cuales respondieron a la modificación del monto del dinero entregado, lo que ocurría cada vez que abonaba un importe como amortización, importe respecto del cual, además, no se identificaba si iba dirigido a amortizar el capital o los intereses, ya que en las adendas se indicaba que amortizaba el capital, no obstante de los cuadros de análisis presentados por la recurrente y verificados por la Administración, se tiene que amortizaba capital e intereses.

Que, asimismo, se verificó que cada monto de amortización de la suma entregada ingresaba a la contabilidad de la recurrente, siendo que el aludido dinero era destinado inmediatamente a pagar las obligaciones contraídas por aquella con sus proveedores por sus actividades gravadas, no permaneciendo en sus cuentas.

Que la Administración ha recalificado las aludidas operaciones efectuadas entre la recurrente y indicando que en atención a la mecánica de aquellas no se tratarían de "mutuos dinerarios"⁵⁹ entre partes vinculadas, sino que tales entregas de dinero por parte de la recurrente a su vinculada y la restitución de dichos recursos, se enmarca en la existencia de una figura de estrategia o instrumento de gestión de efectivo, bastante común en los grupos económicos empresariales, denominada "tesorería centralizada", "caja única" o, en inglés, , y que por las características revestidas en el caso de autos corresponderían en realidad al traslado de los saldos de los flujos de efectivo de la recurrente hacia la caja única del grupo económico al que pertenece.

Que respecto al sistema de tesorería centralizada, caja única o se ha indicado que este se puede definir: *"como un acuerdo entre todas (o varias) sociedades de un mismo grupo que tiene por objeto la gestión de una cuenta bancaria centralizada por parte de una de ellas (sociedad pooler, la matriz o un vehículo societario ad hoc), en la cual se "vierten" (virtual o efectivamente) con carácter periódico –normalmente diario- los saldos activos y pasivos de las cuentas corrientes bancarias (periféricas) de las diversas sociedades que componen ese grupo"*⁶⁰.

Que así también se indica que dicho sistema: *"es un instrumento financiero para la centralización de la tesorería mediante el cual las empresas o más bien los grupos de empresas en lugar de tener diversas cuentas bancarias tendrán una única cuenta para poder así obtener una reducción en sus costes de financiación y una mejor posición a la hora de negociar las condiciones bancarias con la entidad. El funcionamiento consiste en traspasar periódicamente los saldos de todas las cuentas de las distintas*

⁵⁹ Conforme con el artículo 1648 del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad; asimismo, el artículo 1663 del mismo código, establece que el mutuuario debe abonar intereses al mutuante, salvo pacto distinto. Por su parte, de acuerdo con la definición contenida en el Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, debe entenderse por mutuo oneroso, al préstamo de dinero u otra cosa fungible por el cual se perciben intereses. Cabanellas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, Edición, Buenos Aires, Editorial Heliasta, Pág. 261.

⁶⁰ Sánchez Lombardía, Vangelina. Manual Gestión y Control del Presupuesto de Tesorería. Editorial CEP S.L. Enero 2017. Madrid, España. Pág. 47. Se puede visualizar en el siguiente enlace: <https://books.google.com.pe/books?id=1cU-DwAAQBAJ&pg=PA47&dq=tesoreria+centralizada&hl=es&sa=X&ved=2ahUKewj1iMfezMrqAhXGH7kGHYSTCHMQ6AEwAnoECAMQAg#v=onepage&q=tesoreria%20centralizada&f=false> (Visto el 13/10/2020).



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

empresas a una única cuenta mediante lo que se conoce como un "barrido (...) El es únicamente una herramienta de gestión que pretende cubrir las necesidades de tesorería de cuentas deudoras con cuentas acreedoras dentro del mismo grupo"⁶¹.

Que adicionalmente, el contrato de puede ser definido como: "un instrumento o acuerdo financiero, en el que participan las empresas pertenecientes a un grupo empresarial y una entidad bancaria (de ser el caso, o un pooler miembro de la misma corporación), mediante el cual esta última toma los fondos de la compañías superavitarias en liquidez, y los coloca en aquellas compañías con déficit de liquidez, en ambos casos las operaciones de captación y colocación, generan ingresos y gastos financieros de acuerdo a la posición de la compañía participe, todo ello a partir de la creación y administración de una cuenta única centralizada para el grupo y cuentas"⁶².

