



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

EXPEDIENTE N° : 4230-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 29 de agosto de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° contra la Resolución N° de 28 de febrero de 2024, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y la Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 24 de diciembre de 2021, conforme al inciso b) del artículo 104 del citado Código Tributario (fojas 11658 a 11660, 11662 y 11663), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, modificada por la Resolución de Intendencia N° y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 11687 a 11689, 13157 a 13163 y 13149 a 13150).

Que mediante la Resolución N° de 30 de noviembre de 2023, se resolvió la reclamación interpuesta contra los referidos valores, declarando la nulidad del Resultado del Requerimiento N° en el extremo que se omitió pronunciamiento respecto de la veracidad y exactitud de los datos contenidos la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada por la recurrente, así como de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° , asimismo, se dispuso remitir los actuados al área acotadora a fin de que emita nuevo pronunciamiento (fojas 13378 a 13418).

Que en cumplimiento de la Resolución N° la Administración emitió el Resultado Complementario del Requerimiento N° (fojas 13549 a 13553), notificado a la recurrente el 11 de diciembre de 2023 (foja 13554)¹ y emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° , por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, formulando reparos a la renta neta del ejercicio por los siguientes conceptos (fojas 13565 a 13568):

N°	Reparos	Importe en dólares	Importe en soles
1	Amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A. Mou Port Facility"	1 333 625,00	4 298 273,00
2	Gastos por intereses y retenciones del Impuesto a la Renta asumidos por el préstamo con MMG Swiss Finance AG por los que no se acredita la causalidad	229 390 838,00	739 326 672,00
3	Subcapitalización gastos de intereses por préstamos con Bancos de China considerados vinculados y determinación de patrimonio negativo	382 164 217,00	1 231 715 271,00
4	Amortización indebida de gastos de desarrollo, por exceso de tasa	69 705 928,00	224 662 206,00
5	Deducción "D-11 Other Provisions (Non-Concurrent)- Community" no acreditada	5 272 408,00	16 992 971,00
6	Modificación de la pérdida tributaria de ejercicios anteriores	0,00	0,00

¹ Con arreglo al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.





Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

- Resolución de Multa N° , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 13563).

Que el 11 de enero de 2024 la recurrente interpuso recurso de reclamación² contra los precitados valores (fojas 7 a 183), el cual fue declarado infundado mediante la Resolución N° de 28 de febrero de 2024 (fojas 13612 a 13668); y el 20 de marzo de 2024, interpuso recurso de apelación (fojas 14207 a 14491) contra la aludida resolución, el cual es materia de grado.

Que previamente al pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, corresponde analizar las nulidades alegadas por la recurrente conforme se detalla a continuación.

NULIDAD

Que la recurrente considera que la Carta N° mediante la cual se prórroga el plazo de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 a un año adicional, no se encuentra debidamente motivada, ni se encuentra acreditada la causal que invoca para justificar la aludida prórroga. En consecuencia, el Requerimiento N° que sustenta los reparos determinados por concepto de amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", amortización indebida de gastos de desarrollo por exceso de tasa y deducción "D-11 Other Provisions (Non-Concurrent)- Community" no acreditada, fue notificado con posterioridad al vencimiento del plazo de fiscalización de 1 año en contravención al artículo 62-A del Código Tributario y a los criterios de observancia obligatoria establecidos en las Resoluciones N° 03500-Q-2017 y 02162-Q-2018, por lo que corresponde declarar la nulidad del Requerimiento N° y de los Resultados de los Requerimientos N° y en consecuencia nulos los citados reparos, así como los valores impugnados que se sustentan en tal requerimiento.

Que añade que la referida carta omite señalar de manera expresa las razones y/o circunstancias particulares que sustentan su decisión excepcional de prorrogar el plazo de fiscalización, utilizando fórmulas genéricas, vagas o imprecisas, lo cual contraviene el procedimiento legal establecido, asimismo, refiere que al no encontrarse debidamente motivada dicha carta se pone en evidencia que no se encuentra acreditada la situación descrita por el área acotadora respecto de la complejidad del procedimiento de fiscalización que justificaría la causal invocada para prorrogar el plazo de fiscalización.

Que refiere que los Resultados de los Requerimientos N° y así como los valores impugnados, en el extremo referido al reparo por amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", también incurrieron en causal de nulidad porque los medios probatorios presentados respecto de dicho reparo no fueron valorados de manera razonada y conjunta por la Administración, pese a que acreditan razonablemente la fehaciencia de la operación, lo que contraviene el procedimiento legal establecido.

Que agrega que el solo hecho de mencionar medios probatorios presentados, no implica que estos hayan sido valorados de manera conjunta y razonada, más aún si el trabajo y deber de la Administración exige que se exponga un razonamiento que sea evaluado conjuntamente con el resto de las premisas probatorias validadas, por lo que mencionar la entrega de alguna documentación solo implica un trabajo de mesa de partes donde se deja constancia de lo presentado más no de un razonamiento probatorio adecuado y legal, acorde con los parámetros que se deben respetar en el marco de un debido procedimiento.

Que afirma que la determinación sobre base cierta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 contenida en la Resolución de Determinación N° adolece de vicio de nulidad toda vez que la Administración no incluyó de oficio la deducción de su crédito ascendente a \$63 320 419,00 que proviene de lo determinado por la Administración como consecuencia de la mayor obligación tributaria por concepto de Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de agosto de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a setiembre de 2017, vinculados a los intereses generados por los financiamientos otorgados por los Bancos Chinos.

² El 22 de febrero de 2024 presentó un escrito ampliatorio de dicho recurso de reclamación (fojas 3212 y 3235 a 3239).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que aduce que no corresponde desconocer la deducción solicitada por encontrarse impugnadas las Resoluciones de Determinación N°

, emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de agosto de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a setiembre de 2017, en atención al principio de presunción de validez de los actos administrativos previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General; o por no encontrarse incluida en las declaraciones rectificatorias del ejercicio 2017 las determinaciones de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados efectuadas por la Administración ya que no existe norma legal que recoja la referida exigencia formal para limitar su derecho sustantivo y para sustentar su afirmación cita los criterios expuestos en las Resoluciones N° 18624-9-2011 y 05446-10-2015; o por no registrar las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados en sus libros contables dado que los gastos son deducibles en el ejercicio de su devengo aun cuando no se hubiera realizado el registro contable en dicho ejercicio y porque no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento una norma que exija el requisito formal de la anotación en los libros contables para efectos de la deducción de los gastos; o por no efectuar el pago de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados dado que el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta no exige ello para su deducción.

Que el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 de dicho artículo indica que la Administración puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, o documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, así como documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87 del referido código prevé que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, deben permitir el control efectuado por ésta, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que por su parte, el artículo 61 del referido código dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 62-A del citado código, el procedimiento de fiscalización debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización, y que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que según el numeral 2 del referido artículo, excepcionalmente, dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando: a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias; b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal; y, c) El deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

colaboración empresarial y otras formas asociativas.

Que conforme con el numeral 4 del mencionado artículo, una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante tal plazo por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar; asimismo, según su numeral 5, el vencimiento del indicado plazo tiene como efecto que la Administración no pueda requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en ese plazo, sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que adicionalmente, conforme con el inciso e) del numeral 6 del mismo artículo 62-A, el plazo de fiscalización se suspende, entre otras razones, durante las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.

Que el artículo 75 del citado código dispone que, concluida la fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las citadas resoluciones, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación.

Que según el artículo 76 del mismo código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración 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.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 06403-4-2013, que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que asimismo, en diversa jurisprudencia, como la Resolución N° 10907-5-2008, se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y pudiendo este último, a su vez, originarse en un sub procedimiento específico.

- Nulidad de la Carta N° que dispone la prórroga de plazo de fiscalización y
notificación del Requerimiento N° fuera de plazo

Que como se señaló precedentemente, mediante Carta N° y Requerimiento N° la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que según se verifica en autos, durante el procedimiento de fiscalización la Administración depositó y/o notificó los siguientes requerimientos y sus correspondientes resultados, en las siguientes fechas:

Requerimiento N°	Fecha de depósito	Fojas	Resultado del Requerimiento - Fecha de depósito	Fojas
	24/12/2021	11658 a 11660	18/02/2022	11604 y 11606 a 11608
	11/03/2022	11598 a 11603	21/06/2023	6024 y 6037 a 6041
	22/04/2022	11379 a 11385	21/06/2023	6023 y 6025 a 6036



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

	20/09/2022	11352 a 11376	07/07/2023	5679 y 5681 a 5789
	17/10/2022	9296 a 9299	07/07/2023	5680 y 5790 a 5806
	12/01/2023	9184 a 9197	28/06/2023	5834 y 5836 a 5917
	17/02/2023	9118 a 9146	28/06/2023	5835 y 5918 a 5945
	16/03/2023	8905 a 9106	12/07/2023	5423 y 5425 a 5503
	27/04/2023	8884 a 8893	30/06/2023	5807 a 5833
	05/06/2023	6050 a 6137	12/07/2023	5424 y 5504 a 5678
	13/07/2023	5420 a 5422	28/08/2023 11/12/2023 ³	5124 a 5270 ⁴ 13549 a 13554

Que conforme se corrobora en autos (fojas 11606 a 11608, 11659 y 11660) y es reconocido por ambas partes (fojas 13660, 13661/reverso y 14076), el cómputo del plazo de fiscalización se inició el 16 de febrero de 2022 al haber la recurrente presentado en dicha fecha la totalidad de lo solicitado por la Administración en el primer requerimiento emitido durante el procedimiento de fiscalización, conforme con lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario, el cual se suspendió 7 y 28 días como consecuencia de las prórrogas solicitadas por la recurrente para dar respuesta a los Requerimientos N° y y aceptadas por la Administración mediante las Cartas N° y respectivamente (fojas 9176 a 9183 y 11344 a 11351)⁵, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso e) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, extendiéndose su vencimiento hasta el 23 de marzo de 2023, de no presentarse otras causales de suspensión del cómputo del plazo y/o disponerse su prórroga.

Que ahora bien, mediante la Carta N° , depositada en el buzón electrónico de la recurrente el 21 de febrero de 2023 (fojas 9113 a 9117)⁶, la Administración comunicó la prórroga del plazo del procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta N° por un año adicional, sustentando dicha prórroga en la causal prevista en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, sobre la base de lo siguiente:

- *El volumen de la documentación que sustentan las operaciones contabilizadas en sus Libros y Registros contables y movimientos es elevado, tiene registrado en el Libro Diario 2,737,573 registros y a su vez tienen libros auxiliares como el Registro de Compras que detalla las compras registradas de 69,859 registros y el registro de activos fijos que detalla bienes en 6,542 registros⁷; Libros y registro que deben ser verificados a efectos de corroborar la realidad, cuantía y causalidad de las operaciones.*
- *El contribuyente cuenta con un Contrato de Garantías y Promoción a la Inversión, suscrito con el Estado Peruano el 20 de julio de 2011, que tiene vigencia desde el ejercicio gravable 2016, el referido contrato debe ser revisado y analizado a fin de entender su implicancia en la determinación de las obligaciones tributarias del ejercicio gravable objeto de la presente fiscalización. Cabe señalar que en virtud del mencionado contrato, el contribuyente lleva la contabilidad en dólares americanos.*
- *Durante la presente fiscalización, el contribuyente presentó una Declaración Jurada Anual Rectificatoria del Impuesto a la Renta de tercera categoría del periodo fiscalizado 2017 (PDT 706 N° orden 1009001520, de fecha 13/07/2022), en el que declara un total de "Deducciones" por \$744,209,059⁸, que incluye la deducción denominada "Depreciación Tributaria" por*

³ Cabe indicar que mediante la Resolución N° de 30 de noviembre de 2023 (fojas 13502 a 13522) la Administración declaró, entre otros, la nulidad del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5124 a 5270) en el extremo que se omitió pronunciamiento respecto de la veracidad y exactitud de los datos que contiene la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada por la recurrente mediante el PDT 706 N° de 12 de julio de 2023.

⁴ Notificada con arreglo al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario

⁵ En el caso del Requerimiento N° se solicitó a la recurrente diversa documentación y/o información para el 6 de octubre de 2022 (foja 11376), la cual fue prorrogada hasta el 13 de octubre de 2022 (foja 11345), mientras que en el caso del Requerimiento N° se solicitó a la recurrente diversa documentación y/o información para el 19 de enero de 2023 (foja 9197), la cual fue prorrogada hasta el 16 de febrero de 2023 (foja 9177).

⁶ Mediante buzón SOL de acuerdo con lo previsto por el inciso b) del artículo 104 del citado Código Tributario.

⁷ En su nota al pie 1 se indica «Según archivo Excel Detalle de activo fijo, Punto 3 del Requerimiento N°»

⁸ En su nota al pie 2 se indica «Según casilla 228 "Minerías – Estados Financieros 2017"».



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

\$609,851,068; los activos más importantes que generan la depreciación tributaria son los activos "Pre-operativo" y los "Costos de Desarrollo", los cuales cuentan con más de 330 ítems y 100 ítems, respectivamente, y representan más de \$413 millones de depreciación tributaria deducida en el ejercicio 2017. Además se debe indicar que cada ítem contiene costos acumulados en toda la etapa construcción, desde el 2010 al 2015.

Se debe indicar que el contribuyente inicio producción en el 2016, y posee montos significativos de activos preoperativos y activos fijos que empezó a depreciar y/o amortizar en el 2016 y continuó haciéndolo en el 2017. Estos activos acumulan en sus costos transacciones desde el ejercicio 2010 al 2015 (745,081 registros según archivo Excel Capex Expansionary) que se encuentran pendientes de validación.

Por ejemplo en el punto 01 del Requerimiento se requirió información de 9 ítems que conforman los "Costos de Desarrollo" y que generan una depreciación del ejercicio de \$104,558,896, respecto del cual el contribuyente presentó un archivo Excel con el detalle de 9,420 registros de transacciones que soportan el costo de dichos ítems que deben ser revisados.

Asimismo, en el mencionado requerimiento también se ha solicitado información de la composición del costo de 18 activos preoperativos que serán evaluados.

Cabe señalar que en la fiscalización del ejercicio 2016 el contribuyente presentó el detalle de 52 ítems de activos preoperativos, que implicaron aproximadamente 258,592 registros, estos ítems también serán evaluados en el 2017.

- En el ejercicio 2016, la Administración Tributaria efectuó reparos a los gastos financieros por más de \$562 millones, por "Subcapitalización de gastos de intereses por préstamos con Bancos de China considerados vinculados y determinación de Patrimonio negativo" y "Gastos por intereses y retenciones del impuesto a la renta asumidos por el préstamo con por los que no se acredita la causalidad"; estos reparos están vinculados al proceso de adquisición del y al proceso de fusión inversa efectuada por el contribuyente con sus empresas vinculadas, que ocurrieron en el 2014.

En el ejercicio 2017 también se observan estos reparos a los gastos financieros, que dada su complejidad y magnitud merecen una revisión detallada.

Como se puede apreciar, la complejidad de la operatividad y manejo de información queda evidenciado con lo expuesto en los párrafos precedentes, lo que conlleva a un tiempo adicional que se debe insumir para conciliar, revisar, análisis y efectuar una correcta determinación de la obligación tributaria.

Que de lo expuesto, la prórroga del plazo de fiscalización se sustenta en la causal contemplada en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, siendo que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, la Administración ha indicado los motivos que la sustentan así como las circunstancias concretas por las cuales existe complejidad en la fiscalización, tales como el elevado volumen de las operaciones de la recurrente⁹ –señalando el número de los registros que contienen sus libros y registros contables presentados durante la fiscalización¹⁰– que evidencian el elevado volumen de las operaciones sujetas a revisión, las particularidades en la determinación de las obligaciones tributarias a cargo de la recurrente en virtud al Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión que suscribió con el Estado Peruano como es la autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera, la importancia y el avance de la revisión de las deducciones a los resultados del ejercicio declaradas por la recurrente y la trazabilidad de los importes que las conforman con la documentación presentada, la complejidad y magnitud del proceso de adquisición del y del proceso de fusión inversa efectuada por la

⁹ Conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 00875-Q-2017 y 07690-5-2020, entre otras, la carta que prórroga el plazo de fiscalización sustentada en la causal prevista en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario (complejidad de la fiscalización debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario), se encuentra debidamente motivada si cuantifica la magnitud de la información que debe ser evaluada, haciendo alusión numérica de los registros que contienen los libros y/o registros contables.

¹⁰ Cabe señalar que la recurrente no cuestiona el número de registros.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

recurrente con sus empresas vinculadas en el ejercicio 2014 y su incidencia en los gastos financieros del ejercicio 2016 y el materia de fiscalización, así como de la documentación que sustenta las mismas, con lo cual, en el caso en concreto, resulta razonable la prórroga del plazo del procedimiento de fiscalización sustentada en la causal invocada por la Administración a fin de verificarse el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la recurrente, prórroga que se encuentra debidamente motivada.

Que ahora bien, la recurrente también cuestiona la Carta N° [redacted] porque considera que no se encuentra acreditada la causal referida a sustentar el pedido de información y/o documentación del Requerimiento N° [redacted] vinculado a las observaciones que luego dieran origen a los reparos por concepto de amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", amortización indebida de gastos de desarrollo por exceso de tasa y deducción "D-11 Other Provisions (Non-Concurrent)- Community" no acreditada.

Que al respecto, de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización se verifica que las causales que se señalan en la Carta N° [redacted] encuentran sustento en lo requerido y presentado con ocasión de los Requerimientos N° [redacted] así como sus resultados (fojas 9185 a 9197, 11380 a 11385, 11606 a 11608, 11659 y 11660), notificados con anterioridad a la Carta N° [redacted] asimismo, debe reiterarse que la recurrente no cuestiona el número de registros observados, lo que constituye el sustento de la causal invocada.

Que finalmente, en función a lo actuado, mediante el Requerimiento N° [redacted], depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 5 de junio de 2023 (fojas 6050 a 6137)¹¹, la Administración dio cuenta, entre otros, de la información y/o documentación solicitada y brindada por la recurrente en respuesta al punto 5 del Requerimiento N° [redacted] a los puntos 3 y 4 del Requerimiento N° [redacted] y al punto 1.2.2 del Requerimiento N° [redacted] de cuya evaluación, le comunicó sus observaciones vinculadas a la fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility" (punto 2), a la amortización de los gastos de desarrollo (punto 5) y la acreditación de la deducción "D-11 Other Provisions (Non-Concurrent)- Community" (punto 6), a fin de que presente sus descargos respectivos.

Que por tanto, cabe reiterar que la prórroga del plazo de fiscalización dispuesta por la Administración en la Carta N° [redacted] se encuentra debidamente sustentada en la causal contemplada en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, extendiéndose su vencimiento hasta el 23 de marzo de 2024, de no presentarse otras causales de suspensión del cómputo del plazo.

Que en ese sentido, no se observa que la Administración hubiera ampliado inmotivada e indebidamente el plazo de fiscalización, por lo que el Requerimiento N° [redacted] notificado el 5 de junio de 2023, se encuentra dentro del plazo del procedimiento de fiscalización previsto por el artículo 62-A del Código Tributario.

Que al haberse determinado que la prórroga del plazo del procedimiento de fiscalización por un ejercicio adicional se encontraba arreglada a ley, se verifica que la notificación del Requerimiento N° [redacted] no vulneró lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario y, por ende, corresponde desestimar la nulidad invocada por la recurrente de los Resultados de los Requerimientos N° [redacted] y de los valores impugnados, en el extremo que se sustentan en el aludido Requerimiento N° [redacted] debiéndose precisar que no resultan aplicables al caso de autos los criterios de observancia obligatoria establecidos en las Resoluciones N° 03500-Q-2017¹² y 02162-Q-2018¹³, que no se refieren a lo discutido en el presente caso.

¹¹ Mediante buzón SOL de acuerdo con lo previsto por el inciso b) del artículo 104 del citado Código Tributario.

¹² Dicha resolución establece como precedente de observancia obligatoria que: "Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

¹³ Dicha resolución establece como precedente de observancia obligatoria que: "La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial".



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

- Medios probatorios no valorados durante la fiscalización respecto al reparo por amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility"

Que tal como se indicó, la recurrente refiere que los Resultados de los Requerimientos N° y así como los valores impugnados, en el extremo referido al reparo por amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", son nulos porque los medios probatorios presentados respecto de dicho reparo no fueron valorados de manera razonada y conjunta por la Administración.

Que al respecto, mediante el punto 1.2.2 del Anexo 1 al Requerimiento N° (fojas 9193 y 9194), la Administración, en base a las actuaciones y documentación requerida en anteriores requerimientos¹⁴, así como a la documentación presentada por la recurrente en respuesta al punto 1 del Requerimiento N° emitido en el procedimiento de fiscalización seguido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, solicitó a la recurrente diversa documentación vinculada al activo calificado por aquélla como activo preoperativo denominado "400000403 TISUR, Mou Port Facility", asimismo, conforme se advierte del punto 1.2.2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5868 a 5871), la Administración dejó constancia de la documentación recibida, además, mediante el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento N° (fojas 6077 a 6098) efectuó observaciones a la fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility" en base a la evaluación del descargo y pruebas presentadas por la recurrente respecto al punto 1.2.2 del Anexo 1 al Requerimiento N° y le solicitó la sustentación legal y/o documentaria respecto de ello.

Que igualmente, conforme se advierte del punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5546 a 5605), la Administración describió la observación, dio cuenta de los requerimientos emitidos y escritos presentados por la recurrente relacionados a la fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", incluidos sus alegatos y medios probatorios, señaló los motivos determinantes de la observación, comunicó la evaluación del descargo y pruebas presentadas por la recurrente en el escrito presentado el 26 de junio de 2023 respecto de la observación formulada y le comunicó que repararía la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por \$1 333 625,00, por amortización indebida de la operación contenida en la Factura N° la cual formó parte del gasto preoperativo "Tisur S.A Mou Port Facility". Asimismo, en el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5420 a 5422), la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización efectuada haciendo referencia al punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° e indicó que, de considerarlo pertinente, podía presentar sus descargos por escrito, del mismo modo, en el punto 1 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5233 a 5269) la Administración dio cuenta del descargo y pruebas presentadas por la recurrente en el escrito presentado el 20 de julio de 2023 respecto de la observación formulada y, previa evaluación, le comunicó que no resultaba suficiente para acreditar la fehaciencia de la operación contenida en el costo del activo denominado "Tisur S.A Mou Port Facility" por \$9 335 378,00 la que fue contabilizada como gasto preoperativo y cuya amortización por \$1 333 625,00, afectó los resultados del ejercicio 2017, por lo que mantendría la observación.

Que de la revisión de lo actuado, se verifica que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración evaluó la documentación presentada por la recurrente respecto del reparo vinculado a la amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", así como los argumentos alegados por ésta en dicha etapa, dando cuenta de los mismos, exponiendo sus conclusiones luego de evaluarlos, debiendo precisarse además que los requerimientos emitidos durante la fiscalización otorgaron a la recurrente la oportunidad de presentar información o documentación adicional para desvirtuar las observaciones efectuadas, en tal sentido, no se verifica la nulidad alegada por la recurrente respecto de la falta de valoración razonada y conjunta de los medios probatorios presentados con relación al referido reparo, siendo cuestión distinta la discrepancia de la recurrente con las conclusiones de la Administración respecto de los referidos medios probatorios, lo que no constituye causal de nulidad alguna, por tal motivo, la alegado carece de sustento.

¹⁴ Se hace alusión a parte de la documentación presentada por la recurrente en respuesta a los Requerimientos N°



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que sin perjuicio de lo expuesto, en la presente resolución, con ocasión de la evaluación del reparo relacionado a la amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", se detallará la evaluación y análisis de los medios probatorios presentados al respecto.

- Inclusión de oficio en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 de la deducción por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de agosto de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a setiembre de 2017

Que la recurrente cuestiona la determinación efectuada por la Administración en la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, al no haberse incluido de oficio la deducción de su crédito ascendente a \$63 320 419,00 que proviene de lo determinado por la Administración en las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de agosto de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a setiembre de 2017.

Que sostiene que en los contratos de financiamiento con los Bancos Chinos vigentes en los años 2014 a 2017 se pactó una cláusula gross up por la cual se encontraba en la obligación de asumir el Impuesto a la Renta correspondiente a los intereses de los Bancos Chinos que eran a cargo de estos sujetos no domiciliados, monto de impuesto asumido que es un concepto deducible de conformidad con el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵, añade que toda vez que en los referidos ejercicios la Administración determinó una mayor obligación de retención, correspondía que la Administración considere, de oficio, la deducción que le corresponde por tal concepto, lo que incide en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que sobre el particular, corresponde indicar que, tal como se indicó, la recurrente sustenta su pedido en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a

emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de agosto de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a setiembre de 2017, sin embargo, mediante las Resoluciones N° 06407-4-2024 de 8 de julio de 2024, 05734-3-2024 de 19 de junio de 2024 y 05151-1-2024 de 30 de mayo de 2024 se dejaron sin efecto dichos valores.

Que por tanto, toda vez que las resoluciones de determinación en las que la recurrente sustenta su solicitud de deducción de oficio han sido dejadas sin efecto por este Tribunal, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre la referida solicitud.

Que luego de analizar las nulidades invocadas por la recurrente, corresponde analizar si los reparos que motivaron la emisión de la Resolución de Determinación N° y la infracción detectada que dio lugar a la Resolución de Multa N° se encuentran conformes a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que conforme se advierte del documento denominado "Informe General" (fojas 3459 y 3460), la recurrente¹⁶ es una persona jurídica que tiene como actividad económica la extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos. Además, de acuerdo con la parte descriptiva del Reporte Local del ejercicio 2017 (fojas 11456, 11459, 11464 y 11468) se dedica a la extracción y venta de concentrado de cobre y es titular de una serie de concesiones mineras donde se encuentran ubicados los yacimientos mineros

siendo que su operación minera se encuentra entre las provincias de Cotabambas y Grau, Departamento de Apurímac. Se indica que para el año 2012 se

¹⁵ El artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que, por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses. El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.

¹⁶ Cabe indicar que la recurrente se denominaba hasta el 25 de julio de 2014, luego cambió su denominación a hasta el 31 de marzo de 2015, para luego pasar a denominarse como actualmente se denomina. Información que se aprecia de su Ficha RUC, según el siguiente enlace: <https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

desarrolló la ingeniería de caminos y componentes principales para el arranque de la futura operación y comenzó la construcción de la planta concentradora y de la carretera de carga pesada, siendo que al cierre del año 2015 la etapa de construcción concluyó, en enero de 2016 se realizó el primer embarque de concentrado e inició la operación de la mina y, en el ejercicio 2017 (ejercicio fiscalizado), vendió concentrado de cobre a su empresa vinculada y al tercero independiente

Que asimismo, tal como señala la Administración en la resolución apelada (foja 13662/reverso), el 20 de julio de 2011 el Estado Peruano y la recurrente suscribieron un "Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión" (fojas 11474 a 11492 y 13610)¹⁷, al amparo del artículo 82 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, con relación a la inversión y puesta en marcha del el cual le garantizó, entre otros, la estabilidad de las normas tributarias vigentes al 20 de julio de 2011. Además, cabe indicar que conforme se observa de la adenda de dicho contrato (foja 13610) y del documento denominado "Informe General" (fojas 3454 y 3460), mediante la Resolución Directoral N° 0184-2018-MEM/DGM de 2 de julio de 2018, modificada por la Resolución Directoral N° 0251-2018-MEM/DGM de 5 de octubre de 2018, se confirmó que la recurrente goza de estabilidad para el régimen tributario, cambiario, administrativo y de comercialización de la producción, vigente al 20 de julio de 2011, por el plazo de 15 años computado a partir del ejercicio 2016. Por ende, la normativa del Impuesto a la Renta que resulta aplicable a la recurrente para el caso bajo análisis es el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, su reglamento, y las normas modificatorias a dicha fecha.

1. Reparo a la amortización indebida por no fehaciencia del costo del activo "Tisur S.A. Mou Port Facility"

Que la recurrente sostiene que la Factura N° corresponde al reembolso de los gastos efectuados por los contratistas de (en adelante TISUR) y cuya obligación de pago se origina en la transacción judicial que pone fin a las controversias por gastos reembolsables entre su empresa y TISUR, en el marco de ejecución del contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre suscrito el 25 de noviembre de 2013.