Que considerando lo antes expuesto y de la evaluación conjunta de los medios probatorios actuados en el presente caso, es posible concluir que las operaciones materia de análisis se derivan de una estrategia de tesorería⁶³ o de gestión de efectivo centralizada, que suele tener como objetivo equilibrar las cuentas de las filiales de un grupo económico. De esta manera, de acuerdo con la mecánica estructurada en el presente caso, se aprecia que la recurrente efectuaba remesas de dinero a la caja única del

que gestionaba la transferencia de dinero a todas las demás empresas del grupo ubicadas en distintos países para el pago de sus obligaciones con terceros, y que se encontraba controlada por la empresa matriz de dicho grupo desde siendo que el dinero remesado por la recurrente luego retornaba a ella, de forma gradual, a través de órdenes de abono y cargo, que efectuada su matriz, sin un esquema de restitución establecido, lo que no se condice con la naturaleza de los contratos de mutuo en los que, como se ha señalado precedentemente, suelen fijarse el cronograma de pagos, que detalla el número de cuotas, vencimientos, periodicidad e importes de cada cuota correspondientes a capital y a intereses. Lo antes expuesto se evidencia también de las numerosas adendas celebradas respecto de cada contrato, que, conforme a la mecánica antes explicada, se asemeja a un control de remesas de dinero que iba restituyendo o retornando a la recurrente.

Que en efecto, de la documentación obrante en autos y de la operatividad que subyace a las operaciones materia de análisis, se advierte que la recurrente es una sucursal de una empresa constituida en , perteneciente a un grupo económico, el que realiza*movimientos de dinero (ingresos y salidas) a través de una empresa situada en

quien ha afirmado, en el marco de un proceso judicial llevado a cabo que es una persona jurídica no operativa⁶⁴, creada exclusivamente para recaudar los flujos dinerarios de las empresas que integran el grupo económico , siendo que dichos flujos son destinados a financiar las actividades económicas de las empresas que conforman tal grupo, apreciándose que esta forma de centralizar los flujos dinerarios se conoce como "tesorería centralizada", "caja única" o en los términos de las definiciones glosadas líneas arriba, y que por las características de cómo se ha estructurado estas

⁶¹ Dicha definición se encuentra en el siguiente enlace: <https://www.datadec.es/blog/administracion-y-finanzas/finanzas/cash-pooling> (Visto el 13/10/2020).

⁶² Tal definición se encuentra en el siguiente enlace: <https://docplayer.es/90834683-Los-contratos-de-cash-pooling-aplicacion-y-tratamiento-tributario-vinculado-a-la-regla-subcapitalizacion.html> (Visto el 11/12/2020).

⁶³ Sobre las estrategias de tesorería se señala que "son todas aquellas herramientas o conjunto de acciones llevadas a cabo en el área de tesorería para fortalecer el flujo monetario de una compañía". Véase en el siguiente enlace: <http://www.uniminuto.edu/documents/992038/14713723/Boleti%CC%81n24.pdf/1d7d8d00-e0c8-4598-92d9-14c9845e5a6e?version=1.0#:~:text=En%20ese%20orden%20de%20ideas,flujo%20monetario%20de%20una%20compa%C3%B1%C3%ADa>. (Visto el 13/10/2020).

⁶⁴ A través de la cuenta bancaria que mantiene en el banco

⁶⁵ Ello implica que no tiene como objeto realizar servicios de construcción u otras actividades productivas, y carece de una organización dedicada a la explotación de alguna actividad económica donde se integren los factores de producción, capital y trabajo con el fin de obtener una utilidad partir de la existencia de un patrimonio, activos y planilla de trabajadores, balance, estados financieros, etc.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

operaciones a que se refieren los contratos bajo análisis, en este caso en particular denotan que no se tratarían de "mutuos dinerarios" entre partes vinculadas, en el que se hubiese colocado el capital, sino que en realidad responden a entregas de dinero por parte de la recurrente a su vinculada con la respectiva restitución de dichos recursos para el pago de las obligaciones de la recurrente.

Que, ahora bien, en el presente caso, se observa que la Administración ha reparado la deducción efectuada por la recurrente, vía declaración jurada, por el importe de S/ 34 039 272,00, correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio, originada por la aludida tenencia de dinero en moneda extranjera, por lo que, en segundo término, corresponde verificar si dicha ganancia por diferencia de cambio debe computarse para la determinación de la renta neta del ejercicio 2013.

Que del análisis de las operaciones de movimientos de dinero (ingresos y salidas), y el seguimiento contable, efectuado por la Administración, se tiene que las diferencias de cambio se generaron en base a dos momentos:

- Transferencias de dinero al exterior, de una cuenta de banco local a una cuenta de banco exterior.
- Retorno a través de abonos del exterior, de una cuenta de banco extranjero a una cuenta de banco local.

Que las transferencias de dinero de la recurrente al exterior, sujetas a retorno, califican como un activo en el Balance General. En ese sentido, se advierte que la recurrente incluyó en su contabilidad las diferencias de cambio que se generaron por los activos en moneda extranjera, advirtiéndose así la existencia de un activo en moneda extranjera respecto del cual se produjo una diferencia de cambio.

Que en adición a ello, cabe indicar que la recurrente ha señalado que el dinero transferido al exterior para su depósito en la citada "caja única", corresponde a un excedente de flujo de efectivo que tiene su origen en operaciones habituales de su actividad gravada⁶⁶; así también, la Administración verificó que los abonos provenientes del exterior tuvieron como destino el pago de las obligaciones contraídas por la recurrente con sus proveedores en el marco de la actividad de construcción que realiza.

Que como se aprecia, la figura descrita se asemeja a la de tenencia de dinero en una cuenta corriente que mantiene una empresa en una entidad del sistema financiero del exterior donde lo deposita, y que luego, dicho dinero es retornado progresivamente conforme a las necesidades que tal empresa requiera, lo que implica la existencia de saldos de moneda extranjera que corresponden a activos expresados en moneda nacional, de la cual resulta la ganancia por diferencia de cambio observada.

Que en ese sentido, dicha ganancia por diferencia de cambio producto de los saldos de moneda extranjera por flujos dinerarios expresados en moneda nacional, debe ser computada como resultado para la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente, por disposición expresa del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por consiguiente, del análisis efectuado se aprecia que la recalificación realizada por la Administración al amparo de lo dispuesto en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra arreglada a ley, ya que se advierte que en el presente caso la recurrente ha simulado la tenencia de dinero a través una estrategia de tesorería o de gestión de efectivo centralizada, bajo la figura de "mutuos dinerarios" efectuados a una empresa vinculada, por lo que corresponde mantener el reparo acotado, y confirmar la apelada en este extremo.

⁶⁶ Mediante escrito de 14 de diciembre de 2017 (folios 5092 a 5098), la recurrente señaló que dichos fondos provienen de las cobranzas de sus facturas de los años 2010 a 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente, la Administración ha mencionado expresamente la base legal sobre la cual efectuó la recalificación materia de autos, indicando que se sustenta en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (folio 5409), asimismo, cabe señalar en cuanto a la aplicación de la citada Norma XVI, que de conformidad con el artículo 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, la facultad de la Administración para aplicarla fue suspendida, con excepción de lo dispuesto en su primer (calificación de los hechos) y último (simulación relativa) párrafos, respecto de los actos, hechos y situaciones producidas a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121⁶⁷, esto es, que la citada Norma XVI estuvo suspendida sólo de forma parcial, por ende, dichos párrafos se encontraban vigentes y facultaron a la Administración a efectuar un análisis bajo su amparo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia de , invocada por la Administración a fin de desconocer la naturaleza de sus denominados "contratos de mutuo", sólo tienen efectos en dicho país, y que para que esta tenga algún efecto jurídico es indispensable seguir un procedimiento de homologación que no se encuentra acreditado; cabe indicar que no se ha acudido a dicha resolución con el propósito de ejecutar en nuestro país la decisión adoptada por el mencionado tribunal, sino que se ha citado la parte considerativa de dicha resolución relacionada a los hechos acreditados en el desarrollo de tal proceso, siendo uno de estos que tanto

como otras empresas accionantes aseveraron que eran empresas no operativas que se dedicaban a la captación de recursos destinados a formar la caja del grupo económico al que pertenecen; con lo cual se pudo obtener un acercamiento al sistema bajo cuyo tenor se producían las entregas de dinero por parte de la recurrente a su vinculada y la restitución de dicho dinero. Asimismo, si bien, como alega la recurrente, la ley no prohíbe que un "préstamo" se pueda destinar a una entidad no operativa, en el presente caso habiéndose efectuado el análisis conjunto de los hechos y circunstancias expuestos, se ha verificado que la tenencia de dinero en el marco de la estrategia de gestión de efectivo originó ganancias por diferencia de cambio gravadas con el Impuesto a la Renta en el ejercicio 2013.