Que añade que las controversias materia de transacción se originaron debido a que su empresa solicitó cambios en la Infraestructura Islay, sin embargo, luego se desistió de estos, siendo que el desistimiento de los cambios supuestamente aprobados por su empresa impactó en la estructura de tiempos y costos en el contrato de TISUR con sus subcontratistas

toda vez que, atendiendo a los cambios inicialmente aprobados, se desplegaron actividades y se efectuaron gastos por parte de estos, como se menciona en la transacción extrajudicial.

Que agrega que los reembolsos pactados y transados corresponden a los gastos efectuados por los contratistas de que le fueron facturados a esta por sus subcontratistas en 9 facturas emitidas por y 1 factura emitida por

Que afirma que durante el procedimiento de fiscalización presentó los medios probatorios que acreditan la obligación contractual que tuvo de reembolsar los gastos efectuados por los contratistas de así como su origen y fehaciencia; sin embargo, la Administración no los valoró correctamente y, al parecer, no habría comprendido los hechos involucrados en la operación que sustenta la Factura N°

Que refiere que la Administración realizó una serie de observaciones de carácter probatorio que demuestran que ha realizado una valoración aislada de los medios probatorios presentados, sin tomar en cuenta que, mediante una valoración razonada y conjunta de tales documentos, estos dan cuenta con toda claridad del origen y motivo del importe contenido en la factura observada.

Que afirma que no existe restricción para demostrar la fehaciencia de un servicio como el que contrató con por lo que el estándar probatorio que debe aplicarse en su caso no se encuentra circunscrito a una

¹⁷ Disponible en:



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

única prueba directa, exacta, rígida o estricta, siendo plenamente posible que se apliquen distintos tipos de pruebas que permitan acreditar la fehaciencia de la transacción extrajudicial, como lo ha realizado, al haber presentado diversos medios probatorios que acreditan razonablemente la fehaciencia de la operación tales como los que se encuentran en su control e, inclusive, aquellos que no han sido emitidos por ella misma ni en la relación contractual con su proveedor o contratista directo.

Que arguye que si la Administración consideraba que la documentación presentada no era suficiente, en virtud de su facultad discrecional, debió realizar un cruce de información con los otros sujetos involucrados en la operación a que refiere la Factura N° [redacted] objeto de reparo, esto es, con las contrapartes que se aluden en la transacción extrajudicial.

Que manifiesta que la posición de la Administración, consistente en desconocer los efectos de la transacción extrajudicial, vulnera flagrantemente el principio de legalidad y libertad contractual al pretender denegar su derecho a deducir gastos que se encuentran sustentados en instrumentos jurídicos adoptados en el marco del ejercicio del principio de autonomía contractual.

Que mediante su escrito de alegatos, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la deducción a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 efectuada por la recurrente por concepto de amortización del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", por S/4 298 273,00 (\$1 333 625,00), debido a que la documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización no acreditó fehacientemente la operación contenida en la Factura N° [redacted] que formaba parte del costo de dicho activo.

Que de acuerdo con los motivos determinantes del reparo contenidos en el punto 1 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (foja 13567), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por S/4 298 273,00 (\$1 333 625,00), por la amortización indebida del costo del activo "Tisur S.A Mou Port Facility", al no haberse acreditado la fehaciencia de la operación contenida en la Factura N° [redacted] que forma parte del costo de dicho activo; señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Resultados de los Requerimientos N° [redacted] y [redacted]

Que mediante el punto 1.2.2 del Anexo 1 al Requerimiento N° [redacted] (fojas 9193 y 9194), la Administración, en base a las actuaciones y documentación requerida en anteriores requerimientos¹⁸, así como a la documentación presentada por la recurrente en respuesta al punto 1 del Requerimiento N° [redacted] emitido en el procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, solicitó a la recurrente que, entre otros, presente información técnica del activo calificado por aquélla como activo preoperativo denominado "400000403 TISUR, Mou Port Facility", cuyo costo financiero ascendió a \$19 646 406,00, que permita verificar la naturaleza del activo, expedientes técnicos, presupuestos, costo total del proyecto e informe final de la culminación y puesta en marcha del activo, asimismo, que presente información administrativa de la ejecución y/o construcción del activo, que incluya documentación intercambiada con el proveedor "Terminal Internacional del Sur" y con [redacted] (en adelante [redacted]), respecto a los reembolsos de gastos y sus sustentos, especialmente respecto de la Factura N° [redacted] de 30 de setiembre de 2014 por \$9 335 378,00, además, le solicitó sustentar por escrito y con la documentación probatoria que demuestre que las operaciones detalladas en su Anexos N° 6 adjunto relacionadas al activo preoperativo denominado "400000403 TISUR, Mou Port Facility" por \$14 775 275,00 (foja 9187), son aceptadas por la normatividad tributaria, es decir, que corresponden a operaciones fehacientes, que cumplen la relación de causalidad con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente y se encuentran devengadas.

Que en respuesta, mediante escritos de 16 y 17 de febrero de 2023 (fojas 4074 a 4076, 9147, 9154 a 9156, 9175 y 13610), la recurrente señaló que presentaba la carpeta denominada "Anexo 6 – Tisur Mou Port Facility" que contiene la información de soporte que a modo de resumen se detalla en función a los números de voucher [redacted] y [redacted] por \$9 335 378,00, \$1 806 [redacted]

¹⁸ En referencia a documentación presentada en respuesta a los Requerimientos N° [redacted]



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

010,00, \$2 091 470,00 y \$1 542 417,00, cuya suma asciende a \$14 775 275,00, la cual a su vez comprendía 5 subcarpetas denominadas "5100002235", "5100012753", "CONTRATO",

Que en el punto 1.2.2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5868 a 5871), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 6077 a 6098) la Administración, en base a la evaluación de la documentación requerida y proporcionada en respuesta al Requerimiento N° vinculada al activo calificado por aquélla como activo preoperativo denominado "400000403 TISUR, Mou Port Facility", comunicó a la recurrente que observó la fehaciencia de la operación correspondiente a la Factura N° por \$9 335 378,00, considerada como gastos preoperativos y cuya amortización por \$1 333 625,43, afectó a resultados del ejercicio 2017, por lo siguiente:

- Si bien la recurrente presentó el Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre suscrito con TISUR el 25 de noviembre de 2013, no obstante, no presentó el detalle de los cambios solicitados a la "Infraestructura Islay" según se indica en su cláusula 8.10, asimismo, si bien presentó la Transacción Extrajudicial suscrita el 29 de setiembre de 2014 entre la recurrente, de cuya revisión se observó que hacía referencia a un Anexo 1, a la Carta emitida por (en adelante denominada "OPIC-PMAT-16-0156-TSR", así como a la instrucción que presentaron de forma conjunta y la recurrente para incorporar cambios técnicos en el diseño original de la "Infraestructura Islay", la propuesta de valorización y ampliación de plazo de construcción de la "Infraestructura Islay" solicitada por TISUR a OPIC, y la instrucción de la recurrente a TISUR para que se detuvieran las acciones que se habían tomado desde el momento de la solicitud de incorporación de cambios hasta la fecha y se volviera al proyecto original, sin embargo, tales documentos no fueron presentados; por ello, al no haber presentado el íntegro de la documentación intercambiada con el proveedor, a pesar de haber sido requerida específicamente para ello, no acreditó que efectivamente se incurrió en costos que se debía asumir como consecuencia de las modificaciones que habría solicitado al proyecto original y que luego fueron materia de desistimiento por su parte, esto es, no acreditó el motivo por el cual solicitó los cambios, y/o cuales fueron estos y/o el motivo del desistimiento posterior de los mismos.
- La recurrente no proporcionó el anexo denominado "Propuesta de Elaboración de Ingeniería correspondiente a la Orden de Cambio N° 05" que se hace mención en el documento denominado "OPIC-PMAT-07-0032-TSR", de la misma manera, no presentó las liquidaciones o valorizaciones de los "gastos reembolsables" en forma detallada que sustentaría el pago efectuado a en los que se pueda visualizar su composición y las labores realizadas, así como la información de soporte respectiva, que si bien la recurrente presentó facturas emitidas por OPIC a TISUR, órdenes de servicio entre y OPIC y la factura de a no adjuntó los informes de avance de obra y culminación por cada servicio facturado, ni sus valorizaciones en forma detallada, de igual modo, si bien por algunas de las facturas emitidas por OPIC presentó el documento denominado "Boletín de Medición de Servicios", el mismo solo contiene descripciones generales de la facturación, asimismo, la recurrente no vinculó los importes consignados en el Anexo I del Informe emitido por Deloitte de 31 de enero de 2017 con los importes de las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 que se hacen referencia en la transacción extrajudicial, ni con el importe de la Factura N° además, de la lectura del aludido informe no se aprecia que se haga referencia a los gastos considerados en la transacción extrajudicial, no se alude a la fehaciencia de la Factura N° ni se incluye información soporte respecto a su fehaciencia; por tanto, no presentó información soporte de los importes de las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 consignados en la aludida transacción extrajudicial que sustentaría el pago efectuado a

Que por tales motivos, de la valoración conjunta de los documentos presentados por la recurrente, concluyó que si bien la Factura N° se habría originado en las controversias entre y la recurrente, debido a que la recurrente solicitó cambios en la "Infraestructura Islay" que había solicitado a construir en el Terminal Matarani en atención al contrato que suscribieron el 25 de noviembre de 2013 pero posteriormente se desistió de los mismos, lo que impactó en la estructura de tiempos y costos en el contrato de con OPIC, según se menciona en la transacción extrajudicial, sin embargo, no acreditó la



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

fehaciencia de la operación observada; por lo que le comunicó que al no haberse acreditado la fehaciencia de la operación correspondiente a la Factura N° [redacted] por \$9 335 378,00, repararía la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por \$1 333 625,43 por amortización indebida, no obstante, le solicitó que presente sus descargos por escrito con la base legal correspondiente, asimismo, presente información de sustento de la Factura N° [redacted] que acredite la valuación detallada de los impactos derivados de las modificaciones a la "Infraestructura Islay", las Órdenes de Cambio 5, 7 y 8, incluido el presupuesto inicial, presupuesto modificaciones, costo final y cierre de contrato, además, presente documentación soporte que acredite la naturaleza de los impactos valuados, la efectiva realización de labores que fueron modificadas y las labores finales ejecutadas, así como el destino de los bienes y/o labores no utilizadas vinculadas a la aludida Factura N° [redacted]

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 26 de junio de 2023 (fojas 5946, 6000 a 6014, 6022 y 14512), en el que señaló que la operación contenida en la factura observada corresponde al pago en ejecución de la transacción extrajudicial de un reembolso a favor de TISUR en cumplimiento de una obligación contractual que deriva de la ejecución de actividades normales orientadas al desarrollo del negocio de su empresa, asimismo, que dicho pago se encuentra vinculado a la generación de renta gravada y/o al mantenimiento de su fuente productora. Afirmó que en su caso resulta relevante hacer precisiones en cuanto al origen de la transacción extrajudicial, así, en atención a la cláusula 8.9 del Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre suscrito el 25 de setiembre de 2013, junto con [redacted] presentó a TISUR las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 a la Infraestructura Islay para que aquélla presente una propuesta sobre las consideraciones técnicas y costos vinculados a dichos cambios, los mismos que, en rigor, debían ser aprobados previamente por su empresa y [redacted] antes de su ejecución, sin embargo, sin contar con dicha aprobación, TISUR, a través de su contratista OPIC, efectuó los cambios solicitados a través de las aludidas órdenes de cambio, lo cual originó la insatisfacción tanto de su empresa como de [redacted] y se consideró que dichos cambios debían ser revertidos pero TISUR y OPIC alegaron que las instrucciones contenidas en las órdenes de cambio eran suficientemente claras y que su empresa y [redacted] habían presionado para que se realicen los cambios a la brevedad posible.

Que la recurrente añadió que por ello surgió la controversia respecto a quién debía asumir los costos de los cambios que debían ser revertidos, pero luego de una serie de negociaciones, se acordó, a través de una transacción extrajudicial, que su empresa y [redacted] asumirían el costo de los trabajos realizados en virtud de las órdenes de cambio y, por lo tanto, devolverían a [redacted] (y a OPIC en definitiva) en calidad de "gastos reembolsables" dichos costos (que se habían encontrado gravados con el Impuesto General a las Ventas), motivo por el cual [redacted] refacturó a su empresa y a [redacted] los referidos costos más el Impuesto General a las Ventas correspondiente.

Que asimismo, la recurrente indicó que también resultaba relevante hacer precisiones referentes al origen del pago efectuado a [redacted], así, manifestó que dicho pago tiene un origen fáctico en una serie de trabajos y modificaciones que [redacted] efectuó en la obra objeto del Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre suscrito el 25 de noviembre de 2013, en atención a sus cláusulas 6.8, 8.9 y 8.10, y que, en su momento, suscitó una controversia entre las partes, la cual luego de las negociaciones, se celebró una transacción extrajudicial, en virtud de la cual se estableció con total claridad que su empresa junto a [redacted] asumirían el costo de los trabajos realizados en virtud de las órdenes de cambio y, por lo tanto, devolverían a [redacted] dichos montos, bajo el concepto de "gastos reembolsables", lo cual no es inusual y constituye un acto en virtud del cual un sujeto de derecho reconoce la existencia de una obligación. Afirmó que durante el procedimiento de fiscalización presentó abundante documentación de soporte de la operación a que se refiere la Factura N° [redacted] pero, sin perjuicio de ello, presenta de manera adicional tanto las facturas emitidas por OPIC a TISUR como las valorizaciones detalladas y las hojas resumen correspondientes a tales facturas, así como cadenas de correos electrónicos que iniciaron el 25 de julio, 12 y 14 de agosto de 2014.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 5546 a 5605), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada, y señaló lo siguiente:

- Verificó que la información contenida en las subcarpetas denominadas "5100002235", "5100012753" y



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

no estaban relacionadas a la operación evaluada, ya que corresponden al sustento de operaciones requeridas en la fiscalización del ejercicio 2016, igualmente que la primera, segunda y tercera adenda al aludido contrato, no se encuentran vinculadas a la factura materia de observación, por cuanto fueron suscritas en el 2015 y 2018, es decir con posterioridad a la emisión de la factura reparada de 30 de setiembre de 2014.

- La recurrente no presentó el íntegro de la documentación intercambiada con su proveedor que se alude en el Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre suscrito el 25 de noviembre de 2013 y en la transacción extrajudicial suscrita el 29 de setiembre de 2014, tal y como fue indicado en el Requerimiento N° [redacted] asimismo, tampoco presentó las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8, ni la información del contrato suscrito el 31 de mayo de 2013 entre [redacted] y [redacted] a los que se alude en la referida transacción extrajudicial; por ende, no acreditó que efectivamente incurrió en costos que debía asumir como consecuencia de las modificaciones que habría solicitado al proyecto original y que luego fueron materia de desistimiento por su parte, esto es, no acreditó el motivo por el cual solicitó los cambios, y/o cuales fueron estos y/o el motivo del desistimiento posterior de los mismos, ni el supuesto perjuicio ocasionado por solicitar la incorporación de cambios técnicos a la Infraestructura Islay para luego requerir volver al proyecto original, y en mérito al cual la recurrente reconoció a [redacted] el importe observado.
- La recurrente presentó determinación del importe de \$9 335 378,00 en base a las facturas que le fueron emitidas de [redacted] y [redacted] a [redacted]. No presentó las liquidaciones o valorizaciones de los "gastos reembolsables" en forma detallada que sustente el pago efectuado a [redacted] en los que se pueda visualizar su composición y las labores específicas ni del personal que las habría realizado, ni la información de soporte respectiva, asimismo, verificó que el contrato suscrito el 25 de noviembre de 2013 entre la recurrente y [redacted] no contiene la estimación del costo original, igualmente, si bien las cartas proporcionadas por la recurrente tratan de temas relacionados a la introducción de cambios técnicos en el proyecto de Infraestructura Islay y hacen referencia a las Órdenes de Cambio N° 5 y 8, no obstante, verificó que éstas fueron cursadas entre [redacted] y [redacted] es decir ninguna fue emitida por la recurrente, además que ninguna de ellas adjunta las referidas órdenes de cambio que sustentarían los cambios que se habrían solicitado realizar, de igual forma, la recurrente no adjuntó sustento del documento denominado "Capital Expenditure Request (CER)" (solicitud de gastos) de 3 de noviembre de 2015, ni las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 a partir de las cuales se indica se determinó la magnitud del costo de \$9 335 378,00 que finalmente fue asumido por el recurrente en calidad de gastos reembolsables a favor de TISUR; por tanto, no presentó información soporte de los importes de las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 que se aluden en la transacción extrajudicial que sustentaría el pago efectuado a [redacted] ni el detalle de los costos originales, no de las modificaciones supuestamente solicitadas, ni de las finalmente efectuadas.

Que por tales motivos, de la valoración conjunta de los documentos presentados por la recurrente, la Administración concluyó que tales documentos eran insuficientes para acreditar la fehaciencia de la operación contenida en la Factura N° [redacted] que forma parte del costo del activo preoperativo denominado "400000403 [redacted] Mou Port Facility", por lo que mantuvo la observación.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [redacted] (fojas 5420 a 5422), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación y le solicitó que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que en respuesta, con los escritos de 20 de julio de 2023 (fojas 5289, 5299, 5381 a 5411 y 14512), la recurrente señaló lo siguiente:

- El estándar de la Administración para acreditar la fehaciencia de la operación observada no resulta razonable, excediendo el parámetro de documentación "mínima indispensable" para acreditar la realidad de la operación que en reiterada jurisprudencia ha señalado el Tribunal Fiscal para efectos de determinar cuándo una operación es o no fehaciente, asimismo, obedece al empleo de un estándar probatorio desproporcionado que no le permite hallar la verdad material de los hechos.
- El detalle de los costos originales de la Infraestructura Islay se encuentra en el Anexo 6 del contrato



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

suscrito el 25 de noviembre de 2013 con _____, asimismo, el detalle de las modificaciones solicitadas con respecto a la Infraestructura Islay se encuentra en la Carta _____ de 12 de diciembre de 2013 que contiene la propuesta de trabajos y presupuesto emitida por _____ hacia _____ por la Orden de Cambio N° 5 y ello se contrasta con el alcance original de lo que comprendía la Infraestructura Islay según detalla el Anexo 1 del contrato suscrito el 25 de noviembre de 2013 con _____

- Los documentos que sustentan cómo quedó la Infraestructura Islay y el mayor tiempo que tomó al inicialmente estimado también fueron proporcionados en respuesta al Requerimiento N° _____ y de la revisión del Anexo 5 del contrato suscrito el 25 de noviembre de 2013 con TISUR, se evidencia que contiene el cronograma original de ejecución de los servicios con puesta en funcionamiento/inicio de la Infraestructura Islay para abril de 2015 y el soporte de la Propuesta Modificatoria por la Orden de Cambio N° 8 de OPIC hacia TISUR con la Carta _____ de 24 de setiembre de 2014 que sustenta la Factura de OPIC N° _____ referida a los impactos económicos del desistimiento de los cambios de la Orden de Cambio N° 5 y con el cronograma que queda producto de las órdenes de cambio.
- Reitera sus precisiones en cuanto al origen de la transacción extrajudicial y referentes al origen del pago efectuado a _____ que manifestó en su escrito de respuesta al Requerimiento N° _____
- Dado que no existe restricción para demostrar la fehaciencia de un servicio como el que contrató con TISUR, el estándar probatorio que debe aplicarse en su caso no se encuentra circunscrito a una única prueba directa, exacta, rígida o estricta, siendo plenamente posible que se apliquen distintos tipos de pruebas que permitan acreditar la fehaciencia de la transacción extrajudicial, como lo ha realizado, al haber presentado diversos medios probatorios que acreditan razonablemente la fehaciencia de la operación tales como los que se encuentran en su control e, inclusive, aquellos que no han sido emitidos por ella misma ni en la relación contractual con su proveedor o contratista directo.
- Adjunta nuevamente la documentación de soporte relativa a la factura objeto de observación, pero esta vez en una sola carpeta denominada "ANEXO 1 – TISUR" a fin que se valore de forma conjunta y razonada tales documentos.
- Si la Administración considera que la documentación presentada no era suficiente, en virtud de su facultad discrecional y en atención al principio de verdad material, debe realizar un cruce de información con los otros sujetos involucrados en la operación a que refiere la Factura N° _____ objeto de observación, esto es, con las contrapartes que se aluden en la transacción extrajudicial.
- La posición de la Administración consiste en desconocer los efectos de la transacción extrajudicial celebrada con TISUR, lo que vulnera el principio de legalidad y libertad contractual, al pretender negar su derecho a deducir gastos que se encuentran sustentados en instrumentos jurídicos adoptados en el marco del ejercicio del principio de autonomía contractual.
- La Administración está restringiendo arbitrariamente su derecho a considerar un gasto como deducible, para propósitos del Impuesto a la Renta, sin que exista una restricción expresa para ello y aplicando un estándar probatorio de imposible cumplimiento para considerar satisfecho el requisito de acreditación "fehaciente" al que alude el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, actuación que vulnera el principio de causalidad y de legalidad.
- La exigencia en una transacción es que haya concesiones recíprocas, no siendo relevante el que una de las partes transija (o ceda) más o menos que la otra, sino que basta que cada una lo haga voluntaria y espontáneamente, con la finalidad de dar por terminado el conflicto y evitar el litigio que podría promoverse o terminar el ya iniciado, que es lo que efectivamente ha ocurrido en su caso, ya que no le convenía detener la operación e iniciar un largo y tedioso litigio que podría ser solucionado de manera extrajudicial, de modo que dicha transacción vincula el desembolso a la generación de renta gravada y al mantenimiento de la fuente productora de renta de su empresa.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____

(fojas 5233 a 5269),



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y señaló lo siguiente:

- La recurrente presentó la misma documentación que fue presentada durante el procedimiento de fiscalización y un escrito en el que reitera los mismos argumentos expuestos en respuesta al Requerimiento N° y expone argumentos adicionales. Respecto a los argumentos reiterativos, en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° se dio respuesta a tales argumentos, por lo que se remite a lo señalado en tal resultado.
- La recurrente no acreditó el costo original de la Infraestructura Islay, esto es, el costo de la obra inicial, ya que si bien en el Anexo 1 del contrato suscrito por la recurrente con señala que la "Infraestructura Islay" comprendía instalaciones, equipos, maquinarias y otros bienes, sin embargo, de la lectura de dicho contrato no se observa que en él se establezca cuáles fueron sus costos, asimismo, si bien del cuadro expuesto en el Anexo 6 al aludido contrato se indican costos totales de terraplenes y rellenos, vías externas, puentes de acceso y supervisión de obras, no obstante, no se detalla los costos de la construcción del edificio de recepción, tolva, balanzas camioneras, almacén, sistema de fajas transportadoras, muelle, entre otros conceptos que formaban la "Infraestructura Islay" según el Anexo 1 del contrato, esto es, no se detalla el costo de la obra inicial de la "Infraestructura Islay".
- La recurrente no acreditó las modificaciones solicitadas a la Infraestructura Islay dado que, independientemente que no proporcionó el anexo denominado "Propuesta de Elaboración de Ingeniería correspondiente a la Orden de Cambio N° 05" al que se hace mención en el documento denominado , el aludido documento no detalla las instalaciones, maquinarias, equipos y bienes que serán modificados respecto del acuerdo inicial considerado como "Infraestructura Islay", cambios valuados en 11 millones según la transacción extrajudicial, asimismo, no presentó el íntegro de la documentación intercambiada con su proveedor que se alude en el contrato suscrito el 25 de noviembre de 2013 y en la transacción extrajudicial suscrita el 29 de setiembre de 2014, tal y como fue indicado en el Requerimiento N° y su resultado, además, la recurrente no presentó las liquidaciones o valorizaciones de los "gastos reembolsables" en forma detallada que sustentaría el pago efectuado a TISUR en los que se pueda visualizar su composición y las labores específicas ni del personal que las habría realizado, así como la información de soporte respectiva, siendo que dichas omisiones no permiten sustentar el motivo de los supuestos cambios solicitados por la recurrente ni del desistimiento, así como de la determinación del monto pactado como reembolso, y, en consecuencia, no sustenta que efectivamente se incurrió en el costo observado.
- La recurrente no acreditó cómo quedó establecida la Infraestructura Islay y su incidencia en el cronograma inicialmente estimado, dado que si bien el documento denominado estaría relacionado a precisiones sobre la propuesta modificatoria de las Órdenes de Cambio N° 8 y 9, sin embargo, se evidencia que la mayoría de las precisiones descritas están relacionadas a la Orden de Cambio N° 9 y no la N° 8, asimismo, respecto a las precisiones descritas en el aludido documento vinculadas a la Orden de Cambio N° 8, incluidas su Minuta de Reunión de 23 de setiembre de 2014 adjunta, se observa que si bien señalan un periodo de gracia sin penalidad para OPIC de 45 días, no obstante, no especifican las razones por las que se da dicho periodo de gracia, ni que estén relacionadas con la Orden de Cambio N° 8, además, si bien el cronograma de ejecución de obra presentado señala como "Puesta en Marcha Xstrata" el 30 de enero de 2016, no obstante, no indica las razones por las que se amplió el plazo, de igual modo, tal documento no contiene el detalle de las operaciones realizadas que sustenten los importes facturados, ni se adjunta documentación adicional que sustente la realización de las operaciones que sustentan el reembolso, por ende, la recurrente no presentó documentación que sustente como quedó establecida la Infraestructura Islay, ni acreditó que se haya afectado el cronograma de ejecución de obra del proveedor debido a los trabajos modificatorios que habrían sido solicitados por la recurrente, que posteriormente se habrían desistido y por los que se habría incurrido en costos por parte de los proveedores, cuyos costos fueron trasladados a la recurrente.
- Mantiene las observaciones señaladas en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° y de su resultado, y reitera que los documentos presentados no contienen indicios razonables que acrediten la efectiva realización de la operación observada, como la realización de la operación que sustenta el reembolso, su oportunidad, lugar, características, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que por tales motivos, de la valoración conjunta de los documentos presentados por la recurrente, concluyó que eran insuficientes para acreditar la fehaciencia de la operación contenida en la Factura N° por \$9 335 378,00 que forma parte del costo del activo preoperativo "400000403 TISUR, Mou Port Facility" y cuya amortización por \$1 333 625,00 afectó a los resultados del ejercicio 2017, por lo que mantuvo la observación y repararía \$1 333 625,00 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que las Resoluciones N° 00057-3-2000, 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01807-4-2004 y 01923-4-2004, establecen que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro contable.

Que de conformidad con los numerales 173.1 y 173.2 del artículo 173 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en dicha ley, y corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Que por su parte, el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que las Resoluciones N° 01276-5-2010 y 04968-1-2010, señalan que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que la controversia consiste en determinar si la recurrente acreditó la fehaciencia de la operación contenida en la Factura N° por \$9 335 378,00 que forma parte del costo del activo preoperativo denominado "400000403 TISUR, Mou Port Facility" y cuya amortización por \$1 333 625,00 afectó a los resultados del ejercicio 2017.

Que según se aprecia del documento denominado "Informe General" (fojas 3459 y 3460), la recurrente tiene como actividad económica principal, la extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos.

Que obra en autos la documentación presentada por la recurrente para sustentar la fehaciencia del gasto observado (fojas 13610 y 14512).

Que según se aprecia de la Factura N° de 30 de setiembre de 2014, esta fue emitida por TISUR por concepto de "gastos reembolsables según la Cláusula 6.8 del Contrato celebrado en fecha 25 de noviembre de 2013", ascendente a \$9 335 378,00, más Impuesto General a las Ventas¹⁹.

Que del Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre de 25 de noviembre de 2013²⁰, celebrado por la recurrente y TISUR, se observa en sus cláusulas 2.3 y 2.5 vinculadas a las condiciones generales del contrato, que TISUR realizaría una

¹⁹ El archivo presentado por la recurrente que incluye la Factura N° también contiene el documento denominado "N° de 30 de setiembre de 2014 a través del cual TISUR remite a la recurrente dicha factura.

²⁰ Ubicado en los archivos digitales a foja 13610.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

ampliación de las instalaciones del Terminal Portuario de Matarani, construyendo la "Infraestructura Islay"²¹ para brindar a la recurrente una infraestructura suficiente para recibir, pesar, almacenar y embarcar la producción de la "Unidad"²², y que ambas partes previamente a la celebración del contrato evaluaron de modo conjunto la posible expansión de las instalaciones de tal terminal de forma que la construcción de la Infraestructura Islay por TISUR permita que: i) la recurrente cumpla con la entrega de los concentrados a sus clientes finales y ii) TISUR pueda cumplir con su obligación de atender la demanda de servicios.