Que respecto a que la Administración debió corregir la totalidad de las inconsistencias y no sólo una muestra de lo que se desprende la nulidad del reparo al no existir una revisión completa de los hechos que lo conforman; cabe precisar que la Administración reparó la totalidad de la deducción efectuada por la recurrente, vía Declaración Jurada, por el importe de S/ 34 039 272,00, por concepto de ganancia por diferencia de cambio, siendo que la referencia a una muestra efectuada en el Resultado del Requerimiento N° (folios 4933 y 4934/vuelta), responde a un análisis sobre el tipo de cambio utilizado y su inconsistencia en el cálculo final, análisis que finalmente no formó parte del presente reparo, por lo que la nulidad invocada por la recurrente no resulta atendible.

Que, así pues, es preciso tener claro que el reparo acotado no tiene como sustento el cuestionamiento al cálculo de la diferencia de cambio deducida ni tampoco al origen de los fondos transferidos por la recurrente a la caja única, más aún si tanto la Administración como la recurrente han señalado que dichos fondos se habrían originado en las actividades propias del giro de la recurrente.

Que en cuanto a los argumentos expuestos por la recurrente en el sentido que en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 a 2012, la Administración no efectuó ningún reparo respecto a sus denominados "contratos de mutuo" ni a la deducción de los intereses que generaron, aceptando que estos últimos calificaban como renta no gravada, lo que le habría llevado a entender de manera razonable que los auditores convalidaron la documentación proporcionada, siendo que en base a ello determinó sus obligaciones a futuro, por lo que la actuación de la Administración respecto al ejercicio 2013 evidenciaría una vulneración a la seguridad jurídica y una falta de motivación del reparo efectuado; cabe precisar que no podría existir una expectativa legítima y razonable respecto a las actuaciones previas de la Administración Tributaria, en situaciones como la del presente caso, en la que se ha concluido que nos

⁶⁷ 19 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

encontramos ante un supuesto de simulación, donde no resulta amparable proteger expectativas fundadas en comportamientos del propio contribuyente dirigidos a ocultar hechos imponderables.

Que adicionalmente a lo antes señalado, cabe mencionar que del detalle de las fiscalizaciones de los ejercicios anteriores, expuesto en los folios 5422 a 5425, se aprecia que se no plantearon observaciones relacionadas a la diferencia de cambio; como en el caso de autos, por lo que carece de sustento la vulneración a la seguridad jurídica y la falta de motivación del reparo alegada por la recurrente, así como la inobservancia del criterio contenido en la Resolución N° 03253-5-2010, con relación a la aplicación del debido procedimiento.

Que con relación a la dualidad de criterio alegada por la recurrente derivada del hecho que en anteriores fiscalizaciones la Administración no formuló observación alguna relacionada a sus denominados "contratos de mutuo", corresponde indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal 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, asimismo mediante la Resolución N° 05427-1-2005 este Tribunal ha dejado establecido que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario⁶⁸ son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal. En tal sentido, no se advierte de autos la existencia de duplicidad de criterio, tal como lo menciona la recurrente, en tanto no se evidencian resoluciones de determinación emitidas por los ejercicios anteriores que contengan un pronunciamiento expreso e inequívoco por parte de la Administración en sentido opuesto al emitido en la resolución de determinación del ejercicio 2013, en cuanto a la diferencia de cambio objeto de controversia, por lo que carece de sustento la pretendida dualidad de criterio alegada.

Que en torno a lo alegado sobre la existencia de duda razonable y la consecuente inaplicación de intereses y multas, de conformidad con el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, al considerar que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta constituye una norma oscura que genera dudas respecto a sus alcances; corresponde señalar que el aspecto alegado por la recurrente como el que fundamenta la oscuridad de la norma y su errónea interpretación en la controversia de autos (*"el criterio vigente al momento en que efectuó su declaración jurada determinativa no se requería verificar si la diferencia de cambio estaba asociada a una operación específica gravada con el impuesto, ya que era necesario únicamente que la compañía genere renta gravada"*), es un aspecto no discutido a los efectos de analizar la controversia, por lo que no constituye fundamento alguno de la pretendida duda razonable esgrimida, correspondiendo desestimar dicha alegato.

Que para efectuar el análisis de autos, se ha tomado en cuenta y verificado los documentos e información brindada por la recurrente, desarrollándose una evaluación conjunta y razonable de tales medios probatorios, para arribar a la conclusión expuesta líneas arriba, habiéndose merituado los contratos presentados así como los demás elementos probatorios aportados, a efecto de construir el contexto en el que se produjo la tenencia de dinero en moneda extranjera que generó la ganancia por diferencia de cambio gravada, no tratándose de un análisis individual de cada medio probatorio aportado. En ese sentido se advierte que la descripción sobre el lugar de celebración, la identificación de los testigos, el hecho de cancelar antes o después del vencimiento, entre otras observaciones a los términos y condiciones de la celebración de sus contratos, conforman el referido análisis conjunto, siendo que por sí solas dichas

⁶⁸ El artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que no procede la aplicación de intereses, ni sanciones, si como producto de la interpretación equivocada de una norma no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria lo señale expresamente (numeral 1) o cuando la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente (numeral 2).

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

circunstancias no motivarían la recalificación efectuada, sino que ello responde a la anotada evaluación conjunta y razonable, por lo que lo alegado por la recurrente en contrario no resulta atendible.

Que de otro lado, el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 08678-2-2016, establece entre otros, lo siguiente: "tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera". Entre los fundamentos que sustentan dicho criterio se señala que: "(...) en el caso de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado que estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas". (El subrayado es nuestro).

Que en base al anotado criterio este Tribunal resolvió la controversia que se suscitaba en los Expedientes N° 13074-2009 y 13079-2009, la cual consistía en verificar si la deducción como pérdida neta por diferencia de cambio proveniente del resultado de restar a las ganancias por diferencias de cambio, las pérdidas por diferencias de cambio, derivadas de la tenencia de Bonos del Tesoro Público y los saldos en cuentas de depósitos a plazo y ahorros mantenidas en el Sistema Financiero, incluyendo en estos últimos a los ingresos obtenidos por intereses generados por los referidos depósitos y por los Bonos del Tesoro Público, se encontraba arreglada a ley.

Que en dicha resolución, respecto al caso concreto, se indicó lo siguiente: "según el criterio antes expuesto, dado que no sería posible identificar las operaciones que originaron los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera que constan en cuentas bancarias a la fecha del Balance General, sean estas de ahorros o a plazos, la totalidad de las diferencias de cambio que arrojen deben afectar los resultados del Impuesto a la Renta, aun cuando los montos depositados en dichas cuentas, en el período que nos ocupa, generasen rentas exoneradas del Impuesto a la Renta, lo que incluye las diferencias provenientes de los intereses que fueron depositados en las cuentas, así como de los intereses que generasen los Bonos del Tesoro Público, en tanto constasen como saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera en cuentas bancarias a la fecha del Balance General, ello debido a que en el caso de los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera, lo que determina que las diferencias de cambio que generasen afecten resultados alcanzados por el citado tributo, no es el tipo de renta que pudieran generar una vez depositados en cuentas del Sistema Financiero, como plantea la Administración, sino las operaciones que habrían originado la existencia de esos saldos". (El subrayado es nuestro).

Que tal como se indicó en la aludida Resolución N° 08678-2-2016, en el caso de los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera, lo que determina que las diferencias de cambio que generasen afecten los resultados alcanzados por el Impuesto a la Renta, no es el tipo de renta que pudieran generar una vez depositados en cuentas del Sistema Financiero, sino las operaciones que habrían originado la existencia de esos saldos, advirtiéndose que incluso tampoco resultaría necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes es computable en su integridad o parcialmente, dado que estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas. En ese sentido, teniendo en cuenta que en el presente caso, la diferencia de cambio materia de reparo resultó de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera por moneda nacional, relacionada con los movimientos de dinero a la caja única del grupo económico al que pertenece la recurrente, se tiene que el tipo de renta que pudieran

31



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

generar dichos recursos una vez depositados en la citada caja única, esto es, los intereses, no determina la afectación o no de las diferencias de cambio a los resultados alcanzados por el Impuesto a la Renta.