Que sobre el objeto del contrato, en sus cláusulas 3.1, 3.3 y 3.5, se pactó que TISUR se obligaba a ejecutar el proyecto para la construcción, instalación y puesta en funcionamiento de la Infraestructura Islay en el Terminal Portuario de Matarani, a través de la cual TISUR prestará a la recurrente los "servicios"²³ de pesaje de concentrados, recepción por camión de concentrados, almacenamiento de concentrados, embarque de concentrados y mantención de las características del concentrado (detallados en su Anexo N° 3), mientras que la recurrente pagará a TISUR, a partir de la "fecha de inicio"²⁴, las tarifas bajo las condiciones previstas en el aludido contrato, fijándose el 1 de abril de 2015 como la fecha de inicio según lo descrito en el cronograma adjunto en su Anexo 5, sin perjuicio que TISUR haga todos los esfuerzos necesarios para que la fecha de inicio se adelante.

Que en el aludido Anexo 5 se detalla el siguiente cronograma:

Cronograma Amarradero F – [REDACTED]	2013		2014		2015	
	Sem I	Sem II	Sem I	Sem II	Sem I	Sem II
Firma Términos y Condiciones Generales (Term Sheet)	Ene					
Firma de contrato Take or Pay		Nov				
Adjudicación de contrato EPC	Mar					
Firma de contrato EPC	May					
Aprobación EIA -	Ago					
Modificatoria EIA -			Feb	Ago		
Permisos APN/OSITRAN			Feb			
Inicio de construcción			Feb			
Fecha de Puesta en Funcionamiento					Abr	
Fecha de Puesta de Inicio					Abr	

Que en cuanto a la vigencia del aludido contrato, en su cláusula 4.1, se acordó que era a partir de la fecha de suscripción, no obstante, las partes precisan que la prestación de los servicios de TISUR a la recurrente se iniciará en la fecha de inicio y vencerá el 16 de agosto de 2029, salvo que TISUR, o cualquier empresa relacionada a TISUR, renueve el contrato de concesión en cuyo caso se renovará dicho contrato sucesivamente hasta por el plazo del contrato de concesión, o la finalización de la vida útil de la unidad, lo que ocurra primero, bajo los mismos términos y condiciones.

Que en relación a las obligaciones de la recurrente, en la cláusula 6.8, se estableció que, adicionalmente a

²¹ Según el punto 1.18 sobre definiciones del contrato, "Infraestructura Islay" es la infraestructura que se describe en el Anexo 1, que forma parte integrante del contrato, compuesta por el conjunto de instalaciones, equipos, maquinarias y bienes que se detallan en el referido anexo, cuya construcción, instalación y puesta en funcionamiento es necesaria para la operación de un Sistema de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre en la Bahía Islay ubicada en el "Terminal" y que será utilizada por TISUR para la prestación de los servicios; en el punto 1.27 se establece que "Terminal" es el Terminal Portuario de Matarani cuya operación fue entregada en concesión por el "Concedente" a TISUR conforme al contrato de concesión; en el punto 1.4 se indica que "Concedente" es el Ministerio de Transportes y Comunicaciones quien en representación del Estado Peruano suscribió con TISUR el "Contrato de Concesión"; y, en el punto 1.7 se señala que "Contrato de Concesión" es el Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Terminal Portuario Matarani suscrito el 17 de agosto de 1999, entre TISUR y en concedente, incluyendo sus anexos y adendas vigentes, así como todas aquellas adendas que pudieran firmarse en el futuro respecto al mismo.

²² Conforme al punto 1.30 sobre definiciones del contrato, "Unidad" son las operaciones, actividades y concesiones mineras de la recurrente.

²³ Según el punto 1.23 relacionado a las definiciones del contrato, "Servicios" son los servicios que prestará TISUR a la recurrente mediante la Infraestructura Islay que se describen en el Anexo 3, que forma parte integrante de dicho contrato.

²⁴ De acuerdo al punto 1.12 relacionado a las definiciones del contrato, "Fecha de Inicio" es la fecha en la que TISUR deberá iniciar la prestación de los servicios a través de la Infraestructura Islay y por tanto la fecha a partir de la cual la recurrente empezará a pagar a TISUR las "Tarifas"; y, en el punto 1.26 se establece que "Tarifas" es el importe que la recurrente pagará a TISUR de acuerdo con los términos del contrato.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

aquellas otras obligaciones asumidas por la recurrente en el contrato, para el caso de los "Gastos Reembolsables"²⁵, tales como la instalación y/o construcción del terraplén, puentes y vías así como la realización de labores de supervisión y otras de índole pre-operativa, y cualquier otro gasto reembolsable que se acuerde entre las partes según detalle que se incluye en su Anexo 6 del contrato, la recurrente expresamente se compromete a pagar dichos gastos reembolsables a TISUR conforme se reciban las liquidaciones debidamente sustentadas de los gastos reembolsables mencionados en su Anexo 6, en cuyo caso, la recurrente tendrá un plazo de 20 días para observar la liquidación y pronunciarse respecto a la cancelación de las mismas según las dos alternativas que se establecen en dicho contrato pero en cualquiera de ellas, la recurrente deberá cancelar las facturas antes de la fecha de inicio.

Que en el referido Anexo 6 se considera como gastos reembolsables a ser pagados por la recurrente en la fecha de inicio del contrato a los terraplenes y rellenos que se formarán para la red ferroviaria a nivel subestructura, a las vías externas, a los puentes de acceso, a la supervisión de obras, y a los gastos pre operativos y administrativos, y se indica que, en caso, antes del inicio de la construcción de la Infraestructura Islay, se incorpore otro cliente, la totalidad de estos gastos comunes se distribuirán de manera equitativa entre las partes usuarias del servicio, insertándose un cuadro con valores estimados por \$8 236 107,21, estipulándose que la liquidación se efectuará con los valores realmente incurridos según la cláusula 6.7.

Que acerca de las tarifas, en su cláusula 8.9, se indicó que en caso la recurrente solicitara inversiones adicionales, las tarifas se modificarán de acuerdo con sus cláusulas 8.9.1 y 8.9.2 referidas a inversiones adicionales anteriores y posteriores a la "Fecha de Puesta en Funcionamiento"²⁶, respectivamente, y, en cualquiera de ambos supuestos, de no existir un acuerdo en el incremento de las tarifas, TISUR no estará obligado a realizar la inversión y por lo tanto a construir la infraestructura adicional solicitada por la recurrente, siendo que, una vez que se llegue a un acuerdo sobre el incremento de las tarifas, cesará la condición de libro abierto.

Que en la aludida cláusula 8.9.1 referida a las inversiones adicionales anteriores a la fecha de puesta en funcionamiento se indicó que, en caso de que la recurrente solicite a TISUR construir infraestructura adicional a la considerada en su Anexo 1, TISUR pedirá a la empresa de ingeniería a cargo del EPC el proyecto y presupuesto correspondiente, el mismo que deberá guardar relación con los costos originales del EPC y deberá ser aprobado por la recurrente. La variación de las tarifas que este requerimiento implique se efectuará a razón de \$1,00 por TM por cada \$5 449 231,00 de la inversión adicional requerida; y, en caso la inversión adicional fuera solicitada de manera conjunta por la recurrente y ambas incorporen la variación de tarifa a las tarifas entonces la variación de las tarifas que este requerimiento implique se efectuará a razón de \$1,00 por TM por cada \$7 784 615,00 de la inversión adicional requerida.

Que igualmente respecto a las tarifas, en su cláusula 8.10, se indicó que las partes dejan expresa constancia que la recurrente en forma conjunta con durante el proceso de negociación de dicho contrato, han solicitado unos cambios a la Infraestructura Islay, los mismos que están siendo evaluados por la empresa de ingeniería a cargo del EPC y, de ser necesario, las partes suscribirán la correspondiente adenda al contrato que recoja los posibles cambios efectuados que suscite dicha solicitud, una vez recibida la información de la empresa de ingeniería a cargo del EPC, siendo que esta obligación asumida por las partes no afecta de manera alguna la validez, exigibilidad o vigencia del contrato.

Que respecto a los eventos de incumplimiento, en su cláusula 16.2.2.3 se prevé que constituye un evento de incumplimiento de las obligaciones de la recurrente, calificado como "Incumplimiento Grave", el incumplimiento de efectuar el pago de los gastos reembolsables a que se refiere el Anexo 6, en el plazo a que se refiere la cláusula sexta del aludido contrato.

Que del contrato suscrito se aprecia que la recurrente contrató a TISUR, entre otros, para que realizará una ampliación de las instalaciones del Terminal Portuario de Matarani construyendo la "Infraestructura Islay" cuyo diseño y componentes se encuentran detallados en el Anexo 1 del aludido contrato, no obstante, se

²⁵ Conforme al punto 1.31 relacionado a las definiciones del contrato, "Gastos Reembolsables" son aquellos que se mencionan en su Anexo 6, así como los que las partes acuerden darle a dicha condición, previamente aprobados por la recurrente.

²⁶ Según el punto 1.13 relacionado a las definiciones del contrato, "Fecha de Puesta en Funcionamiento" es la fecha en la que TISUR deberá haber concluido con la construcción y puesta en funcionamiento de la Infraestructura Islay.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

facultó a la recurrente para que de forma individual o conjunta con _____ pueda solicitar a TISUR cambios a dicha infraestructura, esto último, que habría ocurrido según se indica en la cláusula 8.10 del aludido contrato, los que serían evaluados por la empresa de ingeniería a cargo del EPC y, de ser necesario, las partes suscribirían la correspondiente adenda al contrato que recoja los posibles cambios efectuados que suscite tal solicitud, una vez recibida la información de la empresa de ingeniería a cargo del EPC, siendo que esta obligación asumida por las partes no afectaba de manera alguna la validez, exigibilidad o vigencia del contrato.

Que de la verificación de lo actuado en el expediente, no se aprecia que la recurrente haya adjuntado documento alguno emitido por ella con anterioridad a la fecha de suscripción del aludido contrato en el cual comunique a TISUR cambios a la Infraestructura Islay, ni proporcionó el detalle de la supuesta solicitud de cambios a la Infraestructura Islay a que se alude en la cláusula 8.10. del mencionado contrato.

Que ahora bien, durante el procedimiento de fiscalización, y a lo largo del procedimiento contencioso tributario, la recurrente ha manifestado que con posterioridad a la suscripción del aludido contrato surgieron controversias con TISUR debido a que la recurrente solicitó cambios en la Infraestructura Islay pero luego se desistió de los mismos, siendo que el desistimiento de los cambios supuestamente aprobados por su empresa impactó en la estructura de tiempos y costos en el contrato de TISUR con sus subcontratistas _____, toda vez que, atendiendo a los cambios inicialmente aprobados, se desplegaron actividades y se efectuaron gastos por parte de estos.

Que al respecto, obra en autos la minuta de la Transacción Extrajudicial celebrada por _____, TISUR y la recurrente, de 29 de setiembre de 2014 (foja 13610), en cuya cláusula cuarta se explica que entre TISUR (por un lado), _____ y la recurrente (por otro), se produjeron controversias derivadas de la instrucción que presentaron de forma conjunta estas dos últimas, para incorporar cambios técnicos en el diseño original de la Infraestructura Islay, los mismos que fueron incluidos en el Anexo 1 de los contratos de servicios, precisándose que dicha solicitud fue mencionada en la cláusula 8.10 de los aludidos acuerdos y fue denominada por las partes como la Orden de Cambio N° 5, así como lo siguiente:

*“4.2 En respuesta a dicha instrucción de incorporación de cambios, y según los requerimientos descritos en los Contratos de Servicios, **TISUR** solicitó a **OPIC** una propuesta de valorización y ampliación del plazo de construcción de la Infraestructura Islay, la cual una vez presentada a _____ no fue aceptada por éstas, por lo cual _____ instruyeron a **TISUR** para que se detuvieran las acciones que se habían tornado desde el momento de la solicitud de incorporación de cambios hasta la fecha y se volviera al proyecto original. [énfasis agregado]*

*4.3 Debido a la decisión de _____ y _____ de regresar al proyecto original, entre **TISUR**, por un lado y **OPIC** por el otro, se produjeron controversias relacionadas a la indicación de **TISUR** a **OPIC**, ante el pedido de _____ y _____ de incorporar cambios en el alcance de la Infraestructura Islay y posteriormente dejar sin efecto dichas modificaciones.*

*4.4 Las controversias entre **TISUR** por un lado, y _____ y _____ por el otro lado, surgieron debido a que la implementación de la solicitud de incorporación de cambios y su posterior desistimiento originó impactos en la estructura de tiempos y costos en el contrato de TISUR con **OPIC** y en los Contratos de Servicios. Estos impactos de costos y plazos están contenidos en las denominadas por Las Partes como las Órdenes de Cambio No. 5, 7 y 8. [énfasis agregado]*

*4.5 Toda vez que **TISUR**, ante el pedido de _____ y _____ y con el conocimiento y consentimiento de éstas ya había dado instrucciones a **OPIC** para desarrollar el diseño de la Infraestructura Islay con la incorporación de los cambios solicitados por _____ y _____ la posterior decisión de éstas de implementar nuevamente la Infraestructura Islay conforme al diseño original conllevó a que **OPIC** incurriera en impactos de costos y plazos, generándose también la controversia entre **OPIC** y **TISUR** respecto del reconocimiento de la magnitud de los mismos.*

*4.6 Por su parte, la controversia de **TISUR** con **OPIC** se encuentra vinculada también a las Órdenes de Cambio Nos. 5, 7 y 8 siendo que la discusión se encuentra en las magnitudes de los impactos en costos y plazos vinculados a dichas órdenes de cambio.*



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

4.7 De conformidad con la cláusula vigésima de los Contratos de Servicios, **TISUR** inició un procedimiento de negociación directa con _____ y _____ el mismo que las partes han continuado en la búsqueda de un arreglo en forma amigable a través de diversas reuniones sostenidas con posterioridad al inicio de la etapa de negociación directa.

4.8 En algunas de las reuniones que han sostenido **TISUR** con _____ y _____ ha participado **OPIC** con la finalidad de establecer las magnitudes finales tanto en costos y en plazos que se derivan de las Órdenes de Cambio 5, 7 y 8.

4.9 Consecuentemente, **TISUR** por un lado, y _____ y _____ por el otro lado convienen que todas las controversias, presentes y/o futuras, relacionadas con el impacto de la solicitud para incorporar cambios en el diseño de la Infraestructura Islay derivadas de las Órdenes de Cambio Nos. 5, 7 y 8 y su posterior desistimiento por parte de _____ y _____ son resueltas en forma definitiva con la suscripción de la presente Transacción. **TISUR** por un lado, y _____ y _____ suscribirán las adendas a los Contratos de Servicios que recojan lo acordado en esta transacción.”

Que en la cláusula quinta se deja constancia de lo siguiente:

“5.1. **TISUR** por un lado, y _____ en lo que le corresponda a cada una de ellas, haciéndose concesiones recíprocas conforme a lo dispuesto en el artículo 1302° del Código Civil, han resuelto transigir y poner fin a todos los asuntos litigiosos existentes entre ellas presentes pasados y futuros que se hayan generado, se generen y estén vinculados a las Ordenes de cambio 5, 7 y 8.

5.2. En consecuencia, por medio de esta Transacción, las Partes acuerdan lo siguiente:

a) **TISUR en documento de esta misma fecha ha establecido con OPIC y FLS**, en lo que le corresponde a cada una de ellas, que los únicos impactos en costo y plazo derivados de las OC 5, 7 y 8 constan del Anexo Uno (1) de la presente transacción y se limitan a los siguientes:

a.1) Impacto en costos

CONCEPTO	MONTO (USD)
O/C 5 y 7	1'800,000.00
O/C 8	11'100,000.00
FLS	500,000.00
Total	13'400,000.00

a.2) Impacto en plazos

Cliente	Fecha de Término del Comisionamiento y Puesta en Marcha de las Instalaciones del Proyecto
Antapaccay	3/12/2015
Las Bambas	30/1/2016

b) Por todo concepto, por los impactos ocasionados, tanto en tiempo como en costos, como consecuencia de la instrucción de cambios en el alcance original de la **INFRAESTRUCTURA ISLAY** que se menciona en la cláusula cuarta del presente documento, _____ reconoce a favor de **TISUR** en calidad de Gastos Reembolsables definidos en la cláusula 6.7 de los Contratos de Servicio suscrito entre las partes, la suma de US\$5'026,742.00 (Cinco millones veintiséis mil setecientos cuarenta y dos y 00/100 dólares Americanos) que corresponde al 35% del monto total señalado en el literal a.1) precedente y que incluye los costos regulatorios (7.18%), a todo lo cual se adicionará el Impuesto General a las Ventas (IGV).

c) Por todo concepto, por los impactos ocasionados, tanto en tiempo como en costos, como consecuencia de la instrucción de cambios en el alcance original de la **INFRAESTRUCTURA ISLAY** que se menciona en la cláusula cuarta del presente documento, _____ reconoce a favor de **TISUR**, en calidad de Gastos Reembolsable definidos en la cláusula 6.7 de los Contratos de Servicio suscrito entre las partes, la suma de US\$9'335,378.00 (Nueve millones trescientos treinta y cinco mil trescientos setenta y ocho y 00/100 dólares Americanos) que corresponden al 65% del monto total señalado en el literal a.1) precedente y que incluye los costos regulatorios (7.18%), a todo lo cual se adicionará el Impuesto General a las Ventas (IGV).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

(...)

- e) *efectuará el pago directamente a TISUR del monto señalado en el literal c) precedente.*
TISUR emitirá a nombre de la factura correspondiente que acredite este pago. (...)"

Que en la cláusula sexta de la referida transacción, se establece adicionalmente que TISUR, y la recurrente, declaran que las únicas modificaciones al Contrato de Servicios, son las que se desprenden de la misma transacción, siendo que en lo demás se mantenía inalterable.

Que de la revisión de citada transacción extrajudicial se observa que si bien se hace referencia a que la recurrente junto con presentaron una instrucción a TISUR para incorporar cambios técnicos en el diseño original de la Infraestructura Islay, no obstante la recurrente no ha proporcionado documento adicional a lo señalado en la referida transacción extrajudicial y al contrato suscrito el 25 de noviembre de 2013 para acreditar ello, asimismo, tampoco ha presentado la supuesta instrucción de la recurrente y a TISUR para que se detuvieran las acciones que se habrían tomado desde el momento de la solicitud de incorporación de cambios hasta la fecha y se volviera al proyecto original.

Que también se adjunta la Primera²⁷, Segunda y Tercera Adenda al Contrato de Prestación de Servicio de Pesaje, Recepción, Almacenamiento y Embarque de Concentrados de Cobre, suscritas el 30 de enero y 10 de marzo de 2015, y 22 de noviembre de 2018, respectivamente, y sus anexos (foja 13610)²⁸; no obstante, independientemente que dichos documentos han sido suscritos con posterioridad a la factura materia de reparo, se observa que aun cuando en aquellas se pueda hacer referencia a la Transacción Extrajudicial celebrada por y la recurrente, de su contenido se verifica que su objeto o propósito, no estuvo relacionado a los importes acordados como pago en favor de TISUR bajo el concepto de "gastos reembolsables", ni ha precisiones sobre tal situación, sino que únicamente se refieren al reemplazo de la garantía que la recurrente entregó a TISUR, así como a las "inversiones adicionales" que se pactaron luego y que dieron lugar a las Órdenes de Cambio N° 9, 10, 11 y 13, pero que no están relacionadas al gasto materia de reparo.

Que adicionalmente, cabe señalar que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 05203-4-2008, 11490-8-2015 y 04658-9-2019, entre otras, que los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios.

Que toda vez que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que proporcione los documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad que sustenten el cumplimiento de los requisitos exigidos para su deducibilidad, corresponde analizar los documentos presentados por la recurrente y establecer si sustentan la fehaciencia del gasto observado (fojas 13610 y 14512):

1. Asientos contables del Libro Diario.
2. Archivos PDF y Excel denominados "RUN PAGO" que contienen la hoja "Fin282 Supplier Payment (TS002)" con información del pago al proveedor de la factura observada.
3. Archivo PDF denominado "TRANS ELLIPSE" que contiene la hoja "Transaction Ellipse" con información del importe de la factura observada.
4. Documento denominado "Capital Expenditure Request (CER)" (solicitud de gastos de capital) de 3 de noviembre de 2015 para "Gastos reembolsables por acuerdo extrajudicial entre las partes del

²⁷ El archivo presentado por la recurrente que incluye la Primera Adenda contiene adicionalmente el documento denominado "No. 18/2015-TISUR/GG" de 12 de febrero de 2015 a través del cual TISUR remite a la recurrente dicha adenda.

²⁸ La Primera Adenda incluye como anexos a la minuta de la Transacción Extrajudicial de 29 de setiembre de 2014, el detalle de las inversiones adicionales vinculadas a las Órdenes de Cambio N° 9 y 11, y el documento denominado "OPIC-PMAT-19-0213-TSR" de 19 de diciembre de 2014 relacionado a la propuesta de OPIC a TISUR por la Orden de Cambio N° 11, mientras que en el caso de la Segunda Adenda se incluye como anexos un documento emitido por la recurrente a TISUR de 17 de noviembre de 2014 y un documento denominado "N° 209-2014 TISUR/GG" de 19 de noviembre de 2014 emitido por TISUR a la recurrente vinculado a la Orden de Cambio N° 10, un documento emitido por la recurrente a TISUR de 19 de febrero de 2015, un documento denominado "N° 094-2015-TISUR/GG" de 19 de febrero de 2015 emitido por TISUR a la recurrente y un documento denominado "OPIC-PMAT-21-0248-TSR" de 17 de febrero de 2015 vinculados a la Orden de Cambio N° 13.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

29/09/2014" por \$9 335 378,00.

5. Orden de Servicio N° L12206 de 29 de setiembre de 2014, emitida por la recurrente a _____ por "Gastos reembolsables según Cláusula 6.7 del Contrato, Sección C, Cláusula 5.2 del Acuerdo Extrajudicial de 29.09.2014" y la Constancia de Recepción N° _____ de la misma fecha y descripción.
6. Constancias de pago Interbank vinculadas a las solicitudes denominadas ' _____ y ' _____
7. Informe de 31 de enero de 2017 emitido por Deloitte vinculado a los resultados obtenidos sobre la aplicación de procedimientos acordados relacionados con la cédula de gastos pre-operativos y administrativos reembolsables a TISUR S.A. por el periodo comprendido entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de mayo de 2015.
8. Documentación vinculada a los importes que se aluden en el acápite a.1) de la Cláusula Quinta de la transacción extrajudicial. Estos documentos son:
 - 8.1. Archivo PDF denominado "RESUMEN OC" por \$13 400 000,00 en el rubro "Asumido Cliente".
 - 8.2. Archivo Excel denominado "VO00059697-Valorización" que contiene los importes de las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 y los proveedores a los que estarían vinculados.
 - 8.3. Factura N° _____ de 20 de octubre de 2014 por \$500 000,00, más Impuesto General a las Ventas, emitida por _____ a _____ por "Contrato de Suministros e Instalaciones Electromecánicas Impactos consecuentes de la Orden de Cambio N° 5 según propuesta modificatoria enviada con carta 029-6074-M de fecha 09 de setiembre de 2014" (al respecto, no adjunta constancia dicha carta), y documento denominado _____ de 22 de octubre de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de dicha factura.
 - 8.4. Factura N° _____ de 23 de abril de 2014 por \$796 651,74, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 5 Ingeniería - Valorización N° 7 del 26.02.14 al 25.03.14", emitida por OPIC a TISUR, documento denominado "OPIC-PMAT-11-0082-TSR" de 24 de abril de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de dicha factura, documento denominado "Valorización Mensual N° 07-rev.01 Marzo/2014", constancia de detracción, constancia de telecrédito, Informe N° 037-2014-PROYECTOS-TISUR de 25 de abril de 2014, hoja denominada "Liquidación de la Valorización - Orden de Cambio" y "Boletín de Medición de Servicios N° 07 - Orden de Cambio".
 - 8.5. Factura N° _____ de 14 de mayo de 2014 por \$44 000,00, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 05 Ingeniería - Valorización N° 8 del 26.03.2014 al 25.04.2014", emitida por OPIC a TISUR, orden de servicio de 28 de mayo de 2014, Informe N° _____ documento denominado _____ de 17 de mayo de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de Facturas N° _____ y _____ constancia de detracción, documento denominado "Boletín de Medición de Servicios N° 08 - Orden de Cambio N° 05 Ingeniería", documento denominado "Valorización Mensual N° 08 Abril/2014" y documento denominado _____ de 8 de mayo de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de Valorización N° 08 - Abril 2014.
 - 8.6. Factura N° _____ de 14 de mayo de 2014 por \$455 745,95, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 07 - Retomada de Ingeniería y Re-Diseño - Alternativa B - Valorización N° 8 del 26.03.14 al 25.04.14", emitida por OPIC a TISUR, orden de servicio de 28 de mayo de 2014, Informe N° 045-2014-PROYECTOS-TISUR de 22 de abril de 2014, documento denominado "OPIC-PMAT-12-0096-TSR" de 17 de mayo de 2014 emitida por OPIC a TISUR por remisión de Facturas N° _____ constancia de detracción y documento denominado "Boletín de Medición de Servicios N° 08 - Orden de Cambio N° 07".
 - 8.7. Factura N° _____ de 14 de julio de 2014 por \$595,57, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 07 - Retomada de Ingeniería y Re-Diseño - Alternativa B - Valorización N° 10 del 26.05.14 al 25.06.14", emitida por OPIC a TISUR, orden de servicio de 22 de julio de 2014, Informe N° 067-2014-PROYECTOS-TISUR de 21 de julio de 2014, documento denominado "OPIC-PMAT-14-0129-TSR" de 17 de julio de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de Facturas N° 053-0000055 y 053-0000057, constancia de detracción, documento denominado "Boletín de Medición de Servicios N° 10 - Orden de Cambio N° 07" y documento denominado "Valorización Mensual N° 10-rev.01 Junio/2014".
 - 8.8. Factura N° _____ de 13 de agosto de 2014 por \$1 531,46, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 07 - Retomada de Ingeniería y Re-Diseño - Alternativa B - Valorización N° 11 del 26.06.14 al 25.07.14", emitida por OPIC a TISUR, el documento denominado "OPIC-PMAT-15-0147-TSR" de 15 de agosto de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

- dicha factura, y el documento denominado "Valorización Mensual N° 11-rev.01 Julio/2014".
- 8.9. Factura N° de 14 de julio de 2014 por \$322 162,04, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 08 - Afectación a la Procura (Anexo N.08 de Propuesta Modificatoria – OC N° 08) - Valorización N° 10 del 26.05.14 al 26.06.14", emitida por OPIC a TISUR, orden de servicio de 22 de julio de 2014, Informe N° 068-2014-PROYECTOS-TISUR de 22 de julio de 2014, documento denominado "OPIC-PMAT-14-0129-TSR" de 17 de julio de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de Facturas N° constancia de detracción y documento denominado "Boletín de Medición de Servicios N° 10 – Orden de Cambio N° 08".
- 8.10. Factura N° de 24 de septiembre de 2014 por \$10 838 918,98, más Impuesto General a las Ventas, por "Orden de Cambio N° 08 Impactos consecuentes de Declinación de OC-05" emitida por OPIC a TISUR, y documentos denominados "OPIC-PMAT-16-0158-TSR" de 24 de setiembre de 2014, "OPIC-PMAT-07-0032-TSR" de 12 de diciembre de 2013 y "OPIC-PMAT-11-0076-TSR" de 1 de abril de 2014, emitido por OPIC a TISUR.
- Respecto al documento denominado "OPIC-PMAT-16-0158-TSR"²⁹, este señala como asunto "Precisiones para la formalización de Aprobación de la Propuesta Modificatoria - Orden de Cambio N° 08 (OPIC y FLSMIDTH) y Orden de Cambio N° 09", en la que se adjunta minuta de Reunión de 23 de setiembre de 2014 y el cronograma de ejecución de obra en revisión 01.
- En relación con el documento denominado "OPIC-PMAT-07-0032-TSR", este hace referencia a la Orden de Cambio N° 5 y, mediante la cual se remite la "Propuesta de Elaboración de Ingeniería", correspondiente a dichos cambios, y señala los importes por costos directos, gastos generales, utilidad e ingeniería básica más detalle, por un total de \$4 748 832,00³⁰.
- En cuanto al documento denominado "OPIC-PMAT-11-0076-TSR", este señala como asunto "Propuesta Modificatoria – Elaboración de Ingeniería a consecuencia de la emisión de la Orden de Cambio N° 06 – Alternativa II"³¹.
- 8.11. Documento denominado "Factura 053-01" (de contenido ilegible) y documento denominado "Valorización Mensual N° 06 rev03 Febrero/2014".
- 8.12. Factura N° de 10 de junio de 2014 (incompleta), documento denominado "OPIC-PMAT-13-0111-TSR" de 10 de junio de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de dicha factura, y documento denominado "Valorización Mensual N° 09 Mayo/2014".
9. Carta N° 108-2014-TISUR/GG de 22 de mayo de 2014 emitido por TISUR a OPIC y señala como asunto "Confirmación de acuerdos arribados durante reunión de trabajo de fecha 28.04.2014" vinculada al incremento en costo de materiales³².
10. Correos electrónicos remitidos entre el 12 y 13 de agosto de 2014 relacionados a coordinaciones entre personas cuya dirección electrónica termina en sobre un proyecto de acuerdo de conciliación con TISUR.
11. Correos electrónicos remitidos el 14 de agosto de 2014 relacionados a coordinaciones entre personas cuya dirección electrónica termina en sobre un resumen de impactos por declinación.
12. Archivo Excel denominado "Resumen Impactos Declinación OC5" que contiene importes vinculados a las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8.
13. Correos electrónicos remitidos entre el 25 de julio y 5 de agosto de 2014 relacionados a coordinaciones entre personas cuya dirección electrónica termina en y sobre los resultados de la reunión entre la recurrente, para llegar a un arreglo definitivo y acciones por realizar.

Que respecto de los asientos contables del Libro Diario indicados en el punto 1, cabe tener en cuenta que la presentación de la factura observada y de su respectivo registro contable, conforme con el criterio jurisprudencial antes citado, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones

²⁹ Alude a un correo electrónico de 21 de setiembre de 2014 y a la Carta N° los que no se adjuntan.

³⁰ Alude a las Cartas N° y a un anexo denominado "Propuesta de Elaboración de Ingeniería correspondiente a la Orden de Cambio N° 05", los cuales no se adjuntan.

³¹ Alude a la Carta N° y al Acta de Reunión N° 18 de 10 de marzo de 2014, los cuales no se adjuntan.

³² Alude a la Carta N° de 28 de febrero de 2014, Carta de 4 de marzo de 2014, Carta N° 068-2014-TISUR/GI de 4 de abril de 2014, Carta de 8 de abril de 2014, Carta N° de 15 de abril de 2014, Carta de 22 de abril de 2014, Carta N° de 23 de abril de 2014 y Reunión de Trabajo de 28 de abril de 2014, los cuales no se adjuntan.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre la fehaciencia de la operación reparada.

Que con relación a los archivos en formato Excel y PDF indicados en los puntos 2 y 3, si bien tienen relación con la determinación del monto facturado por TISUR, no obstante, no acreditan las discrepancias que dieron origen a la referida transacción extrajudicial ni la prestación efectiva del servicio observado, lo que también sucede con el documento denominado "Capital Expenditure Request (CER)" (solicitud de gastos de capital), Orden de Servicio N° L12206 y Constancia de Recepción N° _____ indicados en los puntos 4 y 5, pues únicamente dan cuenta de la necesidad de un servicio, más no de su efectiva realización.

Que en cuanto a las constancias de pago Interbank vinculadas a las solicitudes denominadas ' _____ y _____, indicadas en punto 6, si bien dan cuenta que se utilizaron medios de pago para la cancelación de comprobante de pago reparado; sin embargo, de conformidad con los criterios jurisprudenciales esbozados por este Tribunal en las Resoluciones N° 120-5-2002 y 3708-1-2004, ello no basta para acreditar que efectivamente se llevó a cabo la operación reparada y que es materia de análisis.

Que acerca del Informe de 31 de enero de 2017 emitido por Deloitte, señalado en el punto 7, cabe indicar que si bien da cuenta que ha aplicado los procedimientos acordados con la recurrente en relación con la cédula de gastos pre-operativos y administrativos reembolsables a TISUR, por el periodo comprendido entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de mayo de 2015, y da cuenta que no se encontraron asuntos a reportar, no obstante, no cuenta con sustento documentario, adicionalmente en dicho informe también se indica "La suficiencia de los procedimientos acordados es responsabilidad de la Gerencia de la Compañía; consecuentemente, nosotros no hacemos ninguna manifestación en relación con la suficiencia de tales procedimientos, para el propósito por el cual este informe ha sido requerido o para cualquier otro propósito" y "Nosotros no estamos en posición de expresar, y no expresaremos, alguna opinión o cualquier otra forma de seguridad en relación con la Cédula de gastos pre-operativos y administrativos reembolsables a Tisur S.A. por el periodo comprendido entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de mayo de 2015", por lo que no acredita las discrepancias que originaron la referida transacción extrajudicial ni la prestación efectiva del servicio observado, más aún si no hace referencia a los gastos considerados en tal transacción extrajudicial.

Que sobre la documentación vinculada a los importes que se aluden en el acápite a.1) de la Cláusula Quinta de la Transacción Extrajudicial, indicados en el punto 8, cabe indicar que los archivos en formato Excel y PDF han sido emitidos por la recurrente con la determinación genérica de los importes que se aluden en el acápite a.1) de la Cláusula Quinta de la Transacción Extrajudicial, mientras que los demás documentos corresponden a documentación administrativa, comercial y tributaria entre _____ con TISUR, o informes o gestiones internas entre los colaboradores de TISUR, o el cumplimiento de una obligación formal (detracciones) o la utilización de medios de pago para la cancelación de comprobantes de pago distintos al reparado, siendo que en todos los casos, no acreditan las discrepancias que dieron origen a la referida transacción extrajudicial ni la prestación efectiva del servicio observado, lo que también sucede con la Carta N° 108-2014-TISUR/GG, mencionada en el punto 9, emitida por TISUR a OPIC.

Que respecto a los correos electrónicos indicados en los puntos 10 a 13, cabe indicar que si bien dan cuenta de comunicaciones entre la recurrente, OPIC y TISUR para llegar a un arreglo definitivo y acciones por realizar, así como a un proyecto de acuerdo de conciliación con TISUR, un resumen de impactos por declinación y a los importes vinculados a las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8, no obstante, no acreditan el detalle de la supuesta instrucción que presentó a TISUR para incorporar cambios técnicos en el diseño original de la Infraestructura Islay detallado en el Anexo 1 del aludido contrato (sea de forma individual o conjunta con _____, ni la supuesta instrucción de la recurrente a _____ para que se detuvieran las acciones que se habían tomado desde el momento de la solicitud de incorporación de cambios hasta la fecha y se volviera al proyecto original, lo que habría dado origen a las discrepancias que sustentan la transacción extrajudicial, por ende, no existen indicios razonables de su realización contrariamente a lo alegado por la recurrente³³ ni acreditan la prestación efectiva del servicio observado.

Que aunado a ello, si bien durante el procedimiento de fiscalización y contencioso tributario la recurrente

³³ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 09443-1-2021.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

afirma que los reembolsos pactados y transados corresponden a los gastos efectuados por los contratistas de TISUR, que le fueron facturados a esta por sus subcontratistas en 9 facturas emitidas por OPIC y 1 factura emitida por _____, no obstante, la documentación proporcionada por la recurrente no acredita fehacientemente los costos en los que habría incurrido TISUR, puesto que, adicionalmente a lo señalado en los considerandos anteriores, no adjuntó las Órdenes de Cambio N° 5, 7 y 8 que se aluden en la citada transacción extrajudicial ni documentación que pruebe las labores realizadas y el personal a cargo de las mismas que sustentarían la prestación de un servicio que luego habría sido motivo de desistimiento por parte de la recurrente, así como su respectiva valorización, por ejemplo, en el caso del impacto en costos ascendente a \$500 000,00 que se detalla en el literal a.1) de la cláusula 5.2 de la transacción judicial suscrita el 29 de setiembre de 2014, la recurrente solo adjunta la Factura N° _____ de 20 de octubre de 2014 emitida por _____ y el documento denominado "OPIC-PMAT-17-0170-TSR" de 22 de octubre de 2014 emitido por OPIC a TISUR por remisión de dicha factura.

Que en tal sentido, de la evaluación en conjunto de la documentación antes mencionada, se tiene que la recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente sustenten la operación vinculada con la Factura N° _____, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo³⁴.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que la Administración debió realizar un cruce de información con los otros sujetos involucrados en la operación a que refiere la Factura N° _____ objeto de reparo, así como efectuar una valoración razonada y conjunta de los medios probatorios presentados, carece de sustento, por cuanto era la recurrente quien se encontraba obligada a la presentación de la documentación que sustentara sus operaciones, por lo que, la Administración no se encontraba obligada a efectuar tales cruces de información, a lo que cabe agregar que aquella efectuó una valoración conjunta y razonada de los medios de prueba admitidos conforme a ley, asimismo, que en el presente caso no se discute la causalidad del gasto sino su fehaciencia, no verificándose que se haya vulnerado los principios invocados por la recurrente.

2. Gastos por intereses y retenciones del Impuesto a la Renta asumidos por el préstamo con por los que no se acredita la causalidad por S/739 326 672,00 (\$229 390 838,00)

Que la recurrente sostiene que en etapa de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo, excediendo la facultad de reexamen contemplada en el artículo 127 del Código Tributario, toda vez que en fiscalización el reparo recayó en que no se acreditó la causalidad del gasto en cabeza de la recurrente (empresa absorbente), y en que producto de la fusión no se transfirieron las acciones de las empresas absorbidas al haber sido estas canceladas, por lo que no se habría producido la continuidad económica y jurídica de estas; esto es, se analizó la causalidad del gasto en cabeza de la empresa absorbente, sin considerar relevante el análisis de la causalidad al momento en que el préstamo fue adquirido y respecto de la sociedad absorbida que lo adquirió

Que agrega que en la resolución apelada se incorporó y/o modificó y/o amplió el fundamento original del reparo para señalar que el préstamo otorgado por _____ (empresa absorbida) para la compra de las acciones de _____ y, a través de esta, de las acciones de la recurrente, no se encuentra vinculado a la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora de _____ (empresa absorbida); y que esta empresa no tuvo por propósito generar actividades empresariales de manera directa, al haberse constituido con el único propósito de realizar tal adquisición.

Que indica que según los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, la indebida aplicación de la facultad de reexamen no se limita a la modificación del fundamento principal del reparo, sino que tiene relación con

³⁴ A título ilustrativo, cabe indicar que la fehaciencia de la operación contenida en la Factura N° _____ por \$9 335 378,00, también fue materia de reparo en el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente que dio origen a las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2014, cuyo procedimiento contencioso tributario culminó con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06938-3-2024 de 24 de julio de 2024, en la cual también se concluyó que la recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente sustenten la operación vinculada con dicho comprobante de pago.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

cualquier adición, remoción o modificación de los argumentos originales contenidos en el valor, y que según el Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal corresponde que se declare la nulidad de la resolución apelada y se deje sin efecto el valor. Cita las Resoluciones N° 07568-4-2015 y 11381-1-2017.

Que sostiene que la Administración debió analizar la causalidad del gasto por intereses respecto de (sociedad absorbida) y al momento de su adquisición, ya que fue esta empresa la que adquirió el préstamo, mas no respecto de la recurrente (sociedad absorbente), quien asumió el préstamo como consecuencia de la fusión inversa. Agrega que según se indica expresamente en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la causalidad del gasto de intereses por financiamiento se debe determinar al momento en que se contrae el crédito con base en el destino que se le otorgue.

Que indica que en virtud del principio de continuidad, la fusión por absorción no debe cambiar la causalidad del gasto, de modo que si los intereses resultaban deducibles antes de la fusión, también deberían serlo después de esta. Señala que el artículo 344 de la Ley General de Sociedades, reconoce la transmisión del patrimonio a título universal, sin posibilidad de excluir algún derecho u obligación de la sociedad absorbida, incluido el derecho a deducir el gasto, resalta que dicho tratamiento no ha sido restringido o limitado por la normativa tributaria en caso de una fusión inversa en la cual se amortizan las acciones de propia emisión de la entidad absorbente. Añade que los efectos de la continuidad económica y jurídica se producen en toda fusión por absorción, tanto en la fusión propia o directa, como en la fusión inversa o impropia. En tal sentido, para evaluar la causalidad de los intereses generados por el préstamo destinado a la adquisición de acciones de . la Administración debió analizar si el destino del préstamo generó la potencial expectativa de que obtuviera rentas gravadas, siendo que la posterior fusión no podría modificar el derecho de su deducción.

Que refiere que diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal respaldan lo señalado, en el sentido que el análisis de la causalidad, en caso de reorganizaciones societarias, debe realizarse en cabeza de la empresa que adquirió el bien o servicio asociado al gasto que se pretende deducir y que dicha deducción corresponde a la empresa absorbente por el principio de continuidad en el negocio, como las Resoluciones N° 02881-1-2019, 04869-1-2019 y 05276-5-2006.

Que invoca las Resoluciones N° 10577-8-2010 y 10813-3-2010, referidas a una fusión «vertical inversa», en las que no solo se señala que en los casos de reorganización de sociedades el análisis de la causalidad debe realizarse en cabeza de la sociedad absorbida que tomó el préstamo para adquirir las acciones de la empresa absorbente, sino también que los intereses del referido préstamo son deducibles en cabeza de esta última.

Que señala que de conformidad con la regulación societaria, la fusión inversa tiene la particularidad que no es posible que la sociedad absorbente pueda mantener la titularidad de las acciones de su propia emisión, lo que no puede afectar la deducibilidad del gasto reparado.

Que aduce que una adecuada evaluación de la causalidad del gasto debería llevar a advertir que el gasto por los intereses del préstamo en cuestión potencialmente hubiera permitido a obtener rentas gravadas, cumpliendo con el principio de causalidad. Refiere que según el objeto social de esta podía dedicarse a actividades mineras de forma directa o indirecta, bajo cualquier tipo de organización empresarial, pudiendo incluso dedicarse a invertir en empresas del mismo objeto social (actividades mineras) con la consecuente actividad de tenencia o venta de acciones. Así, la compra de acciones de obedeció a una decisión de gestión empresarial de ingresar en el mercado peruano adquiriendo una fuente productora que en su oportunidad (al momento de la venta) habilitaba a la empresa a realizar distintas operaciones que potencialmente podían generar rentas gravadas.

Que indica que su posición es concordante con el criterio contenido en las Resoluciones N° 07525-2-2005 y 04757-2-2005, según las cuales, las inversiones en acciones podrían obedecer a motivos distintos a la de percibir dividendos, como obtener el control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, y con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04339-4-2020, en la que se evaluó la causalidad por la compra de acciones de una empresa con un giro comercial similar al del contribuyente y se concluyó



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

que resulta razonable la deducción del gasto por la potencial generación de renta gravada.

Que señala que dado que el propósito específico de [redacted] al adquirir las acciones de [redacted] fue obtener la titularidad y control del [redacted] y de esa forma obtener rentas gravadas por el ejercicio de la actividad minera, con mayor razón el gasto resulta causal para la recurrente (vehículo de continuidad jurídica de [redacted]) dado que es dicha empresa la que genera directamente los ingresos gravados por la actividad minera desarrollada por el Proyecto.

Que mediante su escrito de alegatos, reitera los argumentos mencionados.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al considerar que los intereses que generó el préstamo que obtuvo [redacted] para comprar acciones de [redacted] (que a su vez era propietaria de la recurrente) no son deducibles para la recurrente, en su calidad de absorbente de las sociedades [redacted] y [redacted], porque la fusión inversa realizada entre ellas no cumple con el principio de causalidad, al no haberse producido una continuidad económica y jurídica de [redacted] en la recurrente.

Que indica que la continuidad económica y jurídica de la sociedad transferente en la sociedad adquirente que se presenta en la fusión por absorción, no se cumple en todos los casos de fusiones inversas debido a que, al transferirse el patrimonio de la absorbida a la absorbente, esta última se convierte en titular de sus propias acciones, siendo usual que estas se cancelen y se disminuya en esa cifra el capital de la sociedad fusionada o se mantengan hasta que sean amortizadas.

Que considera que en este caso no se produjo la continuidad económica y jurídica de [redacted] en la recurrente (absorbente), toda vez que producto de la fusión inversa no se transfirió a favor de esta última activo alguno de aquella la sociedad absorbida, al haber sido canceladas las acciones que [redacted] mantenía en [redacted] (las cuales obtuvo con el préstamo que generó los intereses reparados), al igual que se cancelaron las acciones de titularidad de [redacted] en la recurrente.

Que señala que la deducción como gasto de los intereses reparados debe cumplir con el principio de causalidad; sin embargo, dado que el bien al cual se relaciona el préstamo (las acciones emitidas por Las [redacted] y a través de estas las acciones emitidas por la recurrente) fueron canceladas y no pasaron a propiedad del contribuyente, ni tenían la potencialidad de mantenerse en su poder debido a que el artículo 104 de la Ley General de Sociedades no admite que la sociedad absorbente mantenga acciones de propia emisión, tales bienes (acciones) no se vinculan con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la recurrente, tanto de manera inmediata como potencial.

Que indica que el aludido préstamo obtenido por [redacted] tuvo por finalidad que el Grupo [redacted] accionista de [redacted] adquiriera la titularidad del [redacted] mediante la compra de acciones de [redacted] (titular de las acciones de la recurrente), según se señala expresamente en la Nota 1 Información general del Estado Financiero Auditado de la recurrente, por tanto, sería [redacted] y no [redacted] la que podría generar renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora por la adquisición de las acciones de la recurrente, ya sea a través de la producción minera o a través de la venta de las acciones de esta última.

Que refiere que la recurrente en ningún momento estuvo en capacidad de generar beneficios para ella respecto de las acciones de su propia emisión que estaban en poder de la sociedad absorbida ([redacted]), toda vez que estas fueron transferidas a [redacted] producto de la fusión inversa.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración presenta un informe de parte que señala que las fusiones inversas no suelen producirse de modo aislado, sino que suelen formar parte de otras fórmulas que acompañan la adquisición de empresas, como las "fusiones apalancadas", término que hace referencia a los procesos empresariales en los que se producen adquisiciones apalancadas que terminan en procesos de fusión, los cuales no deberían ocasionar suspicacias si no fuera porque podrían generarse algunos cuestionamientos asociados a la sustancia de la operación, especialmente cuando se realizan entre



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

empresas vinculadas; y si bien nuestra legislación no ha regulado de forma expresa que deben existir motivos económicos válidos para la realización de reorganizaciones societarias, ello no es óbice para que en aplicación de normativa tributaria vigente, la jurisprudencia pueda ir perfilando criterios para dar contenido y razonabilidad a tales operaciones con base en, por ejemplo, una teoría del fraude de ley.

Que asimismo, hace referencia a discusiones abordadas por la doctrina y jurisprudencia extranjera, las cuales recaen en los verdaderos motivos y consecuencias que generan las fusiones inversas.

Que refiere que el control tributario de tales esquemas empleados entre empresas vinculadas, deben buscar comprobar el conjunto de operaciones realizadas y las razones económicas subyacentes, descartando que solo exista razones tributarias.

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 3065), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 en S/739 326 672,00 (\$229 390 838,00), correspondiente a los gastos por intereses, retenciones del Impuesto a la Renta asumidos y por amortización de intereses preoperativos, vinculados al préstamo otorgado por Finance AG, al considerar que la recurrente no acreditó su causalidad. Señaló como base legal el primer y último párrafos del artículo 37 e inciso a) y el del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento los Requerimientos N° y (fojas 11361 a 11375, 9207, 9298, 9054 a 9105 y 5402) y sus respectivos resultados (fojas 5745 a 5788, 5790 a 5805, 5466 a 5502 y 5210 a 5231).

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° ³ (fojas 11361 a 11375), la Administración dio cuenta de la fusión por absorción entre la recurrente³⁷ (empresa absorbente), Las ³⁸ y (empresas absorbidas), que entró en vigencia el 31 de diciembre de 2014; asimismo, advirtió que como resultado de esta, transfirió a la recurrente un pasivo por el financiamiento que obtuvo de para adquirir las acciones de accionista mayoritaria de la recurrente, quien a su vez es titular del proyecto minero

Que respecto de tal operación, la Administración observó el gasto financiero que la recurrente dedujo en el ejercicio fiscalizado por los intereses generados por dicho préstamo, así como el gasto por el impuesto a la renta del no domiciliado asumido por la recurrente y la amortización del activo preoperativo «400000379 Interest», estos últimos vinculados al aludido préstamo; por lo que requirió que la recurrente acredite que tales conceptos cumplieran con el principio de causalidad para su deducción como gasto, conforme con el primer y último párrafo del artículo 37 y el inciso a) del mismo artículo de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del resultado al indicado requerimiento (fojas 5745 a 5788), los Requerimientos N° (fojas 9207, 9298, 9054 a 9105 y 5402) y sus respectivos resultados (fojas 5790 a 5805, 5466 a 5502 y 5210 a 5231) se extrae que los fundamentos del reparo se contraen a las siguientes premisas:

- Producto de la fusión por absorción, la sociedad absorbida le transfirió a la recurrente (sociedad absorbente) el pasivo vinculado a la compra de las acciones de esto es, la obligación de pagar el préstamo otorgado por para realizar dicha compra; sin embargo, no le transfirió el referido activo (las acciones en , ya que estas fueron caneladas, existiendo una disociación entre el activo que no fue transferido y el pasivo relacionado que sí se le transfirió.

³⁵ Cabe precisar que el importe total inicialmente observado ascendía a \$231 433 680,47 (foja 11363), de cuya disminución a \$229 390 838,47 se dio cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (foja 5210).

³⁶ Cabe precisar que el importe total inicialmente observado por los gastos vinculados al préstamo efectuado por , ascendía a \$231 433 680,47 (foja 11363), de cuya disminución a \$229 390 838,47 se dio cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (foja 5210).

³⁷ Antes de la fusión,

³⁸ Antes,



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

- Las obligaciones generadas por los pasivos que se transfieren producto de una reorganización empresarial deben seguir los mismos lineamientos que le hubiesen correspondido a la empresa transferente, siempre que se haya garantizado la continuidad económica y jurídica de esta última; sin embargo, en el presente caso no se aprecia dicha continuidad toda vez que la sociedad absorbida, Minera [redacted] no transfirió a la recurrente el activo vinculado a dicho pasivo (las acciones de la empresa [redacted] lo que se corrobora con su Libro Matrícula de Acciones y los certificados emitidos).
- Lo indicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02881-1-2019 y 04869-1-2019 respecto a que la causalidad del gasto financiero producto de una reorganización simple debe evaluarse al momento en que se generó la deuda (en cabeza del transferente), se enmarca en el entendido que los activos son transferidos a la empresa absorbente.
- El análisis de la causalidad del gasto debe realizarse respecto de la sociedad absorbente (la recurrente), mas no respecto de la sociedad absorbida [redacted] toda vez que es aquella la que pretende deducir los gastos observados en el ejercicio fiscalizado. Agrega que, en el supuesto que los gastos financieros hubiesen sido deducibles para [redacted] ello no supone que mantuviesen dicha condición para la recurrente, sino que debe analizarse si en esta última también se cumpliría con el principio de causalidad.
- En una fusión por absorción inversa, aun cuando se señale que la sociedad absorbente asume el íntegro del patrimonio de la sociedad absorbida, las inversiones en acciones de la sociedad absorbente que poseía en la sociedad absorbida deben ser canceladas, no siendo factible su transferencia a la absorbente; de modo que esta última en ningún momento estuvo en capacidad de generar beneficios para ella respecto de tales acciones.
- La fusión por absorción inversa perjudicó a la recurrente por cuanto terminó asumiendo una deuda por la compra de acciones de las que no tuvo propiedad, ya que estas se extinguieron; y porque su patrimonio disminuyó al disminuir el número de sus acciones, de 3 432 125 935 a 2 890 004 037.
- La fusión supone la transferencia de la totalidad del patrimonio (activos y pasivos) de las empresas fusionadas con el objetivo que la sociedad que lo reciba continúe con la actividad para la que estos se utilizaban en las transferentes, en una suerte de continuidad económica y jurídica de lo transferido, lo que no sucede en este caso toda vez que no existe la posibilidad que la recurrente (empresa absorbente) continúe la actividad de [redacted] sin las acciones que adquirió de las cuales fueron canceladas.
- No es un gasto normal, de acuerdo con el giro de negocios de la recurrente, asumir los intereses por préstamos otorgados a sus accionistas para que compren sus acciones; la recurrente no acreditó alguno de los fines indicados en el inciso a) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda vez que la recurrente nunca hizo uso del dinero del préstamo por lo que no pudo comprar bienes o contratar servicios para sus fines propios, sino que sirvió para terceros que luego pasaron a ser sus dueños.
- La recurrente no acreditó de qué manera la compra de las acciones de [redacted] vinculadas al pasivo que genera los gastos observados, generó real o potencialmente renta gravada o le sirvieron para el mantenimiento de la fuente, ni acreditó que formen parte de los activos que explota para la generación de renta gravada o el mantenimiento de fuente productora de la misma en el ejercicio 2017.
- La operación planteada para la adquisición del [redacted] busca que la empresa operativa (la recurrente) asuma el gasto financiero por la compra de sus propias acciones, es decir, asuma el gasto del inversionista, a pesar de que la sociedad que pasó tener el control de la recurrente fue [redacted] accionista mayoritaria de [redacted] sin embargo, no es esta última la que deduce los gastos observados.
- No se acreditó que [redacted] se haya dedicado a alguna actividad económica generadora de renta, dado que fue una empresa con un propósito especial, de existencia temporal y con



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

el objetivo específico de comprar las acciones de _____ y luego ser absorbida por esta.

- Si bien el informe de Macroconsult hace referencia a un ahorro por el diferencial en la tasa de interés en el préstamo con los bancos chinos, como parte de los beneficios económicos que la fusión inversa habría generado a la recurrente, no hace referencia al pasivo por pagar, ni al gasto por intereses que asume la recurrente por el préstamo con _____ cuyo importe es muy superior con relación al supuesto beneficio obtenido.

Que mediante los escritos de descargo del 13 y 24 de octubre, 3 y 4 de noviembre de 2022 y 20 de julio de 2023 presentados durante la fiscalización (fojas 10632 a 10669, 9198 a 9295, 4880 a 4907, 5361 a 5380), la recurrente señaló lo siguiente:

- El _____, anterior propietario del _____, decidió estructurar la venta del proyecto, no vendiendo directamente las acciones de la compañía titular del mismo (la recurrente³⁹), sino vendiendo las acciones de la accionista mayoritaria o controladora de dicha compañía _____ y, en su calidad de compradora, aceptó dichos términos con la finalidad de hacerse de la titularidad de un proyecto sumamente relevante para sus objetivos como grupo empresarial
- La adquisición del _____ se dio en 2 fases: primero, la compra de las acciones de Las _____ por parte de _____ y luego, la simplificación de la estructura para la operación del negocio mediante una fusión inversa en la que la recurrente absorbió a Las Bambas
- _____ fue constituida con el propósito de llevar a cabo la adquisición y acceder al _____ siendo el vehículo local que permitiría canalizar los fondos que apalancarian la compra de las acciones de _____ a través de un financiamiento otorgado por _____ para luego integrarse patrimonialmente a dicho proyecto y, en consecuencia, produciría rentas gravadas con el Impuesto a la Renta producto de la actividad minera.
- La motivación económica de la recurrente para fusionarse y absorber a _____ y Las _____, obedeció a la necesidad de garantizar la continuidad del negocio toda vez que, al ser la recurrente quien desarrolla el _____ para su explotación, es esta y no sus controladoras la que cuenta con la titularidad de las concesiones y los estudios de impacto ambiental, así como los permisos, licencias, autorizaciones y contratos indispensables para llevar a cabo la actividad de desarrollo para su futura explotación, por lo que optar por la fusión inversa evitaba tener que realizar el cambio de titularidad de todo lo mencionado, según se señala en el Proyecto de Fusión. Así, indica que el cambio de titularidad que hubiese tenido que realizar iba afectar la continuidad de sus actividades hasta lograr su transferencia efectiva, como sería el caso de cada una de las 41 concesiones mineras que conforman el proyecto

Agrega que en el caso de los permisos y consentimientos gubernamentales (como el derecho de uso de aguas que posteriormente serviría de sustento para solicitar la licencia de uso de aguas, indispensable para obtener la concesión de beneficio mediante la cual se autoriza el procesamiento del mineral, o las autorizaciones emitidas por DISCAMEC, la Dirección General de Minería, el Ministerio de la Producción, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, entre otras), la normativa vigente al momento en que se realizó la fusión no preveía la posibilidad de una transferencia expresa por motivos de una reorganización societaria, lo que tornaba incierto si la autoridad aceptaría la solicitud de transferencia o si exigiría la obtención de un nuevo derecho.