Que en efecto, en el caso que nos ocupa, la diferencia de cambio se generó en los movimientos de dinero (entradas y salidas) a una caja única en el exterior del grupo económico lo que se asemeja a una tenencia de dinero como una sola operación, distinto es el caso contenido en la Resolución N° 08678-2-2016, en lo que respecta a la inversión en Bonos del Tesoro Público, los cuales no representan saldos de tenencia de dinero, sino inversiones, en donde se habría dado el uso al efectivo disponible por la empresa, adquiriendo un valor mobiliario, de contenido crediticio, por lo que en dicho caso para determinar si las diferencias de cambio que pudieran generarse debían afectar los resultados del Impuesto a la Renta, se consideró el tipo de renta que esa inversión generaba, ya que en sí misma constituye una operación diferente a la que originó el capital que permitió su adquisición.

Que considerando lo expuesto, carece de sustento los argumentos vertidos por la recurrente en el sentido que incluso en el supuesto que se aceptara que en realidad no habría celebrado "contratos de mutuo" sino operaciones de , también se encontraría bajo la figura de colocación de capital en el exterior que genera renta no gravada (intereses) para ella como sucursal peruana de empresa extranjera, advirtiéndose además que la aceptación de la Administración de la deducción en su declaración rectificatoria del impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 14 457 471,40, por concepto de intereses obtenidos en el exterior, no implica que la ganancia por diferencia de cambio derivada de los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera expresados en moneda nacional no sea computable para efectos del Impuesto a la Renta.

Que, asimismo, no resulta atendible lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración hizo caso omiso a la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 08678-2-2016, según el análisis efectuado precedentemente sobre el alcance del criterio contenido en esta resolución.

Que respecto a que en su caso la Administración ha añadido un paso adicional a su evaluación, el cual no tiene sustento, que es el de verificar en qué utilizó los recursos (capital e intereses) que retornaron al país, cabe señalar que incluso sin haber efectuado dicho paso, esto es, la verificación del destino del dinero restituído a la recurrente, correspondería considerar la diferencia de cambio proveniente de los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera expresados en moneda nacional, para el cómputo de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que igualmente se mantendría el reparo acotado; debiéndose precisar además que los informes emitidos por la Administración no son vinculantes para este Tribunal.

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (folios 5371 a 5408), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, como consecuencia de la modificación del coeficiente aplicado por la recurrente en la determinación de dichos pagos a cuenta.

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establecía que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

⁶⁹ Cabe precisar que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° (folios 5398, 5407 y 5408), emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y noviembre de 2013, se aprecia que se giraron por el importe de S/ 0,00, al no determinarse omisiones como consecuencia de la imputación de pagos realizados.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1120, señalaba que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resultara mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resultase de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizaría el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarían con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinasen de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y b) La cuota que resultase de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que la Administración a efecto de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, consideró en el numerador el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012 determinados mediante declaraciones rectificatorias presentadas a través de los Formularios PDT 670 N° y 682 N°, recogidos en las Resoluciones de Determinación N° giradas por dicho tributo y periodos, ascendentes a S/ 3 306 284,00 y S/ 16 267 913,00 (folios 5815 a 5819).

Que en cuanto al denominador, la Administración excluyó la ganancia por diferencia de cambio, por cuanto el resultado neto arrojó pérdida de la comparación de la Cuenta –Ganancia por Diferencia de Cambio y la Cuenta – Pérdida por diferencia de cambio (folios 5390 y 5395), lo que se encuentra de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria previsto por este Tribunal en la Resolución N° 11116-4-2015⁷¹, por lo que determinó los coeficientes de 0,0152 que aplicó para los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013, y de 0,0502 que aplicó a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, lo que se encuentra conforme a ley. Por consiguiente, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en cuanto a que no correspondía la generación de intereses moratorios por supuestas omisiones referenciales por los pagos a cuenta materia de acotación, en aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, así como en cuanto a los argumentos conexos a ello, es del caso indicar que este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria⁷², ha establecido el siguiente criterio: "Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración."