En igual sentido, hubiese tenido que celebrar contratos de cesión de posición contractual por las obligaciones contractuales que ya había contraído, debiendo contar para ello con la participación y consentimiento de la contraparte.

- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal contenida en las Resoluciones N° 20880-11-2012, 03540-4-2007, 02147-5-2010, 07525-2-2005, 04757-2-2005 y 01004-9-2020, entre otras, los gastos por intereses para la adquisición de acciones son causales en la medida que tal adquisición tuvo una razón

³⁹ Antes

_____, luego

y ahora



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

de negocios diferente a la sola obtención de dividendos, atendiendo a que el principio de causalidad es amplio y admite que los gastos estén relacionados con rentas potenciales, incluyendo en tales razones: el obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones; convertir a las empresas en rentables a través de los ahorros propios de su control unificado, entre otras.

- Los gastos observados relacionados con el financiamiento de _____ cumplen con el principio de causalidad toda vez que la adquisición de las acciones de _____ tuvo un objetivo distinto a la sola obtención de dividendos: concretar la adquisición del proyecto
- El análisis de la causalidad debe realizarse al momento en que se produce la adquisición del bien o servicio, siendo que en el caso de préstamos, debe evaluarse cuando se contrae la obligación de pago, según el criterio contenido en las Resoluciones N° 02881-1-2019 y 04869-1-2019, que en el marco de una reorganización societaria señaló que la causalidad debe evaluarse al momento en que se generó al deuda, en cabeza del transferente.
- De acuerdo con el principio de continuidad jurídica y económica, recogido en el artículo 344 de la Ley General de Sociedades, la obligación asumida por _____ continúa su titularidad en cabeza de la recurrente (empresa absorbente), careciendo de sentido que se analice la causalidad desde la perspectiva de esta última, ya que al ser gastos causales para _____ también deben serlo para la recurrente. La continuidad jurídica y económica derivada de la fusión ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 01004-9-2020, 03308-1-2004 y 05276-5-2006.
- La fusión inversa se realizó a título universal, de modo que se transfirieron la totalidad de activos y pasivos a la recurrente. No obstante, la particularidad de este tipo de fusión es que la empresa absorbente no puede mantener la titularidad de las acciones de su propia emisión, debiendo cancelarlas. Sin embargo, ello no significa que los activos no se hayan transferido, ya que de no haber sido así no hubiese podido cancelarlas.
- Para acreditar la causalidad del gasto presentó el Reporte de Due Diligence del Vendedor de 20 de setiembre de 2013, la Circular para los accionistas de _____ matriz de _____ listada en la bolsa de Hong Kong, de 30 de junio de 2014, Reporte Anual 2014 de _____ el proyecto de fusión, Acta de sesión de Directorio y Junta General de Accionistas de la recurrente, entre otros.

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley, lo que pasa por establecer si los gastos deducidos por la recurrente (sociedad absorbente), vinculados al préstamo que la sociedad absorbida contrajo antes de realizarse la fusión inversa y que formó parte del pasivo que le fue transferido con motivo de esta, cumplen con el principio de causalidad para efectos de su deducción en el ejercicio fiscalizado.

Que el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señalan 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, en tanto, la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley. El último párrafo del mismo artículo dispone que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que el primer párrafo del inciso a) del artículo 37 en mención, considera deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por su constitución, renovación o cancelación, siempre que hubieran sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Que el artículo 47 de la misma ley, señala que el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses. El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.

Que sobre el particular, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, que el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, 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.

Que de acuerdo con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11557-1-2021, para que el supuesto de excepción regulado en el referido artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta se considere deducible, la recurrente debe acreditar, entre otros, el cumplimiento del principio de causalidad.

Que el artículo 103 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 65 del reglamento de la indicada ley, señala que se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otras, a la reorganización por fusión bajo cualquiera de las 2 formas previstas en el artículo 344 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (en adelante, Ley General de Sociedades).

Que el artículo 344 de la Ley General de Sociedades dispone que por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley, pudiendo adoptar alguna de las siguientes formas: 1) La fusión de dos o más sociedades para constituir una nueva sociedad incorporante origina la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas y la transmisión en bloque, y a título universal de sus patrimonios a la nueva sociedad; o, 2) La absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas, la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas; resultando en ambos casos que los socios o accionistas de las sociedades que se extinguen por la fusión reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente, en su caso.

Que en el presente caso, al 31 de diciembre de 2014 entró en vigencia la fusión por absorción entre la recurrente⁴⁰ (sociedad absorbente), y (sociedades absorbidas), con motivo de la cual estas últimas transfirieron a aquella el total de sus activos y pasivos a título universal, en un solo acto y a su valor contable, según se observa en el Testimonio de la Escritura Pública del 3 de marzo de 2015 expedido por el Notario de Lima (fojas 9899 a 9947).

Que en los proyectos de fusión insertos en la escritura pública, se deja constancia que el acto realizado corresponde a una "fusión inversa" o "fusión impropia", en la que es accionista controladora de y esta, a su vez, es accionista controladora de la recurrente, siendo esta última (sociedad absorbente) subsidiaria, directa e indirectamente de las sociedades absorbidas, por lo que la recurrente recibiría acciones de propia emisión (fojas 9914, 9927 y 9941).

Que como resultado de la fusión, la relación de canje de las acciones de la recurrente y su distribución entre sus accionistas se estableció de la siguiente manera: i) Cada acción en la recurrente fue canjeada por 1 acción de la recurrente; ii) Cada acción en fue canjeada por 1 acción de la recurrente; y iii) Cada acción en fue canjeada por 1 acción de la recurrente.

Que entre los pasivos transferidos a la recurrente se encuentra la obligación de pago por el préstamo que

⁴⁰ Al momento de la fusión por absorción, denominada



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

contrajo con _____ para la compra de las acciones de Las Bambas Holdings S.A., la cual generó los gastos reparados, objeto de evaluación.

Que según se advierte en autos, la recurrente y la Administración coinciden en que _____ contrajo el aludido préstamo para adquirir el Proyecto Las Bambas a través de la compra de la sociedad que controla a la empresa titular del mismo _____ añadiendo que la estructura de venta del referido proyecto fue planteada por los vendedores, esto es, no vendiendo directamente las acciones de la compañía titular del proyecto (la recurrente), sino vendiendo las acciones de la accionista mayoritaria de dicha compañía _____ hecho que se menciona en el proyecto de fusión inserto en la escritura pública (foja 9939).

Que al respecto, es preciso advertir que la Administración no ha recalificado, ni establecido un supuesto de simulación, ni de elusión tributaria respecto de las operaciones realizadas por _____ y la recurrente, sino que formula el reparo al considerar que los gastos vinculados al préstamo en cuestión no cumplen con el principio de causalidad bajo el argumento que producto de la fusión por absorción, la recurrente no habría recibido el activo vinculado al préstamo que le fue transferido, ya que las acciones en _____ fueron canceladas, lo que evidenciaría que no existió continuidad jurídica ni económica en la referida reorganización societaria.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03308-1-2004 y 05276-5-2006, se señaló que la fusión supone la transferencia de la totalidad del patrimonio compuesto por todos los activos y pasivos pertenecientes a las empresas fusionadas, con el principal objetivo que quien los reciba continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en las transferentes, es decir, que continuaran siendo explotados por aquélla, en una suerte de continuidad económica y jurídica de lo que les fue transferido.

Que según Hundskopf⁴¹, en general, respecto a los distintos tipos de fusión (por absorción o por integración o creación), los activos y pasivos de la(s) sociedad(es) se transfieren en bloque y a título universal a una nueva sociedad o a una preexistente generando en el primero de los casos la extinción de todas las sociedades que participaron en la fusión y la constitución de una nueva sociedad incorporante y, en el segundo de los casos, la continuidad de la sociedad absorbente y la extinción de las sociedades absorbidas; y en ambos casos, la entrega en contraprestación de acciones o participaciones sociales de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente a los socios de las sociedades que se extinguen.

Que a decir de Elías⁴², no necesariamente en las fusiones se produce un aumento de capital de la sociedad absorbente, tal como sucede, entre otros, cuando la sociedad absorbida es dueña de las acciones o participaciones de la sociedad absorbente, esta última, con motivo de la fusión, se convierte en propietaria de sus propias acciones o participaciones (desde que todos los activos de la absorbida pasan a la absorbente). Lo usual, en esos casos, es que se cancele esa porción de acciones o participaciones, disminuyendo en esa cifra el capital total de la sociedad fusionada; si la sociedad acordase no hacerlo y convertirse en propietaria de sus propias acciones, debe proceder de conformidad con el artículo 104 de la Ley [refiriéndose a la Ley General de Sociedades].

Que al respecto, de acuerdo con lo señalado en las Resoluciones N° 04757-2-2005 y 07525-2-2005, la finalidad de la adquisición en acciones podría obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de percibir dividendos, tales como: i) obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, ii) asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, como por ejemplo la de cliente o proveedor, iii) generar ahorros entre las empresas, evitando los sobre costos propios de dos empresas que tienen que competir entre sí por los precios en el mercado, y iv) convertir a las empresas en rentables (generadoras de utilidades gravadas), a través de los ahorros propios de su control unificado, señalando además que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una empresa que compre acciones de otra para continuar una relación comercial con la empresa vendedora

⁴¹ Hundskopf Exebio, Oswaldo. Las relaciones de canje en las fusiones y escisiones de sociedades. En: Revista Advocatus, N° 13 (diciembre 2005); pp. 200-201.

⁴² Elías Laroza, Enrique. Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades. Editora Normas Legales S.A.C., Noviembre 1999, pág. 751.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e incluso, accidental, y aun cuando la adquisición no respondiese a ninguna de las razones económicas expuestas, queda la posibilidad que la empresa inversora, posteriormente, venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta gravada totalmente con el Impuesto a la Renta⁴³.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01004-9-2020 (páginas 45 a 48) se evaluó la causalidad de un gasto por asesoría legal vinculada a un préstamo que el contribuyente de dicho caso utilizó para pagar el préstamo que le fue transferido con motivo de una fusión por absorción, con la particularidad que este último préstamo fue empleado por el prestatario original en adquirir el 100% de las acciones del referido contribuyente y de otra compañía; posteriormente, esta última fue absorbida por el contribuyente; luego de la fusión, el aludido prestatario constituyó otra sociedad en la que aportó un bloque patrimonial conformado por las acciones del contribuyente y, finalmente, el contribuyente absorbió a la referida sociedad titular de sus acciones. Al respecto, este Tribunal señaló que con ocasión de la fusión por absorción se produce una continuidad empresarial, lo que implica, entre otros aspectos, la continuidad en cuanto a los derechos y obligaciones que tenía la sociedad constituida por el prestatario original, entre ellos, las obligaciones derivadas del contrato del préstamo (el que obtuvo el prestatario original), resultando válido que la recurrente haya solicitado un nuevo préstamo a fin de destinarlo al pago del anterior, el cual era de obligación de la recurrente como consecuencia de la fusión por absorción.

Que en el mismo sentido se pronunció este Tribunal en las Resoluciones N° 10577-8-2010 y 10813-3-2010, las cuales se pronunciaron sobre la causalidad del gasto por intereses y comisiones provenientes del préstamo otorgado a una sociedad y asumido por otra (el contribuyente en dicho caso) como consecuencia de una fusión por absorción inversa, en donde la sociedad absorbente (el contribuyente) fue constituida por la absorbida (prestataria original), con la particularidad que en dicho caso, el consorcio ganador del concurso público internacional para obtener la participación mayoritaria en

, constituyó una empresa en el Perú (prestataria original), la que a su vez constituyó otra empresa también en el país (el contribuyente), en donde aquella obtuvo un préstamo que destinó a pagar un préstamo anterior, el cual utilizó para realizar un aporte de capital en el contribuyente, cuyo capital social estuvo conformado íntegramente por los aportes de aquella empresa (la absorbida), la que a su vez destinó tales aportes en realizar aportes en y adquirir el 100% de acciones de otra empresa. Al respecto, este Tribunal señaló que con motivo de la fusión se produce una continuidad empresarial en cuanto a los derechos y obligaciones derivados del contrato celebrado con el prestamista, añadiendo que la finalidad del préstamo vinculado al reparo era el pago de un anterior crédito adquirido para efecto de la adquisición del negocio que desarrolla la recurrente en el país, en tal sentido, que de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04757-2-2005 y 07525-2-2005, el haber obtenido un préstamo a efecto de realizar el aporte de capital en Metaloroya y adquirir el 100 por ciento de las acciones de la otra compañía antes referida, puede ser considerado como un gasto necesario para la obtención y mantenimiento de la fuente, sobre todo atendiendo al hecho que el objeto de la recurrente era justamente la explotación de la actividad desarrollada por la empresa adquirida.

Que de acuerdo con los pronunciamientos emitidos por este Tribunal, se tiene que con motivo de la fusión por absorción entre la recurrente (sociedad absorbente), y (sociedades absorbidas), todo el patrimonio (activos y pasivos) de estas últimas fueron transferidos a la recurrente, y dado que entre las obligaciones que tenía estaba el préstamo que había sido otorgado por el se tiene que esta obligación también fue transferida a la recurrente.

Que esto es, con ocasión de la fusión por absorción se produce una continuidad empresarial, lo que implica, entre otros aspectos, la continuidad en cuanto a los derechos y obligaciones que tenía, como es el caso del préstamo con, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en concordancia con lo expuesto, en cuanto al Impuesto a la Renta de no domiciliado que la recurrente asumió vinculado al aludido préstamo, corresponde señalar que al haberse acreditado la causalidad del

⁴³ Subrayado agregado.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

referido gasto financiero, en igual sentido resultan deducibles los gastos por retenciones del Impuesto a la Renta asumidos y por amortización de intereses preoperativos, vinculados al mismo préstamo, debiendo levantarse el reparo y revocar la resolución apelada también en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia pronunciarse acerca de la nulidad y demás argumentos alegados por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la Administración en el sentido que no existe continuidad económica y jurídica en este caso debido a que como resultado de la fusión por absorción la recurrente únicamente recibió el pasivo conformado por el préstamo mas no el activo vinculado a este, esto es, las acciones de [redacted] cabe indicar que de acuerdo con el inciso 2 del artículo 344 de la Ley General de Sociedades, en la fusión por absorción una sociedad absorbe a otra(s), asumiendo a título universal y en bloque su(s) patrimonio(s). Con relación a ello, según señala ELIAS al referirse a las fusiones: *«en ellas encontramos, siempre, una transmisión, de la integridad de todos y cada uno de los patrimonios, en bloque y a título universal»*, por lo que la afirmación de la Administración carece de fundamento jurídico, toda vez que, de suyo, la fusión por absorción implica que la sociedad absorbente reciba de la(s) absorbida(s) tanto sus activos como sus pasivos, no siendo posible que con ocasión de la fusión, [redacted] excluya de sus activos sus acciones en [redacted] para únicamente transferir el pasivo relacionado a estas. Situación distinta es que la recurrente haya tenido que cancelar tales acciones y ajustar su patrimonio a razón de que los activos de sus absorbidas están conformados por acciones de propia emisión, lo cual es una consecuencia que se ajusta a las disposiciones societarias⁴⁴, especialmente porque al formular el reparo de autos la Administración no ha recalificado, ni establecido un supuesto de simulación, ni de elusión tributaria respecto de los actos llevados a cabo por la recurrente y las empresas intervinientes para perfeccionar la adquisición indirecta del [redacted] por parte de [redacted] mediante el aludido financiamiento.

Que si bien la Administración indica que la transferencia de las acciones no se encuentra acreditada por no constar en el Libro Matrícula de Acciones, cabe advertir que la falta de anotación oportuna en el referido libro no puede prevalecer sobre los actos societarios realizados por la recurrente y las sociedades absorbidas, los cuales constan en el Testimonio de la Escritura Pública del 3 de marzo de 2015 expedido por el Notario de Lima [redacted] (fojas 9899 a 9947).

Que acerca de lo señalado por la Administración en el sentido que el análisis de la causalidad debe realizarse en cabeza de la sociedad absorbente por ser esta la que dedujo el gasto en el ejercicio fiscalizado, se debe indicar que de acuerdo con la Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02881-1-2019 y 04869-1-2019⁴⁵, emitidas por este colegiado respecto del tratamiento de los pasivos transferidos en el marco de una reorganización societaria, tal análisis debe efectuarse en cabeza de la sociedad absorbida, al momento en que se generó la deuda: *«las obligaciones futuras generadas por los pasivos transferidos en una reorganización empresarial, dada la continuidad económica y jurídica que se produce en tal reorganización, debe seguir los mismos lineamientos que hubiesen correspondido a la empresa transferente ... se concluye que a efectos de determinar si los gastos cumplen con el principio de causalidad, tal como lo establece el inciso a) del artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta antes glosado, resultaba necesario que la recurrente acreditase el motivo de su adquisición y su vinculación con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente al momento en que se generó la deuda, lo que ocurrió en cabeza del transferente»*⁴⁶.

Que con relación a lo alegado por la Administración en el sentido que la recurrente en ningún momento estuvo en capacidad de generar beneficios para ella respecto de las acciones de su propia emisión que estaban en poder de la sociedad absorbida [redacted] toda vez que estas fueron transferidas a [redacted] producto de la fusión inversa, corresponde remitirnos a lo señalado en párrafos previos respecto a que este Tribunal ha indicado en las Resoluciones N° 04757-2-2005 y 07525-2-2005, que la adquisición en acciones puede obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de

⁴⁴ Primer párrafo del artículo 104 de la Ley General de Sociedades, *«La sociedad podrá adquirir sus propias acciones del capital únicamente para amortizarlas, previo acuerdo de reducción de capital adoptado en la forma prevista por la ley»*.

⁴⁵ Criterio recogido también en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06310-3-2019 y 04772-3-2019.

⁴⁶ Subrayado agregado para efectos de la presente Resolución.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

percibir dividendos, tales como obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, entre otros, por lo que la evaluación de los beneficios para la recurrente debe realizarse desde una perspectiva amplia.

Que en cuanto a los argumentos expuestos por la Administración en su escrito de alegatos, referidos a los cuestionamientos asociados a la sustancia de la operación y lo señalado respecto a que, con base en normativa tributaria vigente, como, por ejemplo, una teoría del fraude de ley, a nivel jurisprudencial se puede construir lineamientos para que en las reorganizaciones societarias exista motivos económicos válidos, aun cuando nuestra legislación no lo haya regulado de forma expresa; corresponde indicar que el pronunciamiento emitido en la presente resolución se ciñe a evaluar el mérito de los fundamentos del reparo, tal como este fue formulado en fiscalización, esto es, que los gastos deducidos por la recurrente no cumplen con el principio de causalidad, para lo cual, debe advertirse que el reparo fue formulado sobre la base de las operaciones societarias entre la recurrente,

y tal y como estas fueron realizadas, no habiendo recalificado, ni establecido un supuesto de simulación, ni de elusión tributaria respecto de ellas, por lo que tales argumentos resultan incongruentes con un reparo que únicamente fue formulado por causalidad.

3. Subcapitalización gastos de intereses por préstamos con bancos de China considerados vinculados y determinación de patrimonio negativo, por S/1 231 715 271,00 (\$382 164 217,00)

Que la recurrente sostiene que resulta ilegal que la Administración le aplique la norma anti-subcapitalización y que, como consecuencia, repare su gasto por pago de intereses a China Development Bank, ICBC Beijing, Bank of China y Eximbank China (los Bancos Chinos), pues, para tales efectos, la Administración tendría que haber demostrado que dichos bancos son entidades vinculadas a ella y que los préstamos –que motivaron el pago de intereses– excedieron en monto al triple de su patrimonio, lo que no se ha acreditado. Por tanto, la Administración incurre en un error al considerar que en su caso se verifican los supuestos de vinculación regulados en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (el Reglamento) y al señalar que contaba con patrimonio negativo.

Que alega que no cabe que se le califique como vinculada a los Bancos Chinos sobre la base de los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, toda vez que el Estado Chino no puede ser considerado como "persona jurídica" para efectos de las anotadas normas, debido a que el término "persona jurídica", tratándose de sujetos no domiciliados, únicamente comprende a las empresas unipersonales, las sociedades y a las entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que descarta la aplicación supletoria del artículo 2072 del Código Civil, principal sustento de la Administración para considerar que los estados extranjeros pueden ser considerados como personas jurídicas conforme a nuestra legislación interna, toda vez que el citado código, que regula las relaciones jurídicas en el ámbito civil, no debería ser considerado en el ámbito tributario, lo que es respaldado por la opinión de *la Sala IV* habiéndose limitado la Administración a señalar que dado que el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene un listado de contribuyentes y no una definición de persona jurídica, puede remitirse a normas distintas a la tributaria, como las del Código Civil. A fin de sustentar sus argumentos invoca la Sentencia de Casación N° 16509-2018 LIMA.

Que señala que ha celebrado un convenio por el cual estabilizó el régimen del Impuesto a la Renta vigente al 20 de junio de 2011, lo que implica, por un lado, que también estabilizó la interpretación del concepto de "personas jurídicas" –para efectos del Impuesto a la Renta– contenido en los Informes N°

y por el otro, que al tener el convenio naturaleza de contrato civil, debe ser interpretado de acuerdo con el Principio de Buena Fe reconocido en el artículo 1362 del Código Civil, motivo por el cual, en mérito a la coherencia de la conducta contractual, se debe entender estabilizada la interpretación de la Administración contenida en los referidos informes, según la cual, los Estados no califican como personas jurídicas.

Que alega que en el supuesto negado que el Estado Chino se encuentre comprendido dentro del concepto de persona jurídica, no se le podría considerar vinculada a los Bancos Chinos en mérito al numeral 2 del artículo 24 del Reglamento, toda vez que el Estado Chino no es propietario de acciones, participaciones u



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

otro título representativo del capital de los antes citados bancos o de ella (modo directo), ni de otras personas jurídicas que a su vez sean propietarias de acciones, participaciones u otro título representativo del capital de los citados bancos o de ella (modo indirecto), por lo que los supuestos de vinculación no han sido probados por la Administración. Invoca el Informe N° 205-2001-SUNAT para sustentar su argumento.

Que indica, en relación con el numeral 12 del artículo 24 del Reglamento, que el Estado Chino no ejerce ni estuvo en la posibilidad de ejercer influencia dominante sobre las decisiones de los órganos de administración de su empresa ni de los Bancos Chinos (Directorio y Junta General de Accionistas), toda vez que si bien el Estado Chino ejerce un control político sobre las dependencias del Estado que a su vez son propietarias de acciones de empresas estatales, estas tienen total independencia en su toma de decisiones empresariales, tal como se verifica de los Estatutos de estas empresas que no reconocen ningún tipo de control al Estado Chino ni a su Consejo de Estado, siendo que la Administración ha efectuado un análisis incongruente y sesgado. Agrega que no existe la condición permanente de subordinación que alega la Administración ni ha sido acreditada, y que esta posición como verificación de influencia dominante vulnera el Principio de Legalidad, lo que sustenta con los documentos e informes elaborados por
suscrito por un experto en leyes chinas.

Que refiere, en cuanto a la determinación del patrimonio negativo que le imputa la Administración, entre otros, que tanto su patrimonio como sus Estados Financieros los determinó según las normas societarias y las normas internacionales de contabilidad; motivo por el cual resulta ilegal que la Administración desconozca la validez de los mismos. Agrega que sus Estados Financieros fueron aprobados por la junta general de accionistas y verificados de forma externa e independiente, conforme a los altos estándares de una firma internacional como Deloitte.

Que solicita que, en el supuesto negado que se llegara a la conclusión de que el Estado Chino constituye una persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta, se le exceptúe del pago de intereses moratorios y multas, en aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo 170 del Código Tributario, debido a que el reconocimiento de los estados extranjeros en la legislación del citado impuesto es oscuro y existe dualidad de criterio por parte de la propia Administración en cuanto a dicha calificación en los Informes N°

Para sustentar su posición cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05427-1-2005, 12603-8-2011 y 01016-9-2020.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos antes indicados y destaca, entre otros, que los supuestos de vinculación del artículo 24 del Reglamento no aplican a los Estados. Agrega que el Tribunal Fiscal ha interpretado que las normas de vinculación tienen por finalidad controlar el relacionamiento de empresas de un mismo grupo empresarial, no siendo aplicables a las empresas de los Estados, para lo cual cita, entre otras, las Resoluciones N° 10271-4-2021, 10966-9-2021, 04431-9-2024 y 05194-9-2024.

Que a fin de desvirtuar la imputación de patrimonio negativo que realizó la Administración, adjunta un Informe Técnico emitido por Pricewaterhouse and Coopers del 8 de julio de 2024

Que por su parte, la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente determinó que existía vinculación entre ella y las entidades financieras no domiciliadas China Development Bank (CDB), Industrial and Commercial Bank of China (ICBC), Bank of China (BOC) y Eximbank China (EXIMBANK), en virtud de lo dispuesto por los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo cual, los intereses pagados por la recurrente durante el ejercicio 2017, respecto de los préstamos recibidos de las citadas entidades bancarias, estaban sujetos al límite de subcapitalización regulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la recurrente excedió el referido límite al haberse determinado un patrimonio tributario negativo al 31 de diciembre de 2016. Señala como base normativa, en adición a los dispositivos anteriores, los artículos 14 y 32-A de la citada ley y el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento.

Que sostiene que los criterios de vinculación establecidos en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, relacionados con la participación del capital o a la influencia establecidas por una misma persona natural o jurídica, resultan aplicables en la medida que el Estado Chino califica como persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que afirma que de la ubicación del artículo 14 dentro de la estructura de la Ley del Impuesto a la Renta y de lo señalado en su inciso f) —en el que se precisa que las entidades constituidas en el exterior deben percibir rentas de fuente peruana para ser consideradas personas jurídicas— aprecia que la ratio legis o finalidad de dicha norma es establecer quiénes son los sujetos contribuyentes del Impuesto a la Renta, más no brindar una definición de persona jurídica aplicable para todos los efectos de la Ley y su Reglamento, por lo que al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, correspondía aplicar supletoriamente otras normas, como el artículo 2072 del Código Civil, de cuyo contenido infiere que el sistema jurídico peruano reconoce al Estado como persona jurídica.

Que refiere que del informe legal⁴⁷ presentado por la recurrente aprecia la estructura de capital, administración y supervisión del Estado Chino con la recurrente y los Bancos Chinos a través de la Comisión de Administración y Supervisión de Activos de Propiedad del Estado (SASAC), el Ministerio de Finanzas (MOF) y la Corporación de Inversión en China (CIC), de la cual se desprende una participación indirecta en el capital de la recurrente y de los Bancos Chinos, conforme a la estructura que incluye en la apelada y se detalla a continuación:



Leyenda:

Que indica que de la información proporcionada por la recurrente pudo concluir que el Estado Chino es propietario tanto de CDB, BOC, ICBC y EXIMBANK en un porcentaje mayor al 30%, como también de la empresa CMC, matriz y propietaria indirecta de la recurrente en un porcentaje mayor al 30%, por tanto, concluye que la recurrente se encuentra vinculada económicamente a CDB, BOC, ICBC y EXIMBANK, puesto que su capital pertenece en forma indirecta a una misma persona jurídica, el Estado Chino, ello de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le resultaba de aplicación la norma anti-subcapitalización.

Que aduce que tanto la recurrente como los Bancos Chinos (CDB, BOC, ICBC y EXIMBANK) son empresas controladas por el Consejo de Estado Chino y que dicho control incluye las decisiones de otorgar préstamos como los otorgados a la recurrente.

Que sostiene, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley de Sociedades de la República Popular China, que al respecto cita, que en el marco de las características particulares de la organización y legislación China que el Estado no solo ejerce el derecho de propiedad sobre las empresas públicas, sino que también influye en sus decisiones, por lo que el término «adopción del acuerdo» no puede limitarse a los acuerdos producidos en un directorio o en una junta general de accionistas, toda vez que la influencia no se sustenta en un acuerdo específico, sino en una condición permanente de subordinación de ambas entidades al Consejo de Estado Chino.

Que concluye que conforme con el numeral 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la

⁴⁷ Emitido por los Estudios de Abogados Rodrigo Elías & Medrano y las firmas chinas Linklaters y Zhao Sheng Law Firm del 10 de junio de 2022.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Renta, el Estado Chino ejerce influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de los bancos CDB, BOC e ICBC y la recurrente, por lo que califican como partes vinculadas para efectos del Impuesto a la Renta.

Que precisa que verificó que la partida "Derechos Mineros" (*Mineral Rights*) corresponde al monto pagado en exceso por sobre el valor razonable de los activos y pasivos identificables a la fecha de adquisición del y que dicha partida no cumple con los criterios señalados en la NIC 16 para ser considerada como un elemento de "propiedad, planta y equipo". Agrega que en el caso de autos no se ha acreditado que la partida "Derechos Mineros" corresponda a un activo intangible sino que se trata del exceso en la contraprestación pagada por para adquirir las acciones de , por lo que no corresponde que dicho importe sea reconocido de manera separada a la plusvalía; y por tanto, dicha partida no debía ser considerada como activo de la empresa absorbente al 31 de diciembre de 2014 producto de la fusión efectuada.

Que concluye que toda vez que la partida "Derechos Mineros" no califica como activo, corresponde que sea excluida del activo total de la recurrente, lo que incide en el patrimonio, producto de la ecuación contable, determinándose por tanto que el patrimonio de la recurrente, producto de la fusión, y al 31 de diciembre de 2016, es negativo, con lo cual, el monto máximo de endeudamiento para la deducción de los intereses con los Bancos Chinos es 0.

Que mediante escrito de alegatos sostiene que: (i) diversas investigaciones especializadas y que son de dominio público señalan que las empresas estatales chinas emprenden lobbys fiscales y ejecutan grados de planificación fiscal similares a las empresas privadas, (ii) el Ministerio de Economía y Finanzas considera que la vinculación entre empresas privadas también puede presentarse entre entidades del sector público, tan es así que (sobre la base de la NIC 24) aprueba la Resolución Directoral N° 013-2023-EF/51.01, (iii) con relación a los riesgos y distorsiones que pueden generar la actividad empresarial del Estado, estos han sido reconocidos y analizados en diversos instrumentos internacionales, tales como las Directrices en materia de Lucha contra la corrupción e integridad en las empresas públicas y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, (iv) el Estado Chino y las empresas estatales chinas sí alteran las reglas de valor de mercado, independientemente de si lo hacen con un fin netamente económico o para cumplir con los objetivos estratégicos que les sean asignados, (v) la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04431-9-2024, en la que se sustenta la recurrente carece de una debida motivación por lo que no debe ser tomada en cuenta en el presente caso, y (vi) la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 267-2017-EF no sustenta la posición de la Resolución N° 04431-9-2024, por el contrario, está en línea con lo señalado por la Administración. Adicionalmente, a fin de sustentar su posición adjunta un Informe de 27 de agosto de 2024 elaborado por Eduardo Sotelo.

Que al respecto, según se aprecia del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 196), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por \$382 164 217 (S/1 231 715 271), debido a que la recurrente dedujo gastos por intereses pagados a diversos Bancos Chinos (CDB, ICBC, BOC y EXIMBANK) que superaban el límite de subcapitalización previsto en la Ley del citado impuesto, y se sustentó en los Requerimientos N° y y sus respectivos resultados, señaló como base legal, entre otros, los artículos 14, 32-A e inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 2 y 12 del artículo 24 de su Reglamento.

Que de los Requerimientos N° (fojas 8906 a 9054), (fojas 11357 a 11361) y (foja 5420), los escritos de respuesta e informes presentados por la recurrente y los resultados de los anotados requerimientos (fojas 5426 a 5463, 5781 a 5745 y 5164 a 5210) se aprecia que los aspectos más importantes señalados por la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización definitiva, fueron los siguientes:

- Los Estados extranjeros, como el Estado Chino, no se encuentran comprendidos dentro del concepto de

⁴⁸ Si bien en el valor también se consigna como sustento el Requerimiento N° está vinculado al presente reparo.

el referido requerimiento no



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

persona jurídica que recogen los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, de acuerdo a una interpretación sistemática, teológica e histórica del señalado artículo con el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no es necesario recurrir al artículo 2072 del Código Civil u otras fuentes del derecho para establecer qué sujetos se encuentran comprendidos como personas jurídicas para propósitos de aplicar las reglas de vinculación económica.

- El artículo 14 de la Ley tiene como propósito establecer una relación de personas jurídicas sujetas a imputación de derechos y obligaciones para propósitos del Impuesto a la Renta y no un listado de contribuyentes de dicho impuesto.
- Su posición no vaciaría de contenido los supuestos de vinculación establecidos en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, toda vez que busca que se reconozca que el término «persona jurídica», tratándose de sujetos no domiciliados, únicamente comprende a aquella empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza que se haya constituido en el exterior.
- Carece de rigor técnico concluir, sobre la base de aplicar supletoriamente el artículo 2072 del Código Civil, que los estados extranjeros se encuentran comprendidos en la definición de persona jurídica que recoge los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, así como aplicar otras fuentes del derecho para el mismo propósito.
- En el supuesto negado que el Estado Chino se encuentre comprendido dentro del concepto de persona jurídica recogido en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, Las Bambas tampoco calificaría como parte vinculada de los Bancos Chinos, al no verificarse los requisitos establecidos en los referidos numerales, toda vez que: (i) El Estado Chino no es propietario (titular) de acciones, participaciones, ni de ningún otro título representativo del capital de los Bancos Chinos y la recurrente (modo directo), ni tampoco ejerce la titularidad de acciones, participaciones u otro título representativo de otras personas jurídicas que a su vez sean propietarias de las acciones, participaciones u otro título representativo del capital de las citadas empresas (modo indirecto); (ii) En ningún caso las normas de la legislación china, a que hace referencia la SUNAT, acreditan que el Estado Chino haya tenido o tenga la titularidad directa o indirecta de acciones y/o participaciones en la recurrente, CDB, ICBC, BOC y EXIMBANK; (iii) El Estado Chino no ejerce influencia dominante sobre los órganos de administración de la recurrente y de los Bancos Chinos, ya que no controla la mayoría de los votos en los acuerdos que tomen o hayan tomado dichos órganos, conforme exige el numeral 12 del artículo 24 del Reglamento, situación que la SUNAT no ha acreditado, al considerar que la influencia dominante también se configura si se verifica «una condición permanente de subordinación», posición que vulnera el Principio de Legalidad y tampoco logra acreditar; y (iv) Las leyes de la República Popular China, que sustentarían el supuesto de vinculación previsto en el numeral 12, no acreditan que el Estado Chino haya ejercido influencia dominante en la recurrente o los Bancos Chinos.
- Los derechos mineros fueron correctamente reconocidos como activo con ocasión de la liquidación indirecta del Proyecto minero por parte de en cumplimiento de lo dispuesto por la NIIF 3. En ese sentido, no corresponde efectuar ningún ajuste negativo a su patrimonio por el valor de tales derechos, de modo que se encuentra ajustado a las normas contables el hecho que los Estados Financieros auditados, luego de la fusión, hayan reflejado un patrimonio neto positivo.
- El tratamiento contable de la adquisición de las entidades así como la fusión, estuvo arreglado a lo dispuesto por las normas contables; en consecuencia, no correspondía que la Administración considere que tenía un patrimonio negativo.

Que de otro lado, la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos por la recurrente y luego de su evaluación ratificó su posición, esto es, que según los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, la recurrente y los Bancos Chinos son partes vinculadas, por lo que correspondía aplicar el límite de subcapitalización a los gastos por pago de intereses, y toda vez que su patrimonio al 31 de diciembre de 2016 fue negativo, debía repararse el referido gasto. Entre los aspectos más importantes señaló:

- En aplicación del método sistemático por ubicación de la norma, se interpreta que dado que la definición



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

de persona jurídica contenida en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra ubicada en un capítulo de la Ley que regula los contribuyentes del Impuesto a la Renta el sentido, alcance y efectos de tal definición debe ser entendida en el marco del contexto del citado artículo 14.

- El término persona jurídica contenido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta no es omnicompreensivo, esto es, no es aplicable para todos los efectos de la legislación del Impuesto a la Renta, por ello conforme lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario es válido remitirse a la legislación del Código Civil para definir a la persona jurídica en un sentido distinto al tributario.
- En aplicación del método teleológico la finalidad del citado artículo 24 es definir los supuestos de vinculación entre partes, siendo que lo determinante para establecer dicha vinculación entre partes es que estas respondan a un mismo interés común, lo que no significa obtener un beneficio económico o tributario. Agrega que uno de los propósitos de la vinculación entre partes es cubrir la contingencia de que las operaciones no hayan sido pactadas a valor de mercado.
- Al ser la matriz de y dado que se encuentra bajo el control absoluto del Consejo de Estado, a través de SASAC, queda acreditada la configuración de vinculación indirecta contemplada en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento, quedando demostrada la participación indirecta del Estado Chino en más del 30% del capital de , a través de su matriz CMC, y a través de las entidades financieras.
- Es el Consejo de Estado Chino el propietario de las empresas estatales chinas como CDB, ICBC y BOC, habiendo acreditado que posee participación absoluta en el capital de sus accionistas principales (Ministerio de Finanzas Chino, en el caso de CDB, y Central Huijin, en el caso de ICBC y BOC y CMC a través de SASAC, quien, a su vez, posee más del 30% del capital de , por lo que se configura la vinculación prevista en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento.
- En el caso de EXIMBANK, dicha entidad financiera es controlada por el Estado Chino, toda vez que el Ministerio de Finanzas es el único accionista, lo que ha confirmado la recurrente a través de los informes legales que presentó.
- Los elementos que configuran el supuesto de vinculación previsto en el numeral 12 del artículo 24 del Reglamento son analizados en base al acto de designación del Consejo de Estado de los directores y miembros del Consejo de Supervisión de los bancos estatales (CDB, ICBC y BOC) y de CMC, matriz de Minera Las Bambas. Así, la influencia dominante regirá a partir de la fecha de designación de dichos funcionarios hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.
- En el contrato de compraventa de acciones entre no se discriminó la adquisición de un activo denominado "Derechos Mineros" distinto al de las acciones materia de compraventa.
- Los "Derechos Mineros" señalados por la recurrente no constituyen activos tangibles o intangibles para dado que no se acreditó que dicho concepto pueda separarse del activo "acciones", ni que sea susceptible de amortización o depreciación, motivo por el cual, la partida "Derechos Mineros" no cumple con las características para ser reconocida como activo de acuerdo a las normas contables.
- Las empresas intervinientes en la fusión son . (adquirente), (adquiridas) y no quien habría reconocido el activo "Derechos Mineros".

Que al respecto, conforme con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el inciso a) del citado artículo son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes del mismo artículo.

Que en el último párrafo del mencionado inciso se prevé que serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con partes vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente, y que los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.

Que en el primer párrafo del numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente para los periodos materia de autos, estableció que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas, a que se refiere el último párrafo del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se determinaba aplicando un coeficiente de 3 al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.

Que los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, vigente para los periodos materia de autos, disponen que, para efecto de lo dispuesto en la ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando: numeral 2): más del 30% del capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero; y, numeral 12): una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia. Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad. Añade el inciso b) del penúltimo párrafo del artículo 24 antes mencionado, que la vinculación quedará configurada y regirá, en el caso establecido en su numeral 12, desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.

Que de las normas glosadas, se puede advertir que la Ley del Impuesto a la Renta fijó un límite a la deducción de gastos financieros entre partes vinculadas y estableció que dicho límite de endeudamiento se determinaba aplicando un coeficiente de 3 al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior, estableciéndose, en el artículo 24 del Reglamento de la citada ley, los supuestos de existencia de conjunto económico o vinculación económica, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, se colige que la referencia a partes vinculadas a efecto del límite en la deducción de gastos establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra desarrollada en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que se regulan dichos supuestos como conjunto económico o vinculación económica, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 045-2001-EF, aplicable al caso de autos.

Que conforme se aprecia de lo actuado, la Administración ha fundamentado su reparo a los gastos por intereses del ejercicio 2017, en que la recurrente y las entidades bancarias no domiciliadas CDB, ICBC, BOC y EXIMBANK califican como «partes vinculadas», debido a que se cumpliría con los supuestos previstos en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la recurrente y las precitadas entidades bancarias no domiciliadas se encontraban vinculadas a una misma persona jurídica, esto es, el Estado Chino y, a su vez, el Estado Chino ejercía influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de tales entidades bancarias y de la recurrente. Por tal motivo, los intereses y comisiones pagadas por la recurrente a dichas entidades bancarias estaban sujetos al límite de subcapitalización establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y toda vez que la Administración estableció que al 31 de diciembre de 2016 la recurrente contaba con patrimonio negativo, no debía deducir tales gastos.

Que por lo expuesto, corresponde analizar si los préstamos recibidos por la recurrente se encontraban sujetos al límite señalado en el último párrafo del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta,



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

para lo cual, como punto de partida, se debe establecer si la recurrente y los Bancos Chinos son partes vinculadas según los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, en la Resolución N° 05734-3-2024, respecto a un reparo de la Administración en el que se evaluó la vinculación de la recurrente con diversos bancos chinos, este Tribunal sostuvo lo siguiente:

Que a mayor abundamiento, en el artículo de investigación denominado "State Capitalism in China: The Case of the Banking Sector", elaborado por el ingeniero Jan Bejkovský, del Departamento de Economía Mundial, Facultad de Relaciones Internacionales, Universidad de Economía, República Checa⁴⁹, [...], se indica lo siguiente⁵⁰:

"3. Bancos estatales chinos (...)

El término grandes bancos (comerciales) de propiedad estatal indica las siguientes instituciones:

-
-
-
-
-

*Las cuatro primeras son también las cuatro empresas más grandes del mundo según Global 2000, como se mencionó anteriormente. **Estos bancos son empresas de propiedad estatal** administradas por la Comisión Reguladora Bancaria de China (CRBC). La estructura de gestión y organización es similar a la de las empresas estatales bajo administración central: es una jerarquía corporativa paralela y del Partido Comunista. (Haley y Haley, 2013) (...)*

Los bancos de políticas son tres:

-
-
-

***Estos bancos también están totalmente controlados por el Estado** y su objetivo no es el beneficio, sino la participación en las tareas asignadas. Cada uno de ellos tiene un alcance específico, en el que ayuda a alcanzar las metas marcadas por el gobierno. Se trata, por tanto, de una institución similar a las instituciones de los países desarrollados, pero a una escala mucho mayor. (...)*

*De esta manera se ha demostrado que **la gran mayoría de los activos del sector bancario chino están bajo control estatal**. El sector bancario proporciona capital y permite el desarrollo del capitalismo de estado. Por lo tanto, podemos esperar que la maximización de beneficios no sea el único criterio para las decisiones crediticias de los bancos. La siguiente parte el análisis se centra en cómo utiliza el gobierno esta influencia para apoyar la economía nacional.*

(...)

4. Apoyo a las Empresas Estatales

Sobre todo, esta influencia se manifiesta en forma de acceso preferencial al capital para las empresas estatales (...)

Esto en sí mismo no es un problema para la eficiencia de la economía y no puede constituir ninguna forma de apoyo preferencial (...)

Este método de tomar decisiones crediticias no respalda la asignación eficiente de capital, lo que tiene

⁴⁹ Puede ser hallado en: <https://www.semanticscholar.org/paper/State-Capitalism-in-China%3A-The-Case-of-the-Banking-Bejkovsk%C3%BD/cb81ba72283c6215a5597cad6a62ad21675cec45#citing-papers> Fecha de consulta: 19 de junio de 2024.

⁵⁰ Traducción libre del inglés al español.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

costos significativos para toda la economía porque, dada la oferta limitada de crédito, no se financian proyectos más rentables. Es una de las razones clave por las que los préstamos morosos (en adelante, préstamos dudosos; son préstamos cuyo reembolso el banco ya no espera) constituyen un problema tan importante para la banca china. En 2001, la proporción de estos préstamos alcanzó el 31% de los activos bancarios totales. (OCDE, 2016) El gobierno tuvo que establecer instituciones (sociedades de propósito especial) a las que se transfirieron esos préstamos dudosos para aliviar los balances de los bancos estatales. Una gran mayoría de estas reclamaciones fueron contra empresas estatales, lo que significa que, además de aranceles preferenciales, las empresas estatales chinas disfrutaron de subsidios por un monto equivalente al 31% de los préstamos pendientes o sólo marginalmente pagados. Esto nos lleva a una suma de más de 2 billones de yuanes. (OCDE, 2016) La ineficiencia de los bancos estatales fue pagada por el Gobierno, por lo tanto se puede decir que por todos los ciudadanos. Estos datos son del año 2001 y muestran cómo los bancos estatales participaron en la subvención de empresas estatales durante su transformación en "campeones nacionales". Esto significa que el gobierno dio tiempo para que las empresas estatales se transformaran. Al hacer esto, China no sufrió el aumento del desempleo y la disminución del nivel de vida que ocurrieron en los países que privatizaron sus empresas estatales. Esto estaba de acuerdo con los objetivos del gobierno que se centraban en mejorar el nivel de vida y crear una clase media rica. (Bremmer, 2010) (...)

Hoy en día, la proporción de préstamos dudosos en los balances de los bancos estatales es sólo del 1,2%, lo que corresponde a los estándares internacionales. (Comisión Reguladora Bancaria de China, 2016) (...)

5. Conclusión

En este artículo se examina el sector bancario chino como un pilar importante del capitalismo de estado en China. En primer lugar, el artículo presentó el sistema económico del capitalismo de Estado, que definió como un sistema en el que el Estado influye significativamente en la economía (mercado) para perseguir los objetivos estatales definidos por el gobierno. Por lo tanto, en este sistema el mercado desempeña sólo un papel subordinado, se da preferencia al objetivo estatal (gobierno). (...)

China también es representativa del capitalismo de Estado y, por lo tanto, podemos esperar que los bancos estatales desempeñen un papel importante en el cumplimiento de los objetivos nacionales estipulados por el gobierno. (...)

Los bancos lo hacen de acuerdo con la política gubernamental de apoyo a la economía nacional. Si es necesario promover un determinado segmento y permitirle alcanzar la brecha tecnológica y/o mantenerlo seguro ante una crisis de demanda en el exterior, los bancos estatales están listos para proporcionar financiamiento. En realidad, muchas empresas estatales chinas se salvaron de la quiebra gracias a la incorporación de fondos del sector bancario que también les permitió transformarse en empresas exitosas con operaciones globales. Gracias a esto, China se salvó de la caída de los niveles de vida y de un aumento del desempleo, lo que seguramente es un éxito sin precedentes en comparación con otras economías en transición (...)

El resultado de este sistema es naturalmente un producto altamente competitivo en los mercados mundiales, que es el objetivo del gobierno chino (...)" [Énfasis agregado]

Que si bien, según se aprecia, este Tribunal ha sostenido que, de acuerdo con la estructura orgánica y política del Estado Chino, sus bancos son empresas de propiedad estatal que además están totalmente controladas por dicho Estado; corresponde determinar si ello, por sí solo, implica que se verifiquen los supuestos previstos en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, en la Resolución N° 04431-9-2024 se discutió un reparo de la Administración en el que también se evaluó la vinculación del contribuyente con diversos Bancos Chinos, se señaló lo siguiente:

Que así pues, considerando que el reparo efectuado por la Administración se sustenta en la existencia de vinculación entre la recurrente y las entidades bancarias no domiciliadas [...], en atención a los supuestos previstos en los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde, previamente analizar el sentido y alcance de lo dispuesto por dicha normativa, a efecto de



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

determinar si el supuesto de hecho que se configura en el caso materia de autos, está comprendido en las citadas normas, las cuales, como ya se indicó, han sido invocadas por la Administración como base legal y sustento del reparo objeto de análisis⁵¹.

Que al respecto, con relación a la interpretación de las normas tributarias, se sostiene que: "Los hechos impositivos son de sustancia económica, pero a veces las palabras no se ajustan al significado que tienen en el uso común. Corresponde, pues determinar el sentido y alcance de las palabras que utiliza la ley. Esto no puede llevar a la creencia de que la interpretación debe recurrir a los criterios de la ciencia de las finanzas, ya que por el contrario siempre deberá emplearse la lógica jurídica"⁵¹.

Que sobre la interpretación teleológica y el argumento teleológico se señala que: "el argumento teleológico justifica la elección de aquella interpretación, de las posibles, que provoque una aplicación de la norma interpretada en la que el fin de la norma se cumpla mejor o en mayor medida que en las otras interpretaciones posibles"⁵².

Que en el mismo sentido, se indica que: "(...) la primera circunstancia relevante para la interpretación, encuadrable dentro del criterio funcional sería la finalidad perseguida por la legislación. El argumento teleológico, por tanto, justifica atribuir a una disposición normativa el significado que se corresponda con la finalidad del precepto, por entenderse que la norma es un medio para alcanzar un fin"⁵³.

Que en la misma línea, se considera que: "(...) está justificada la interpretación que atribuye a las disposiciones el significado que realiza el fin de la normativa, esto es, el significado conforme a la ratio legis". Se agrega que: "(...) ratio legis significa fin, objetivo, propósito de la normativa. Es el fin para el que el legislador ha creado una determinada normativa y una determinada disposición en particular. Tales disposiciones serán interpretadas en función del fin, excluyendo interpretaciones que no permitan realizarlo o lo obstaculicen"⁵⁴.

Que asimismo, sobre la aplicación del método de interpretación lógico, se indica que dicho método busca encontrar el verdadero sentido de la norma sobre la base del análisis de la razón de ser de la norma interpretada. Sirven para este método los siguientes elementos: i) La ratio legis, que es la razón de ser de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero que es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico; ii) La realidad de las cosas, es decir, hay que estar más que a la ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que mejor conduce al sentido de la norma fiscal⁵⁵.

Que por otra parte, a nivel jurisprudencial, este Tribunal en las Resoluciones N° 10271-4-2021 y 10966-9-2021, en relación a casos referidos a la alusión a "partes vinculadas" señalada en el acápite (i) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece una restricción a la deducción del gasto; ha indicado que dicha alusión se encuentra enmarcada en una regulación que tiene como finalidad evitar actuaciones elusivas de los contribuyentes que erosionen la base imponible en detrimento de una menor recaudación del Estado, por lo que no resultaba razonable, en dicho caso, considerar que tal característica en los términos de tal disposición, pueda ser aplicable a un caso en el que intervienen empresas estatales de derecho público o privado en las que el Estado participa (como accionista único o mayoritario o ente normativo de la gestión de su actividad empresarial), no siendo razonable que en su actuación este pudiese tener como objetivo que sus resultados económicos soporten una menor carga tributaria, más aún cuando sus recursos como resultado de dicha actividad se encuentran destinados al cumplimiento de una finalidad pública, y no a una finalidad privada, siendo que, sostener lo contrario implicaría la posibilidad de una actuación del Estado en detrimento o menoscabo de su propia recaudación lo que no resulta consecuente con sus fines.

⁵¹ VILLEGAS, Héctor (2005). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, novena edición. Buenos Aires: Astrea. Pág. 244.

⁵² GARCÍA AMADO, Juan Antonio (2019). Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias. Puno: Zela Grupo Editorial. Pág. 184.

⁵³ EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier (2013). Argumentación e interpretación. La motivación de las decisiones judiciales, segunda edición. Lima: Grijley. Pág. 284.

⁵⁴ CANALE, Damiano y TUZET, Giovanni (2021). La justificación de la decisión judicial. Lima: Palestra Editores. Pág. 149.

⁵⁵ OBREGÓN SEVILLANO, Tulio M. (2011). "La interpretación e integración de la norma tributaria". En: Advocatus, N° 25. Véase en el siguiente enlace: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/download/404/386/> (Visto el 15 de abril de 2024).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que sobre el particular, como se desprende de lo actuado en el presente caso, la propia Administración ha hecho referencia, en sus fundamentos, al método de interpretación jurídica de la ratio legis o de la razón de la ley⁵⁶⁻⁵⁷ respecto de los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a los cuales acude a fin de determinar qué se debe entender como “partes vinculadas”, [...].

Que coincidiendo con lo señalado por la Administración, y empleando una interpretación teleológica en torno a la citada normativa sobre vinculación, contenida en la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que lo que se busca es evitar que aquellas empresas que pueden generar rentas para ser distribuidas a sus vinculadas no domiciliadas, usen mecanismos como, por ejemplo, el del financiamiento que les permitan tener una carga tributaria menor, lo que podría ocurrir si una filial o una sucursal de una sociedad extranjera obtuviese financiamientos con el propósito de reducir el impacto tributario. [...]

Que sin embargo, la situación antes expuesta no se configuraría en el caso de las empresas de propiedad de un Estado extranjero, cuya estructura orgánica persigue objetivos distintos a la maximización de sus beneficios empresariales y la consecución de una menor carga fiscal, como ocurre en el caso de las empresas bancarias con participación o influencia del Estado Chino, las cuales, no necesariamente persiguen su beneficio económico sino las labores que les son asignadas por dicho Estado de acuerdo con su política de apoyo de la economía doméstica⁵⁸, no debiendo perderse de vista, que una conducta de elusión fiscal se caracteriza, entre otros, por “su justificación económica o la motivación fiscal como el único y principal motivo de la transacción”⁵⁹.

Que considerando el criterio de este Tribunal antes citado, [...], no resulta razonable considerar que exista una lógica empresarial de maximización de beneficios económicos, como grupo empresarial, bajo un contexto de elusión tributaria, que se configure en el caso de autos, considerando que no se advierte que las entidades bancarias no domiciliadas (...) y la recurrente, solo por estar vinculadas a través de instituciones o entidades del Estado Chino⁶⁰, tengan como fin trasladar sus utilidades a dicho Estado a fin de conseguir beneficios fiscales, con la consecuente maximización de riqueza de las empresas implicadas, sino que más bien lo que se aprecia es que dicha vinculación se deriva de la política de Estado propia de la República Popular de China, tal como la misma Administración ha sugerido al señalar que, en este caso, no habría ningún acuerdo concreto que configure el ejercicio de una influencia dominante por parte del Estado Chino sobre las referidas empresas, sino “una situación permanente por la propia estructura organizativa del Estado Chino”; advirtiéndose que la inclusión de dicha vinculación orgánica o administrativa a través de instituciones o entidades estatales (las cuales tienen objetivos distintos al de la lógica empresarial), no armoniza con el propósito o finalidad que conforma la razón económica de la normativa que regula la vinculación bajo análisis. [...]

⁵⁶ Al respecto, véase el Diccionario Prehispánico del Español Jurídico, en el siguiente enlace: <https://dpej.rae.es/tema/ratio-legis> (Visto el 15 de abril de 2024).

⁵⁷ Es de precisar que en el caso de autos la Administración recurrió al método teleológico para establecer la misma conclusión, esto es, que «la finalidad del citado artículo 24 es definir los supuestos de vinculación entre las partes; siendo que lo determinante para establecer la vinculación entre las partes, es que éstas respondan a un mismo interés económico» (foja 424).

⁵⁸ Cabe mencionar que según el artículo de investigación denominado “State Capitalism in China: The Case of the Banking Sector”, elaborado por el ingeniero Jan Bejkovsky, del Departamento de Economía Mundial, Facultad de Relaciones Internacionales, Universidad de Economía, República Checa; contenido en el USB que obra en el folio 1001, y conforme señala la propia Administración aludiendo al contenido del citado artículo (folios 1028, 1029 y 1037/vuelta), las empresas estatales chinas al estar controladas por el Estado Chino, que es un capitalismo de Estado, su objetivo no es necesariamente el beneficio económico de estas sino la participación en las tareas que les sean asignadas. Así, la Administración en la resolución apelada, transcribe lo siguiente: “(...) Estos bancos también están totalmente controlados por el Estado, y su objetivo no es el beneficio, sino la participación en las tareas asignadas. Cada uno de ellos tiene un alcance específico, lo que ayuda a alcanzar los objetivos fijados por el gobierno (...)”.

En dicho artículo se indica, además, en torno a la política económica aplicada en China en relación al sector bancario, entre otros, que: el sistema económico del capitalismo de estado influye significativamente en la economía (mercado) enfocado en perseguir los objetivos estatales definidos por el gobierno chino, por lo que el mercado juega un papel subordinado, dándose preferencia al objetivo estatal (gobierno). El sector bancario de países tales como Rusia, China y los estados petroleros del Golfo Pérsico, con tendencias capitalistas de Estado, desempeña un papel importante, que permite al gobierno utilizar a los bancos como un medio para influir en toda la economía y proporcionar capital para apoyar todo el sistema. El sector bancario es capaz de proporcionar importantes inyecciones financieras a las empresas estatales e industrias enteras. Los bancos lo hacen de acuerdo con la política gubernamental de apoyo de la economía doméstica (los subrayados son agregados).