⁷⁰ Mediante las citadas declaraciones rectificatorias la recurrente aceptó las observaciones efectuadas en los procedimientos de fiscalización efectuados por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012 (folio 5391).

⁷¹ Este Tribunal en la Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, ha señalado que: "las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta".

⁷² Publicada el 8 de julio de 2017.



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que corresponde señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, no procediendo en consecuencia atender el argumento esgrimido por la recurrente en sentido contrario, ni la invocación a la sentencia recaída en el Expediente N° 05918-2017-0-1801-JR-CA-20.

Impuesto General a las Ventas

Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión de las aludidas resoluciones de determinación (folios 5360, 5361 y 5363 a 5370), se aprecia que fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a agosto, octubre y noviembre de 2013, verificándose que la Administración no ha formulado reparo alguno por el mencionado tributo y periodos, conforme se advierte de los Anexos N° 1, 1.1 y 1.2 a dichos valores (folios 5356 a 5358), habiendo emitido las aludidas resoluciones de determinación solo a efectos de dar por concluida la fiscalización por dichas obligaciones y periodos, de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario⁷³, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión de los Anexos N° 1.2 y 2 de las mencionadas resoluciones de determinación, giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y diciembre de 2013 (folios 5336 a 5356), se advierte que la Administración realizó los siguientes reparos al crédito fiscal de los aludidos periodos: (i) Servicios de prevención de conflictos sociales del proveedor , cuya causalidad no fue acreditada (S/ 38 638,00) y (ii) Provisión de gasto no aceptado tributariamente por servicios de consultoría y auditoría del proveedor (S/ 28 916,00).

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Agrega que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

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

⁷³ El primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario señala que "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso", y el primer párrafo del artículo 76 del citado Código señala que "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que conforme con el inciso j) del artículo 44 de citada ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

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

(i) Gasto que no cumple con el principio de causalidad

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº (folio 4737/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara el egreso a que se referían las Facturas Nº y emitidas por el proveedor, por concepto de servicios de prevención de conflictos sociales.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 4652/vuelta a 4658), la Administración indicó que los referidos comprobantes de pago correspondían a egresos relacionados a la liberación y/o expropiación de las áreas de terreno comprendidas en el área materia de contrato de concesión en la que era el concesionario y la MML era la concedente; no obstante, de acuerdo con las cláusulas 5.47 y 5.37 de dicho contrato de concesión, en todas las etapas del procedimiento expropiatorio (trato directo y expropiación propiamente dicha), la MML era la principal responsable de ejecutar los procedimientos de liberación de áreas de expropiación de derechos, no existiendo fundamento para que la recurrente haya asumido dicho gasto, por lo que el mismo no otorgaba derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 6 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº (folio 4882), la Administración comunicó a la recurrente la anotada observación, y que esta implicaría un reparo al crédito fiscal de S/ 38 638,00, a fin de que aquella sustentara sus descargos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 15 de noviembre de 2017 (folio 4880), en el que señaló que procedería a aceptar dicha observación respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Así, en el punto 6 del Resultado del Requerimiento Nº (folio 4827/vuelta), la Administración indicó que, si bien la recurrente aceptó la aludida observación respecto del Impuesto a la Renta, no regularizó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre y diciembre de 2013, relacionado a dicho gasto, por lo que mantuvo tal observación por el importe de S/ 38 638,00.

Que como se mencionó anteriormente⁷⁴, y la MML, participaron en la celebración del contrato de concesión del Proyecto como concesionario y concedente, respectivamente, advirtiéndose que de ninguna de las cláusulas de dicho contrato se desprendía que la recurrente se encontraba obligada a asumir gastos relacionados a la liberación y/o expropiación de las áreas de terreno comprendidas en el área materia de concesión, observándose más bien de las cláusulas 5.37⁷⁵ y 5.47⁷⁶ de dicho contrato, que la MML era la responsable de ejecutar tales procedimientos.

⁷⁴ En el desarrollo del análisis al reparo por Aporte Adicional al FOMPRI.