⁵⁹ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker (2022). *Tributación Internacional, Convenios de Doble Imposición y Precios de Transferencia*. Lima: Instituto Pacífico. Pág. 90.

⁶⁰ Tales como el Ministerio de Finanzas, SASAC, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que en tal sentido, [...] los Estados no tienen como propósito la obtención de beneficios tributarios ni alterar las reglas del valor de mercado, por lo que no encuadran como sujetos que puedan dar lugar a los supuestos de vinculación bajo el contexto de la aludida regulación, que constituye (...) los numerales 2 y 12 del artículo 24 de su reglamento [...].

Que por lo tanto, siendo que el reparo efectuado por la Administración se sustenta en la [...] supuesta vinculación existente entre la recurrente y las entidades bancarias no domiciliadas (...), por tener todas ellas vinculación a través de las instituciones o entidades del Estado Chino, situación que, como la misma Administración reconoce⁶¹, configura una condición permanente propia de la estructura organizativa de dicho Estado y de su política aplicada, no siendo tal escenario el objetivo ni la razón de ser de la citada normativa relativa a la vinculación, la cual, conforme a su interpretación teleológica, está enfocada en evitar situaciones que originen posibles actuaciones elusivas por parte de los contribuyentes; se tiene que el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo [...].

Que como fluye de la jurisprudencia transcrita, este Tribunal considera que no existe la vinculación a la que se refieren los supuestos contemplados en el inciso 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues dicha norma no tiene por finalidad ser aplicada a los Estados.

Que el mismo razonamiento ha sido seguido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05734-3-2024 y 05151-1-2024, entre otras, asociadas a procedimientos contencioso-tributarios también seguidos por la recurrente, dejando establecido que, conforme a la naturaleza del Estado Chino y su estructura organizativa, en ningún caso podrán considerarse a los Bancos Chinos como vinculados a la recurrente para efectos del Impuesto a la Renta peruano.

Que teniendo en cuenta el criterio anteriormente expuesto y habida cuenta que el reparo efectuado por la Administración en el caso de autos, respecto del gasto por intereses, también se sustenta en la supuesta vinculación existente entre la recurrente y las entidades bancarias no domiciliadas CDB, ICBC, BOC y EXIMBANK por tener todas ellas vinculación a través de las instituciones o entidades del Estado Chino, situación que, como la propia Administración reconoce, configura en una condición permanente, propia de la estructura organizativa del Estado Chino y de su política aplicada, no siendo tal escenario el objetivo ni la razón de ser de la citada normativa relativa a la vinculación, la cual, conforme a su interpretación teleológica, está enfocada en evitar situaciones que originen posibles actuaciones elusivas por parte de los contribuyentes, se establece que el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas, en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente y la Administración, entre otros, acerca de si el Estado Chino califica como "persona jurídica" para efectos del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, porque los Estados no se constituyen; si el citado artículo 14 de la referida ley identifica únicamente a los contribuyentes o si señala –en general– a los sujetos de derechos y obligaciones para efectos del impuesto; si se puede considerar "persona jurídica" al Estado Chino de conformidad con el artículo 2072 del Código Civil; si para efectos del numeral 2 del artículo 24 del Reglamento, el Estado Chino es propietario de los Bancos Chinos y/o si la única forma de ser propietario es a través de acciones o participaciones; si para efectos del numeral 12 del artículo 24 del Reglamento, el Estado Chino ejerce influencia dominante sobre los Bancos Chinos; si dicha influencia debe ser efectivamente ejercida o si es suficiente que sea potencial y/o si tal influencia debe acreditarse mediante acuerdos conforme a la Ley General de Sociedades; si la Administración ha acreditado la existencia, contenido y sentido de las normas chinas que cita para sustentar que el caso se subsume en la norma reglamentaria de vinculación; así como respecto a los demás argumentos conexos, toda vez que están relacionadas a verificar si la recurrente y las entidades bancarias CDB, ICBC, BOC y EXIMBANK pueden considerarse vinculadas de conformidad con los incisos 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento, lo que –según ha sido explicado– en ningún caso podrá considerarse para efecto del Impuesto a la Renta peruano.

Que en cuanto a los cuestionamientos a la aplicación del criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N°

⁶¹ Tanto durante la fiscalización como en la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

04431-9-2024, cabe precisar que en la citada resolución, este Tribunal dejó sin efecto los reparos a la tasa de retención aplicable a los pagos de intereses por préstamos efectuados por la contribuyente a las entidades financieras no domiciliadas, EXIMBANK y CDB, entre otras, correspondientes a la fiscalización por Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, en razón de que sobre la base de la interpretación teleológica de los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se determinó que no se acreditó la vinculación entre la recurrente y las citadas empresas no domiciliadas; por consiguiente, siendo que la materia de controversia del presente caso, se sustenta en fundamentos de hecho y de derecho similares a los analizados en la Resolución N° 04431-9-2024, se encuentra acorde a ley remitirse al criterio esbozado en dicha resolución, no resultando amparable lo afirmado en contrario por la Administración.

Que no resultan atendibles los argumentos de la Administración que objetan la interpretación teleológica de los incisos 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta efectuada en la Resolución N° 04431-9-2024, sustentados en el informe de 27 de agosto de 2024 del abogado Eduardo Sotelo, toda vez que dichos cuestionamientos se sustentan en una posición de parte, distinta a la arribada en la presente resolución, lo que no desvirtúa la validez de lo concluido.

Que en cuanto a los argumentos formulados por la recurrente y la Administración asociados a la determinación del patrimonio de la recurrente (para efectos del cálculo del límite de intereses deducibles), resulta innecesario evaluarlos, debido al sentido del fallo.

Que con relación a la solicitud para aplicar los numerales 1 y 2 del artículo 170 del Código Tributario, invocada por la recurrente, se debe tener presente que no resulta pertinente emitir pronunciamiento, en mérito a la conclusión arribada precedentemente.

4. Amortización indebida de gastos de desarrollo por exceso de tasa

Que la recurrente sostiene que la posición de la Administración respecto a la amortización de los gastos de desarrollo de las empresas mineras, conforme al artículo 75 de la Ley General de Minería, es ilegal. Precisa que dicho artículo permite que los gastos de desarrollo se deduzcan en un solo año o se amorticen en dos o tres años, sin especificar que la amortización debe ser lineal o proporcional.

Que agrega que, a diferencia de otras situaciones, como los gastos preoperativos –a los que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta– o la depreciación de activos como vehículos y maquinaria –regulados en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta–, no hay ninguna norma que establezca un método específico de amortización para los gastos en cuestión.

Que indica que el principio de legalidad, recogido en el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que la Administración debe actuar conforme a la ley y no puede imponer requisitos no expresamente estipulados. Precisa que la Administración no puede exigir una amortización lineal sin un soporte legal, ya que esto atentaría contra los principios de seguridad jurídica y de predictibilidad. Al respecto, resalta que la Norma VIII del Código Tributario prohíbe a la Administración crear requisitos no recogidos en la ley, con base en una supuesta interpretación.

Que menciona que la Corte Suprema, a través de la Casación N° 93-2022, ha zanjado esta cuestión al concluir que no existe una obligación legal de realizar una amortización lineal o proporcional según el artículo 75 de la Ley General de Minería, por tanto, solicita a este Tribunal revertir el fallo en cuestión, ya que no se podría permitir que la Administración introduzca prohibiciones que no estén recogidas en la normativa vigente, pues de hacerlo se contravendría los principios de seguridad jurídica, igualdad ante la ley, predictibilidad y confianza legítima, recogidos tanto en la Ley del Procedimiento Administrativo General como en el Código Tributario y en la Constitución Política del Perú. Añade que tal como se ha dispuesto en la sentencia de Casación N° 16618-2023 LIMA, el análisis y la conclusión establecida en la Casación N° 93-2022 debe ser considerada por este Tribunal al momento de resolver la controversia.

Que en su escrito de alegatos reitera los argumentos de defensa expuestos en su recurso de apelación.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que por su parte, la Administración señala que toda vez que la amortización de los gastos de desarrollo regulada en el artículo 75 de la Ley General de Minería debía realizarse en tres ejercicios y siendo que no se ha acreditado algún otro parámetro objetivo que de manera razonable explique la aplicación de distintos plazos y distintas tasas de amortización, la aplicación de la tasa de 33,33% efectuada por el área acotadora se encontraba arreglada a ley.

Que conforme se aprecia del punto 4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 196), la Administración reparó S/224 662 206,00 (\$69 705 928,00) por amortización indebida de gastos de desarrollo por exceso de tasa, con base en el punto 5 del Requerimiento N° y su resultado, el punto 7 del Requerimiento N° su resultado y resultado complementario, señalando como base legal el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 6055 a 6058), con base en la información y documentación presentada por la recurrente en respuesta a los Requerimientos N° y la Administración observó del rubro adiciones, el concepto de depreciación que incluye la amortización tributaria por «gastos de desarrollo» ejecutados en el ejercicio 2015 por \$225 972 900,00, la que fue amortizada por \$1,00 en el ejercicio 2015, \$1,00 en el ejercicio 2016 y \$225 972 898,00 en el ejercicio 2017. Al respecto, señaló que al tratarse de gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2015 la recurrente debía amortizar tales gastos de manera íntegra en tal ejercicio, 2015, o en los ejercicios 2015, 2016 y 2017 conforme con lo establecido en el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que por tanto, la Administración concluyó que la recurrente no cumplió con el sistema de amortización para los gastos de desarrollo, aplicando deducciones no uniformes en los tres años, al privilegiar el tercer año, cuando debía hacerlo en tres ejercicios conforme a una tasa lineal del 33,33%, lo que generó un exceso de amortización de gastos de desarrollo en el ejercicio 2017 de \$150 648 598,00, en tal sentido, le solicitó explicar por escrito, con la base legal pertinente y con documentación sustentatoria, que tenía derecho a la deducción tributaria del exceso de amortización por \$150 648 598,00 originado por utilizar una tasa superior al 33,33%.

Que en respuesta, mediante escritos de 26 de junio y 6 de julio de 2023 (fojas 3536 a 3541 y 5947 a 5980) la recurrente indicó que la normativa aplicable no recoge requisito adicional alguno para proceder con la amortización del gasto de desarrollo, por tanto, en la medida en que las normas sobre la materia solamente exigen que exista cualquier tipo de amortización en cada uno de los 3 ejercicios, lo que efectivamente realizó, pues sí registró la amortización en cada uno de los 3 años, se cumplió lo señalado en la norma y en consecuencia corresponde validar la deducción cuestionada.

Que explicó que el importe global por gasto de desarrollo del año 2015 estaba integrado por gastos de reasentamiento de Nueva Fuerabamba, desembolsos incurridos por concepto de pre-stripping, un importe de reversión y un importe menor por concepto de preoperativo. Preciso que en respuesta al Requerimiento N° sustentó documentariamente los importes incurridos por concepto de pre-stripping o labores de desbroce durante la etapa previa a la fase de explotación, concepto que, a diferencia de los otros, sí corresponde a gasto de desarrollo por \$104 558 895,00.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 5515 a 5527), la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente, de cuya valoración verificó lo afirmado por aquella, respecto a que el importe que corresponde a gastos de desarrollo asciende a \$104 558 895,00 correspondiente al concepto de pre-stripping. Señaló que al tratarse de gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2015, el contribuyente debía amortizar dichos gastos de manera íntegra en tal ejercicio o aplicando una tasa lineal (33,33%) en los ejercicios 2015, 2016 y 2017, por tanto, concluyó que al no haber cumplido con el sistema de amortización de los gastos de desarrollo generó un exceso de amortización por \$69 705 928,00⁶².

⁶² Establecido de la siguiente manera:



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que mediante el punto 7 del Anexo 1 al Requerimiento N° (foja 5420), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones respecto al reparo bajo análisis, a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que mediante escrito de 20 de julio 2023 (fojas 5307 a 5310) la recurrente señaló que mantenía la posición expuesta en su escrito del 26 de junio de 2023, y que era aplicable lo dispuesto en la Casación N° 93-2022.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 5155 a 5159) la Administración, luego de dar cuenta de los argumentos expuestos por la recurrente, mantuvo el reparo formulado sustentado en los argumentos planteados en el punto 5 del Requerimiento N° y su resultado, adicionando \$69 705 928,00 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que estando a lo descrito se advierte que la controversia se centra en establecer si la metodología de amortización de los gastos de desarrollo empleada por la recurrente se encuentra arreglada a ley.

Que cabe precisar que no existe controversia sobre la calificación del concepto de pre-stripping por \$104 558 895,00 como "gastos de desarrollo", ni que constituyan gasto incurrido en el ejercicio 2015, ni que se haya optado por amortizar en el periodo de 3 años, sino acerca de la metodología de amortización de dichos gastos empleada por la recurrente, por lo que corresponde establecer si esta se encuentra arreglada a ley.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que el segundo párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM (en adelante, Ley General de Minería), establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en tal ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, precisa en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere este artículo y el anterior, se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, y escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que sobre el particular, en las Resoluciones N° 01710-3-2019 y 04886-3-2020, este Tribunal concluyó que "(...) de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012."

Que es pertinente señalar que respecto de los gastos de desarrollo, mediante la Resolución N° 01710-3-2019 este Tribunal anotó que "(...) cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la

Gasto de desarrollo ejecutado en el 2015	Amortización efectuada por la recurrente - Ejercicio 2017 (a)	Amortización según SUNAT Tasa 33.33% - Ejercicio 2017 (b)	Amortización en Exceso (a) - (b)
\$104 558 895,00	\$104 558 893,00(*)	\$34 852 965,00	\$69 705 928,00

(*) Toda vez que aplicó \$1,00 en los ejercicios 2015 y 2016.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales- arroja un número de años, se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería.”

Que lo expuesto es concordante con lo establecido en la Resolución N° 09352-9-2021 que señala: “*Que en ese sentido, al haber optado la recurrente por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondía que aquella amortizara los gastos incurridos en forma lineal, por lo que resulta procedente la observación efectuada por la Administración respecto al procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, debiendo mantenerse el reparo en este extremo.”*

Que de acuerdo con lo actuado y la jurisprudencia glosada, al haber optado la recurrente, como se advierte del archivo «MLB Rectificatoria IR2017»⁶³ y del escrito de 26 de junio de 2023 (fojas 5947 a 5980), por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de 3 años, correspondía que aquella amortizara los gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2015 por \$104 558 895,00, a partir del ejercicio en que se originaron, y hasta los dos años subsiguientes en forma lineal y no deducir el gasto correspondiente al ejercicio 2015, casi en su integridad en el ejercicio 2017, pues como ha se ha dado cuenta aquella amortizó en los ejercicios 2015 y 2016, \$1,00 y en el ejercicio 2017 la suma de \$104 558 893,00.

Que por lo tanto, al verificarse que la recurrente no realizó la amortización de los referidos gastos de desarrollo observados (ejecutados en el ejercicio 2015) en los dos ejercicios subsiguientes en forma lineal, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, careciendo de sustento sus argumentos en contrario, conforme con el análisis realizado, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo⁶⁴.

Que teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente y habiéndose concluido que el reparo de la Administración se encuentra ajustado a derecho, carecen de sustento los argumentos de la recurrente en el sentido que se habrían vulnerado los principios de legalidad, seguridad jurídica, de predictibilidad y lo establecido en la Norma VIII del Código Tributario.

Que respecto a la invocación de la Sentencia de Casación N° 93-2022, que según la recurrente se debe aplicar al presente caso según lo expuesto en la Sentencia de Casación N° 16618-2023 LIMA; cabe señalar que la Sentencia de Casación N° 93-2022 solo resulta vinculante para el caso concreto, debiendo precisarse en cuanto a la Sentencia Casación N° 16618-2023 LIMA, que mediante la Sentencia Casación N° 26385-2023, se dispuso reducir la interpretación de la regla del precedente contenido en la Casación N° 16618-2023 LIMA, señalando que las sentencias casatorias que expide Corte Sala Suprema, producen una fuerza normativa formal cuando adquieren firmeza, para las partes del proceso. En tal sentido, lo dispuesto en la Sentencia de Casación N° 93-2022, no altera lo decidido en el presente caso.

5. Deducción “D-11other Provisions (Non-Concurrent)-Community” no acreditada

Que la recurrente sostiene que, de acuerdo con su dinámica contable, inicialmente se crean provisiones basadas en estimaciones de costos y gastos esperados para cubrir los desembolsos de contratos en ejecución con sus proveedores, siendo que al mes siguiente se evalúa la ejecución de estas provisiones y se revierten las partes ya ejecutadas. Indica que al cierre del ejercicio 2016 las provisiones de diciembre no se consideraron gasto tributario, por tanto, fueron adicionadas.

Que respecto a las provisiones «Forescated costs» indica que al cierre del ejercicio 2016 la provisión de los costos estimados relacionados con contratos de servicios pendientes de ejecutar en parte, ascendió a \$10 549 303,00, importe que se encuentra sustentado con el detalle de los trabajos que componen el saldo detallado en el archivo «MLB_Saldo provisión cuenta 348000», en el que además se puede apreciar la variación entre el cierre del periodo diciembre 2016 y enero 2017, con una reducción de \$705 265,00, y a

⁶³ Presentado en respuesta al Requerimiento N° (fojas 5053 y 14512), en el que se identifica a los conceptos de «Pre-Stripping» que forman parte de la amortización acotada por \$104 558 895,00 y se aprecia la asignación de \$1,00 de amortización aplicada a los ejercicios 2015 y 2016 respecto a los costos de desarrollo del ejercicio 2015.

⁶⁴ Similar criterio fue recogido en la Resolución N° 03215-4-2022, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

marzo 2017, con una reducción de \$3 271 867,00. Añade que, contrariamente a la posición de la Administración, sustentó la dinámica contable aplicada con los medios probatorios correspondientes, por tanto, a efectos de evitar un doble gravamen sobre el extorno de provisiones efectuado en el ejercicio 2017, correspondía que se tome la deducción de tales extornos, lo que consideró en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, presentada el 12 de julio de 2023.

Que en relación con las provisiones relacionadas a la «Comunidad Manuel Seoane» señala que corresponde a los desembolsos por concepto de servidumbre de paso de líneas de impulso de agua y de líneas eléctricas, conceptos que, contrariamente a lo afirmado por la Administración, fueron acreditados documentariamente con los acuerdos firmados por cada uno de los beneficiarios miembros de la comunidad, los que podrán considerarse como soporte de parte de la provisión de \$12 000 000,00 incorporados en la declaración jurada rectificatoria presentada el 12 de julio de 2023. Resalta que en la medida que las provisiones de gasto y sus extornos obedecen a ajustes contables y no a gasto ni ingreso, a efectos de calcular la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, se neutraliza el extorno deduciéndolo.

Que manifiesta que según las Resoluciones N° 04780-1-2020, 03004-3-2020, 10824-4-2018 y 17792-8-2012, no resulta procedente gravar un concepto con el Impuesto a la Renta, cuando está plenamente acreditado que aquel no tiene incidencia fiscal y que para el caso en particular cuando ha acreditado la correlación entre la deducción de un ingreso contabilizado por extorno que fue reparado y adicionado en el ejercicio anterior (2016). Precisa que en virtud al principio de predictibilidad y confianza legítima, estando a los criterios invocados, solicita se deje sin efecto los reparos formulados.

Que en su escrito de alegatos reitera los argumentos de defensa expuestos en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene, respecto a las provisiones «Forescated costs», que la recurrente no explicó el motivo u operación que originó la provisión inicial ni las razones específicas de cada reversión, ni de las hechas en el año 2016 y 2017, solo muestra asientos contables sin sustento documentario. En cuanto a las provisiones relacionadas a la «Comunidad Manuel Seoane» señala que la recurrente no probó que se traten de reversiones de un gasto del ejercicio anterior y, por tanto, que se trate de una deducción que neutralice la contabilización de una reversión. Además, señaló respecto a la documentación de sustento relacionada a los pagos por derecho de servidumbre, que esta corresponde al ejercicio 2016 y no al ejercicio fiscalizado 2017, por tanto, concluyó que no se sustentaron las operaciones vinculadas a las provisiones por concepto de comunidades.

Que conforme se aprecia del punto 5 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 195 y 196), la Administración reparó la deducción denominada «D-11Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» por S/16 992 971,00 (\$5 272 408,00), debido a que esta no fue acreditada, sustentándose en el punto 6 del Requerimiento N° y su resultado, el punto 8 del Requerimiento N°, su resultado y resultado complementario, y consignándose como base legal los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 6051 a 6055), la Administración, basándose en la información proporcionada en el archivo «Liquidación IR 2017», presentado en respuesta al Requerimiento N°, observó el concepto de «D-11Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» por \$5 451 743,00 que formaba parte de las deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la que solicitó fuera sustentada mediante el Requerimiento N°. Indicó que, en respuesta, la recurrente presentó el archivo «MLB Rectificatoria IR 2017», el cual contenía la información relacionada con la declaración rectificatoria presentada el 13 de julio de 2022, en la que se modificó el monto de la deducción de \$5 451 743,00 a \$5 272 408,00; no obstante, la Administración concluyó que, al no haberse proporcionado documentación que sustente las operaciones deducidas por dichos conceptos, reparó la referida deducción por \$5 272 408,00, por lo que solicitó a la recurrente presente por escrito una explicación que justificara el derecho a la deducción por \$5 272 408,00, adjuntando los documentos sustentatorios, tales como detalles de los conceptos deducidos, comprobantes de pago, contratos, papeles de trabajo, asientos contables, análisis de adiciones y deducciones en ejercicios previos al 2017 relacionados con las deducciones solicitadas, así



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

como cualquier otro documento que acreditara la veracidad, causalidad y devengo de la operación deducida.

Que en respuesta, mediante escrito de 26 de junio de 2023 (foja 5977), la recurrente señaló que explicaría los importes de la deducción en un escrito posterior. Así, mediante escrito de 6 de julio de 2023 (fojas 3534 a 3536), indicó que tras una evaluación, detectó que había aplicado una deducción menor a la que correspondía, deduciendo únicamente \$5 272 408,00 en lugar de \$12 174 019,00. Este último importe estaba compuesto por provisiones de «Forecasted Costs» y sus extornos, así como provisiones por «Comunidades».

Que la recurrente argumentó en relación con las provisiones por «Forecasted Costs» que se constituyeron en el ejercicio 2016 por un total de \$10 549 303,00, que fueron adicionadas en su declaración del Impuesto a la Renta de ese año, las que en el ejercicio 2017 fueron extornadas por \$8 725 805,00. En cuanto a las provisiones para «Comunidades» indicó que se originaron en el ejercicio 2016 contra el Activo Fijo «400000449»⁶⁵ y que aunque dicho activo tiene un costo financiero, no tiene costo tributario. Preciso que la amortización financiera de este activo se adiciona para la determinación del Impuesto a la Renta y que cuando la provisión se consume, el gasto ya no se afecta a resultados porque la afectación se da con la amortización. Indicó que de la revisión efectuada pudo identificar los pagos a la comunidad Manuel Seoane, por lo que la recurrente consideró que le correspondía una deducción de \$3 448 214,00 para el Impuesto a la Renta de 2017. Indicó que como consecuencia de la explicación expuesta rectifica su declaración jurada del ejercicio 2017, a efectos de incrementar la deducción por \$12 174 019,00.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5504 a 5515) la Administración, tras analizar los argumentos y la documentación presentada, señaló lo siguiente:

- Aunque la recurrente solicitó una deducción mayor (\$12 174 019,00) a la requerida (\$5 272 408,00), hasta la fecha de emisión del resultado no se había presentado declaración rectificatoria incrementando tal deducción. No pudo conciliar la información del archivo «Copy of Cuenta 348000_Extornos Forecasted Costs» con el archivo «MLB Rectificatoria IR 2016», que contiene el detalle de las adiciones en el ejercicio 2016, a efectos de verificar su relación con la deducción acotada.
- Respecto al Activo N° 40000449 «LB Social and Community Payments» observó que no tiene costo ni depreciación tributaria, aunque presenta un costo financiero de \$48 512 039,00 y una depreciación financiera de \$1 944 515,00 en el ejercicio 2017.
- En cuanto al archivo «Sustento JNL 100111776_Manuel Seoane», verificó que contiene una relación de operaciones y asientos contables registrados en el ejercicio 2016, pero no pudo confirmar que dichas operaciones formaran parte del Activo N° 40000449, que según el archivo «3. Detalle de Activo Fijo» tiene un costo financiero de \$48 512 039,00 y una fecha de activación en julio de 2016. Observó que los asientos contables presentados muestran la provisión del gasto registrada en 2016 y revertida ese mismo año, lo que indicaría que no formaría parte del costo del activo mencionado. Tampoco se presentó el detalle de las operaciones que componen dicho activo.
- La recurrente no explicó por qué conceptos se habrían efectuado los pagos a la comunidad Manuel Seoane por \$3 448 214,00, ni presentó comprobante de pago, transacciones extrajudiciales, convenios, actas de asamblea, acreditación del pago, entre otros documentos, que acrediten la fehaciencia de la operación que generó la deducción requerida, ni acreditó que el importe deducido por \$5 272 408,00 esté vinculado al pago a la comunidad de Manuel Seoane por \$3 448 214,00, por lo que reparó la deducción denominada «D-11Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» por \$5 272 408,00, al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones que originaron tal deducción.

Que mediante el punto 8 del Anexo 1 al Requerimiento N° (foja 5420), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones respecto al reparo bajo análisis, a fin de que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

⁶⁵ Detalla que tal capitalización se efectuó el 1 de julio de 2016, bajo las descripciones «LB Social and Community Payments DS», «LB Social and Community Payments RRCC» y «LB Social and Community Payments VR».



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que en respuesta, con escrito del 20 de julio de 2023 (fojas 5301 a 5307), la recurrente señaló sobre las provisiones de «Forecasted Costs» que, para sustentar los trabajos que conforman la provisión constituida por \$10 549 303,00 en el ejercicio 2016, presentaba el archivo «MLB_Saldo provisión cuenta 348000», archivo donde se evidencia una reducción de la provisión en enero y marzo de 2017, basada en los asientos contables correspondientes a las reversiones de la provisión originalmente constituida en 2016. La recurrente argumentó que para evitar un doble gravamen sobre el extorno de la provisión, debía considerarse la deducción de los extornos realizados en 2017.

Que en cuanto a las provisiones por la «Comunidad Manuel Seoane», la recurrente indicó presentar el asiento contable donde se identifican los montos en dólares y soles, junto con la documentación de respaldo, como la lista de beneficiarios de los pagos (miembros de la comunidad y propietarios de tierras por las que se pagaron derechos de servidumbre), el acta de la Asamblea General de la Comunidad, convenios individuales suscritos con cada beneficiario, comprobantes de pago, cheques, estados de cuenta bancarios, asientos de la provisión y del pago, entre otros documentos.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 5128 a 5155) la Administración, tras revisar la documentación y los argumentos presentados por la recurrente, señaló lo siguiente:

- Respecto a las provisiones por «Forecasted Costs», no se conciliaron los importes y operaciones que conformaban la adición original de \$10 549 303,00 realizada en 2016 con los extornos de \$8 725 805,00 efectuados en 2017. Tampoco explicó los ajustes que habrían reducido la provisión original a un saldo final de \$10 549 303,00 al cierre de 2016. Si bien la recurrente afirmó que se efectuaron ajustes a la provisión tras una reevaluación, no presentó documentación alguna que acreditara las coordinaciones, comunicaciones o evaluaciones de las áreas operativas involucradas, ni demostró el avance en la ejecución de los trabajos por \$8 725 805,00 durante el ejercicio 2017. Concluyó que no se habían sustentado las operaciones que originaron la deducción de \$8 725 805,00 bajo el concepto de «Forecasted Costs», ni que la provisión inicial fue efectivamente adicionada en el ejercicio 2016.
- Respecto a las provisiones por la «Comunidad Manuel Seoane», la recurrente no demostró que los alegados desembolsos por \$3 448 214,00 a dicha comunidad formaran parte del costo del Activo N° 400000449, ni detalló las operaciones que componían el mencionado activo, cuyo costo financiero ascendía a \$48 512 039,00, a efectos de verificar si las provisiones forman parte de su costo.
- En cuanto a la documentación presentada, asociada a los desembolsos por derecho de servidumbre a la comunidad Manuel Seoane, dio cuenta de diversas observaciones respecto a dicha documentación y advirtió que la recurrente no explicó su derecho a deducir los pagos por indemnizaciones y acuerdos extrajudiciales con los comuneros en el ejercicio 2017, dado que estos pagos, según la información proporcionada, se realizaron en el ejercicio 2016.