⁷⁵ Dicha cláusula indica que: "El CONCEDENTE es responsable y se compromete a ejecutar los procedimientos de liberación de áreas, expropiación de derechos y/o de imposición de servidumbres que requiera el CONCESIONARIO para el cumplimiento de sus obligaciones conforme a este contrato..."



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Que estando a lo expuesto, se tiene que en el presente caso no se encuentra acreditado que los egresos relacionados a la liberación y/o expropiación de las áreas de terreno comprendidas en el área materia de contrato de concesión, tengan vinculación directa con la generación o mantenimiento de la renta gravada de la recurrente, a fin que se cumpla con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo además que la propia recurrente aceptó la citada observación para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley y, en tal sentido, corresponde mantenerlo, debiéndose confirmar la resolución apelada en este extremo.

(ii) Gasto no acreditado

Que mediante el punto 3.1 del Requerimiento N° (folio 4734/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la provisión del gasto por la operación registrada en su Libro Diario, por concepto de servicios de consultoría y auditoría del proveedor

Que mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 4650 a 4652/vuelta), la Administración indicó que la recurrente no presentó información respecto al citado gasto, y que sólo presentó una de la que no se desprendía la pérdida de documentos con incidencia tributaria, siendo además que la recurrente no habría cumplido el procedimiento establecido en el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4882), la Administración comunicó a la recurrente la anotada observación, a fin de que aquella sustentara sus descargos.

Que, en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 15 de noviembre de 2017 (folio 4880), en el que señaló que aceptaba la referida observación respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Así, en el punto 7 del Resultado de Requerimiento N° (folio 4826), la Administración indicó que, si bien la recurrente aceptó la observación respecto del Impuesto a la Renta, no regularizó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2013, relacionado a dicho gasto, por lo que mantuvo tal observación por el importe de S/ 28 916,00.

Que de conformidad con las normas anteriormente glosadas, la recurrente se encontraba obligada a contar con la documentación que le permitiese sustentar el gasto incurrido, como son los comprobantes de pago, entre otros, lo que no ocurrió, por lo que al no haber cumplido con acreditar que el referido gasto se encontraba vinculado con la generación de sus rentas o el mantenimiento de su fuente productora, no correspondía que fueran deducidos para efectos del Impuesto a la Renta, no habiéndose cumplido con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo que incluso la propia recurrente aceptó la citada observación para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley y, en tal sentido, corresponde mantenerlo, debiéndose confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a la presentación de la registrada el 12 de agosto de 2016 (folio 4651), no se advierte en autos que la recurrente hubiera cumplido con comunicar la pérdida de los documentos que sustentan el crédito fiscal bajo análisis, ante la Administración dentro del plazo establecido por el numeral 9.1 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT⁷⁷.

⁷⁶ Dicha cláusula indica que: "El CONCESIONARIO podrá colaborar, sin que ello determine asunción de responsabilidad u obligación alguna sobre el particular, en la realización de las gestiones a que hacen referencia las cláusulas precedentes, con el objeto de facilitar y dar celeridad a la liberación y/o expropiación del Área de Concesión".

⁷⁷ El numeral 9.1 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, señala que los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Multas

Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 5509 a 5532), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a octubre y diciembre del mismo ejercicio, y la determinación del Impuesto General a las Ventas de setiembre y diciembre de 2013.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, 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 correspondía 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.

Que toda vez que las sanciones de multa en mención tienen su sustento en los reparos contenidos en las resoluciones de determinación antes analizadas, corresponde resolver en igual sentido respecto a las referidas multas y, en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el incumplimiento de la obligación formal referida a presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, por lo que tal argumento debe ser desestimado.

Que en cuanto a lo cuestionado por la recurrente en el sentido que las multas fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe anotar que en las Resoluciones Nº 12007-8-2016 y 01098-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, sólo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la Ley de Procedimiento Administrativo General, por lo que alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración⁷⁸, según la Constancia del Informe Oral Nº que obra en autos.

antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, respecto de tributos no prescritos, deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de 15 días hábiles establecido en el Código Tributario.

⁷⁸ Cabe precisar que la recurrente fue debidamente notificada con la citación a la diligencia de informe oral, tal como se advierte a folio 5802.

Q. 37



Tribunal Fiscal

Nº 07963-9-2020

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº de 2 de agosto de 2018.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BV/CT/AR/mpe.