Que en consecuencia, la Administración decidió mantener el reparo formulado, concluyendo que la recurrente no sustentó su derecho a la deducción denominada «D-11 Other Provisions (Non-Concurrent) - Community», la cual afectó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por \$5 272 408,00.

Que en el Resultado Complementario del Requerimiento N° (fojas 13549 a 13553), la Administración advirtió que la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 mediante PDT 706 N° 1047750749, en la que recogió parcialmente las observaciones formuladas en la fiscalización, a la vez que consideró nuevas adiciones y deducciones⁶⁶, determinando una menor obligación tributaria, la que precisa habría surtido efecto de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario, al no haber emitido pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración. Asimismo, mantuvo las observaciones detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al Resultado de Requerimiento N° (foja 5125) que no fueron recogidas en la declaración rectificatoria, entre las que se encuentra el reparo materia de impugnación por \$5 272 408,00.

⁶⁶ Cabe precisar que mediante la aludida declaración rectificatoria la recurrente incrementó la deducción en cuestión de \$5 272 408,00 a \$12 174 019,00 como se detalla del Archivo «MLB Rectificatoria IR 2017» presentado a través del Expediente N°



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que en esta línea, en la resolución apelada (foja 14103) la Administración advierte que si bien existe una declaración rectificatoria que surtió efecto, a través de la cual se incrementó la deducción acotada de \$5 272 408,00 a \$12 174 019,00, el reparo formulado se mantuvo sobre \$5 272 408,00, pues sobre dicho monto se requirió el sustento durante el procedimiento de fiscalización.

Que por tanto la controversia se centra en establecer si la recurrente acreditó su derecho a la deducción denominada «D-11 Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» hasta por \$5 272 408,00.

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10709-3-2013, si el contribuyente efectúa una deducción vía declaración jurada, está en la obligación de sustentar su procedencia, dado que toda conciliación tributaria mediante declaración jurada implica necesariamente un análisis previo por parte del contribuyente, análisis que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17929-3-2013 se ha precisado que debe estar acompañado de la documentación sustentatoria que corresponda por cada ejercicio gravable.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17792-8-2012 y 10569-3-2012, se ha señalado que para deducir vía declaración jurada el importe contabilizado por el extorno de las provisiones de los gastos que fueron adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión, y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se trata de los mismos conceptos.

Que en la Resolución N° 04831-9-2012 se ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que en relación con el extorno de gastos, en la Resolución N° 02268-3-2023 se ha señalado que cuando se produce un extorno de una operación el asiento de reversión a efectuar debe identificarse respecto de un asiento que refleje una operación efectuada originalmente, es decir, resulta necesario determinar la correlación entre las reversiones con las operaciones a las cuales pretende extornar o corregir, a efecto de determinar su procedencia.

Que mediante escrito de 6 de julio de 2023 (fojas 3534 a 3536), la recurrente señaló que la deducción reparada estaba integrada por las provisiones efectuadas por los siguientes conceptos: i) «Forecasted Costs», y ii) «Comunidad Manuel Seoane».

i) Provisiones «Forecasted Costs»

La recurrente afirma que al cierre del ejercicio 2016 la provisión original ascendía a \$10 549 303,00 y que en enero y marzo de 2017, dicha provisión fue reducida debido al avance en la ejecución de las obras, avance que sustenta las reversiones efectuadas en el ejercicio 2017 por \$8 725 805,23. La recurrente explica que, en términos contables, este procedimiento implicaba el reconocimiento de un ingreso en el ejercicio 2017. Por consiguiente, con el fin de evitar un doble gravamen, dichos montos fueron deducidos en la declaración jurada correspondiente.

Por su parte, en el curso de la fiscalización, la Administración observó en el Archivo Excel denominado «MLB Rectificatoria IR 2016»⁶⁷, que en sus adiciones la recurrente reconoció el importe de \$10 549 303,00.

De la revisión del referido archivo se aprecia la adición efectuado por el concepto de «Current Provisions (348000)» por el importe de \$10 549 303,00, que según el detalle está constituido por los siguientes registros e importes:

⁶⁷ Archivo presentado a través del Expediente N°

(foja 14525).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Provisión Cuenta 348000

JNL		USD	PEN	USD		
				Plant	Mine	G&A
100084230	Oct-16	-2 955 537,69	-10 042 917,07		-2 955 537,69	
100084233	Oct-16	-31 587 939,20	-107 335 817,40			-31 587 939,20
100084236	Oct-16	-1 131 274,87	-3 844 072,01	-1 131 274,87		
100086142	Oct-16	4 284 590,03	14 559 036,92			4 284 590,03
100086143	Oct-16	38 449,06	130 649,91		38 449,06	
100087416	Oct-16	2 341 887,06	7 875 766,18			2 341 887,06
100093611	Nov-16	5 981 875,51	20 469 978,00		520 721,77	5 461 153,74
100102486	Dic-16	6 828 996,62	23 122 982,56	35 577,82	149 708,27	6 643 710,53
100104321	Dic-16	3 423 610,23	11 588 920,63			3 423 610,23
100104322	Dic-16	-4 460 412,41	-15 098 496,01			-4 460 412,41
100104664	Dic-16	419 812,96	1 410 571,55	305 200,01		114 612,95
100104783	Dic-16	6 266 639,32	21 043 374,84		345 202,53	5 921 436,79
		-10 549 303,38	-36 120 021,90	-790 497,04	-1 901 456,06	-7 857 350,28

Para sustentar los extornos realizados sobre la provisión original de \$10 549 303,00, la recurrente presentó el archivo Excel denominado «MLB Saldo provision cuenta 348000»⁶⁸, en el que se listan diversos servicios a los que se les asigna un importe a diciembre 2016.

En este archivo también se detallan las variaciones ocurridas en enero de 2017, por -\$705 265,00, y en marzo de 2017, por -\$3 271 867,00, conforme al siguiente detalle:

Saldo Provisión Cuenta 348000

Contratos relacionados	Dic-16	Ene-17	Variación enero vs. diciembre	Mar-17	Variación marzo vs. enero
Sistemas para operaciones minas	4 499 857,00	4 499 857,00		4 499 857,00	
Trabajos en Fresh water	-4 274 780,00	-4 274 780,00		-4 274 780,00	
Asfaltado	7 233 543,00	6 599 990,00	-633 553,00	3 328 123,00	-3 271 867,00
Punch List- Planta concentradora	291 744,00	291 744,00		291 744,00	
Trabajos en Almacén reactivos	248 372,00	248 372,00		248 372,00	
Fence manantiales	119 797,00	119 797,00		119 797,00	
Mantenimiento acceso botadero	32 877,00	32 877,00		32 877,00	
Mantenimiento Canal de Contorno Mina	127 947,00	56 235,00	-71 712,00	56 235,00	
Implementación de Modelos Presupuestarios	12 078,00	12 078,00		12 078,00	
Talleres	162 803,00	162 803,00		162 803,00	
Sistema de Dispatch	522 084,00	522 084,00		522 084,00	
Mantenimiento Camión Kenworth T800	55 459,00	55 459,00		55 459,00	
Servicios a la Estación Repetidora	40 000,00	40 000,00		40 000,00	
Repuestos Instrumentación Planta	60 631,00	60 631,00		60 631,00	
Imp.Runge Open Pit Metals - "OPMS"	34 827,00	34 827,00		34 827,00	
Finish Grade - Budget Transfer	732 488,00	732 488,00		732 488,00	
Power Line 33Kv (Med.Volt)	-82 256,00	-82 256,00		-82 256,00	
Servicios PNP Base Policial	83 455,00	83 455,00		83 455,00	
Herramientas	392 619,00	392 619,00		392 619,00	
Arranque de Planta	-142 242,00	-142 242,00		-142 242,00	
Mantenimiento planta concentradora	398 003,00	398 003,00		398 003,00	
TOTAL	10 549 303,00	9 844 038,00	-705 265,00	6 572 172,00	-3 271 867,00

No obstante lo señalado, no obra en autos los asientos o registros que habrían originado la provisión inicial efectuada en el ejercicio 2016, a efectos de verificar y asociar los importes y conceptos descritos en este último cuadro (Saldo Provisión Cuenta 348000) con los registros listados en el Cuadro Provisión Cuenta 348000. Además, respecto a la disminución de los importes, que según afirma la recurrente corresponde a la parte ejecutada por los servicios listados, se aprecia que ascienden a \$3 977 132,00 (\$705 265,00 + \$3 271 867,00), y no a los \$8 725 805,23 que afirmó fueron extornados en el ejercicio 2017 y que por tanto serían materia de deducción.

Obra también el archivo Excel denominado «Cuenta 348000_Extornos forecasted costs»⁶⁹, en el cual se

⁶⁸ Presentado a través del Expediente N°

(foja 14512).

⁶⁹ Presentado a través del Expediente N°

(foja 14512).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

detallan 13 registros⁷⁰ que suman un total de \$8 725 805,23, importe que la recurrente afirmó corresponden a los extornos efectuados en el ejercicio 2017 y que estarían asociados a la provisión original efectuada en el ejercicio 2016 (\$10 549 303,00). A este archivo se adjuntan 13 capturas de pantalla de registros contables que reflejan, entre otros⁷¹, el reconocimiento de cargos en la Cuenta 48900003 Otras Provisiones Corrientes⁷² y abonos en la Cuenta 63810201 Contratistas⁷³, con fecha de contabilización en el ejercicio 2017.

Al respecto, se aprecia que si bien los aludidos asientos contables revelan una disminución en los gastos contabilizados en la Cuenta 63810201 Contratistas por \$8 725 805,23, no es posible asociarlos con los registros del gasto que habrían dado origen a la provisión inicial, que fue adicionada en 2016, para efectos de identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos registrados en la aludida cuenta de gasto.

En consecuencia, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se tiene por acreditado que la procedencia de la deducción cuestionada por el concepto «D-11Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» corresponda a provisiones «Forecasted Costs».

ii) Provisiones «Comunidad Manuel Seoane»

En el curso de la fiscalización, la recurrente manifestó que las provisiones en cuestión se originaron en el ejercicio 2016 contra el Activo Fijo 400000449 y precisó que la amortización financiera de este activo se adiciona a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, agrega que cuando la provisión se consume, el gasto no afecta los resultados, ya que la afectación financiera ocurre con la amortización y que para efectos tributarios, dado que no se ha efectuado una amortización, le corresponde su deducción. Señaló, además, que corresponde tome una deducción por \$3 448 214,00, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

En esta instancia la recurrente sostiene que la deducción se refiere a los desembolsos hechos a la comunidad Manuel Seoane por concepto de servidumbre de paso para líneas de impulso de agua y líneas eléctricas, argumento que asegura ha sido respaldado documentariamente.

Por su parte, la Administración indicó que de la revisión a la información presentada por la recurrente, como el Archivo denominado «3. Detalle de Activo Fijo» (foja 5508), observó que el Activo Fijo 400000449 registra un costo financiero de \$48 512 039,00 y una depreciación financiera del ejercicio 2017 de \$1 944 515,00.

Al respecto, en esta instancia se verifica que el aludido activo con un costo financiero de \$48 512 039,00 está integrado por 3 ítems⁷⁴ y registra como fecha de adquisición el 1 de julio de 2016; sin embargo, no existe explicación ni documentación que permita verificar la composición del monto que dio origen a los ítems asociados con el Activo Fijo 400000449, para confirmar que estos incluyen los pagos a la comunidad Manuel Seoane por derecho de servidumbre, por \$3 448 214,00.

Obra también el Archivo Excel denominado «Sustento JNL 100111776_Manuel Seoane»⁷⁵, en el que se

⁷⁰ Correspondiente a los Documentos N° 100111805, 100111806, 100127736, 100160870, 100173698, 100110062, 100110063, 100118098, 100119826, 100140933, 100147403, 100153777 y 100167039.

⁷¹ Se tiene también un registro de un cargo en la Cuenta 48900003 Otras Provisiones Corriente contra un abono en la Cuenta 1000000165 PT. CG Power Systems.

⁷² Correspondiente a la Cuenta corporativa 348000 Other Prov Curr.

⁷³ Correspondiente a la Cuenta corporativa 640000 Contractor Services.

⁷⁴ Con el siguiente detalle:

Código del activo	Cuenta corporativa	Cuenta local	Detalle del activo	Fecha de adquisición	Costo financiero del activo
400000449-0	236100	34420001	LB Social and Community Payments	1/7/2016	\$43 224 227,00
400000449-1	236100	34420001	LB Social and Community Payments	1/7/2016	\$3 638 403,00
400000449-2	236100	34420001	LB Social and Community Payments	1/7/2016	\$1 649 409,00
Total					\$48 512 039,00

⁷⁵ Presentado a través del Expediente N° (foja 14512).



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

identifican cargos a la Cuenta 48900003 Otras Provisiones - Corriente⁷⁶ contra abonos a la Cuenta 48900002 - Provisiones por Pagar Proveedores⁷⁷ por \$2 084 996,98 (S/6 893 000,00) y \$1 398 971,57 (S/4 625 000,00), como se detalla a continuación, que corresponden a la reclasificación entre sus cuentas del pasivo:

Hoja «JNL»

RF05A-NEWKO	BSEG-WRBTR	BSEG-DMBTR	BSEG-DMBE2	BSEG-DMBE3	BSEG-SGTXT	BSEG-ZUONR
5200	PEN	31.01.2017			Prov	
348000	6 893 000,00	2 084 996,98	2 084 996,98	6 893 000,00	RRCC_DevCap_Jun16	Dec'16
312500	- 6 893 000,00	- 2 084 996,98	- 2 084 996,98	- 6 893 000,00	Reclas.Pagos Manuel	Dec'16
348000	4 625 000,00	1 398 971,57	1 398 971,57	4 625 000,00	Seoane	Nov'16
312500	- 4 625 000,00	- 1 398 971,57	- 1 398 971,57	- 4 625 000,00		Nov'16

En dicho archivo también obran las hojas denominadas «JNL 100102505_A» y «JNL 100102505_B» que listan la composición de los importes mencionados (S/6 893 000,00 y S/4 625 000,00), con un total de 37 y 25 registros, respectivamente, bajo la glosa «Pago por negociación para la línea de impulso».

Con relación a dichos registros la recurrente presentó diversa documentación⁷⁸ asociada a sustentar los pagos por servidumbre a favor de los miembros de la comunidad Manuel Seoane⁷⁹, como el acta de la Asamblea General de la Comunidad, la «Solicitud de pagos varios», el acta de entrega y recepción de cheque⁸⁰, el estado de cuenta del Banco BBVA Continental, un archivo Excel denominado «RUN PAGO», y registros contables asociados al reconocimiento del gasto, la obligación de pago y su cancelación, todos los cuales hacen referencia a hechos ocurridos en el ejercicio 2016.

Acompañados a las hojas denominadas «JNL 100102505_A» y «JNL 100102505_B» se tienen asientos contables por el reconocimiento de gastos y su reversión, a través de cargos y abonos en las Cuentas 65810301 Gestión socio medioambiental - No deducible⁸¹ y 65810101 Gastos compensatorios por reubicación (comunidades)⁸², efectuados en el ejercicio 2016.

No obstante, no es posible asociar del detalle de los registros presentados por la recurrente, correspondientes a los pagos por servidumbre a favor de los comuneros, por \$3 448 214,00, que estos formen parte del costo del Activo Fijo 400000449, constituido el 1 de julio de 2016 por \$48 512 039,00.

Además, cabe resaltar que la documentación presentada como sustento de los desembolsos por servidumbre, tales como el acta de la Asamblea General de la Comunidad, la «Solicitud de pagos varios», el acta de entrega y recepción de cheque, el estado de cuenta del Banco BBVA Continental, los archivos Excel denominados «RUN PAGO», y los registros contables asociados al reconocimiento del gasto, la obligación de pago y su cancelación, evidencia que corresponde a operaciones realizadas en el ejercicio 2016, sin que medie explicación y sustento por parte de la recurrente, orientados a acreditar que se traten de gastos que correspondía se deduzcan en el ejercicio 2017, ni que se trate de una reversión de un gasto del ejercicio anterior (2016) que fue adicionado en dicho ejercicio y que debía neutralizarse a través de la pretendida deducción en el ejercicio 2017, observación que además fue advertida por la Administración en el curso de la fiscalización, como se aprecia del punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado

⁷⁶ Corresponde a la Cuenta corporativa 348000 Other Provisions (Current).

⁷⁷ Corresponde a la Cuenta corporativa 312500 Accruals General.

⁷⁸ A través de los Expedientes N°

(foja 14512).

⁷⁹ Correspondiente a los comuneros:

⁸⁰ Al que adjunta copia del cheque emitido a los comuneros, el contrato de indemnización de daños y perjuicios, el convenio de transacción extrajudicial, la memoria descriptiva del área involucrada asociada a los proyectos de la línea de agua fresca y de línea eléctrica.

⁸¹ Corresponde a la Cuenta corporativa 641792

⁸² Corresponde a la Cuenta corporativa 641708



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

de Requerimiento N° (fojas 5128 a 5155).

Estando al análisis expuesto no se tiene por acreditado que la procedencia de la deducción cuestionada por el concepto «D-11Other Provisions (Non-Concurrent) - Community» corresponda a provisiones «Comunidad Manuel Seoane» por \$3 448 214,00.

Con relación a lo señalado por la recurrente, respecto a que las provisiones en cuestión fueron acreditadas documentariamente con los acuerdos firmados por cada uno de los beneficiarios miembros de la comunidad, los que podrán considerarse como soporte de parte de la provisión de \$12 000 000,00 incorporados en la declaración jurada rectificatoria presentada el 12 de julio de 2023, es de reiterar que, si bien la recurrente presentó documentación tendiente a acreditar desembolsos efectuados en el ejercicio 2016 a favor de los comuneros, no existe evidencia para que en esta instancia se pueda concluir que correspondía que tales desembolsos se deduzcan en el ejercicio 2017 o que fueron adicionados en el ejercicio 2016 y revertidos o extornados en el ejercicio 2017, lo que justificaría su neutralización con la deducción cuestionada.

Asimismo, no resulta amparable lo señalado respecto a que en la medida que las provisiones de gasto y sus extornos obedecen a ajustes contables y no a gasto o ingreso, a efectos de calcular la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, se neutraliza el extorno deduciéndolo; al respecto, es de indicar que no se ha acreditado la existencia de ajustes contables relacionados a reversiones o extornos en el ejercicio fiscalizado que ameriten sean deducidos a efectos de neutralizar su incidencia. En consecuencia, tampoco resulta amparable la solicitud de la recurrente para que en virtud del principio de predictibilidad y confianza legítima sea aplicable el criterio contenido en las Resoluciones N° 04780-1-2020, 03004-3-2020, 10824-4-2018 y 17792-8-2012, emitidas por este Tribunal, pues es precisamente aquella acreditación de la correlación entre la deducción de un ingreso contabilizado por extorno que fue reparado y adicionado en el ejercicio anterior (2016) lo que no ha sido acreditado.

Que por tanto, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no se ha acreditado que la deducción materia de reparo está integrada por provisiones por los conceptos de «Forecasted Costs» y «Comunidad Manuel Seoane», por lo que corresponde mantener el reparo formulado por \$5 272 408,00 y confirmar la apelada en este extremo.

6. Modificación de la pérdida tributaria de ejercicios anteriores

Que la recurrente sostiene que corresponde aplicar la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores declarada en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, pues las observaciones hechas por la Administración en las fiscalizaciones de dichos ejercicios se encuentran en discusión ante el Tribunal Fiscal (ejercicios 2014, 2015 y 2016) y judicializadas (ejercicio 2013), por tanto, al no existir un pronunciamiento definitivo, no es posible determinar con certeza cuál sería la pérdida arrastrable aplicable al ejercicio 2017.

Que afirma que la resolución apelada omite considerar que, en materia tributaria, rige el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos y que la Administración no puede desconocer la pérdida tributaria declarada sustentada en la determinación contenida en valores que fueron oportunamente impugnados ya que no cuentan con la calidad de cosa juzgada, por lo que solicita esperar la resolución definitiva de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2013 a 2016. Sustenta su posición en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03745-5-2006, 06465-5-2002, 18673-8-2011, 14251-8-2010, 08157-4-2021, 01097-4-2022 y 06369-9-2013.

Que del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (foja 192) y del punto 3 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 5919 a 5925) se aprecia que la Administración desconoce la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores aplicada en el ejercicio 2017, sustentada en las Resoluciones de Intendencia N° y

que resolvieron los recursos impugnatorios interpuestos por la recurrente contra la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

Que al respecto, se tiene que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° , la que fue materia de reclamación, recurso que fue resuelto y declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° la que a su vez fue apelada y resuelta con la Resolución N° 08719-9-2021⁸³ de 5 de octubre de 2021, habiendo levantado este Tribunal algunos reparos impugnados que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y mantenido otros reparos.

Que en cumplimiento de tal mandato la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° , la que de acuerdo con la consulta al Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS y del reporte de impugnaciones de la administración (fojas 14532 a 14539), no se encuentra impugnada en esta instancia.

Que asimismo, como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° , la que fue materia de reclamación, habiendo sido resuelta y declarada infundada, a través de la Resolución de Intendencia N° , la que a su vez fue apelada y resuelta con la Resolución N° 07315-1-2024 de 9 de agosto de 2024, habiendo levantado este Tribunal algunos reparos impugnados que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, y mantenido otros reparos.

Que en relación con el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° , contra la cual la recurrente interpuso recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° la que a su vez fue apelada y resuelta con la Resolución N° 07714-9-2024 de 23 de agosto de 2024, en la que se dispuso levantar algunos reparos impugnados que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y mantuvo otros reparos.

Que finalmente, como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° contra la cual la recurrente interpuso recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante la Resolución N° la que a su vez fue apelada por la recurrente y resuelta con la Resolución N° 07837-9-2024 de 28 de agosto de 2024 en la que se resolvió declarar nulos los Requerimientos N°

y sus respectivos resultados y, en consecuencia, nula la Resolución de Determinación N° en el extremo de los reparos sustentados en los referidos requerimientos, que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

Que en tal sentido, estando a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, y disponer que la Administración reliquide las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores comprendidas en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, considerando la reliquidación de las pérdidas de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 que efectúe, teniendo en cuenta lo resuelto por este Tribunal mediante las Resoluciones N° 08719-9-2021, 07315-1-2024, 07714-9-2024 y 07837-9-2024.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que corresponde aplicar la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores declarada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, pues las observaciones hechas por la Administración en fiscalizaciones de ejercicios anteriores (2013 a 2016) se encuentran en discusión ante el Tribunal Fiscal y judicializadas, por tanto, al no existir un pronunciamiento definitivo no es posible determinar con certeza cuál sería la pérdida arrastrable aplicable al ejercicio 2017, debe anotarse que según lo dispuesto por los artículos 9 y 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, de manera que resultaba válido que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 efectuada por la Administración, y que no había sido dejada sin efecto en la vía administrativa o por

⁸³ Posteriormente, la recurrente presentó una solicitud de aclaración y/o ampliación respecto de la Resolución N° 08719-9-2021, la que fue declarada infundada por este Tribunal mediante la Resolución N° 09832-9-2021 de 8 de noviembre de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

la autoridad jurisdiccional, pudiera servir de sustento para la reliquidación de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores.

Que asimismo, debe indicarse que las disposiciones contenidas en los artículos 115 y 119 del Código Tributario, invocados por la recurrente, corresponden a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y con base en ello establecer omisiones.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la recurrente señala que la resolución de multa en análisis debe ser dejada sin efecto, debido a que la infracción imputada, relacionada con los reparos impugnados, recién fue comunicada a través del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y en su resultado.

Que cita lo establecido en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y el artículo 75 del Código Tributario y menciona que el requerimiento en el cual se comunique la infracción y se requiera el descargo respectivo debe ser distinto al emitido al amparo del artículo 75, ya que en este solo pueden señalarse observaciones formuladas e infracciones previamente detectadas durante la fiscalización, es decir, resulta necesario que exista un requerimiento previo en el que se haya comunicado la observación o realizado la imputación de la infracción. Para sustentar su posición cita la Resolución N° 02977-5-2018.

Que indica que la Administración no comunicó de manera explícita, precisa, clara y detallada los hechos considerados punibles que se imputan para la configuración de la infracción supuestamente cometida por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Precisa que, aunque en los puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° y su resultado se hace mención de la comisión de la aludida infracción, tales requerimientos se refieren exclusivamente a observaciones por conceptos de: (i) costos duplicados en gastos preoperativos y (ii) amortización de gastos preoperativos que califican como activos fijos – módulo Antapaccay, reparos que no forman parte del valor impugnado y, por tanto, no subsanan el vicio advertido.

Que agrega que la imposición de la sanción no se encuentra arreglada a ley, debido a que no se le dio la oportunidad de desvirtuar la configuración de la infracción, vulnerando así su derecho de defensa, lo que genera un vicio insubsanable en el procedimiento de fiscalización. En consecuencia, al amparo del numeral 2 del artículo 109 de Código Tributario, solicita se declare la nulidad del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y su resultado, así como de la resolución de multa impugnada.

Que por su parte, la Administración señala que no se ha vulnerado el procedimiento legal establecido, ya que durante el procedimiento de fiscalización se ha comunicado a la recurrente que podría incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, si no se sustentaban las observaciones detectadas, habiendo logrado ejercer su derecho de defensa.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 190 y 191) ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que de acuerdo con el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción se determina en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras.

Que el artículo 172 del mencionado código establece que las infracciones tributarias se originan por el



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

incumplimiento de otras obligaciones tributarias, entre otras.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal, en las Resoluciones N° 06504-2-2002 y 05349-3-2005, entre otras, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ tiene su sustento en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, los que algunos han sido levantados y otros mantenidos, corresponde emitir similar pronunciamiento sobre la aludida multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la mencionada sanción.

Que respecto a los diversos argumentos de la recurrente vinculados a cuestionar la comunicación oportuna de la infracción que sustenta la Resolución de Multa N° _____ tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, corresponde indicar que de la revisión de los requerimientos previos al Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, esto es, los Requerimientos N° _____

(fojas 6137, 8893, 9106, 9146, 9197, 9299, 11376, 11385, 11603 y 11660), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria, y/o le solicitó la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones detectadas durante el procedimiento de fiscalización, comunicándole que en caso de incumplimiento de lo solicitado se procedería a aplicar las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario.

Que efectivamente, en los referidos requerimientos la Administración indicó "En caso de incumplimiento de lo requerido, serán de aplicación los artículos 63°, 64°, 65°, 172° y 180° del TUO del Código Tributario, según sea el caso". Al respecto, en el aludido artículo 172 se prevé que las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones detalladas en dicho artículo, mientras que en el artículo 180 se establece que la Administración aplicará, por la comisión de infracciones, entre otras, las sanciones consistentes en multa y se establece su forma de determinación. Asimismo, en el Anexo 1 al Requerimiento N° _____ en el rubro "BASE LEGAL RESUMIDA" se hizo mención expresa al artículo 178 del Código Tributario (foja 6077).

Que de esta manera, se evidencia que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente pudo conocer de manera razonable y suficiente, que la falta de sustento de lo requerido evidenciaría el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, pasible de sanción.

Que adicionalmente, es con la Resolución de Determinación N° _____ que la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y estableció la existencia de una deuda tributaria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la cual modificó la determinación efectuada por la recurrente, acto con el cual se acreditó que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siendo que con la notificación de la Resolución de Multa N° _____ la Administración ejerció su facultad sancionadora y priorizó el derecho de defensa de la recurrente al permitirle impugnar la validez de dicho acto, como efectivamente hizo, lo que es concordante con el criterio



Tribunal Fiscal

N° 07909-1-2024

expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 294-5-98 y 03840-2-2007, entre otras, en el cual se establece que la acotación de la multa tiene por objeto poner en conocimiento del deudor que se ha detectado una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones formales sancionable de acuerdo a ley.

Que además, de la revisión de la resolución de multa impugnada, se aprecia que reúne los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario⁸⁴, por lo que ha sido emitida conforme a ley, asimismo, no se aprecia vulneración del derecho de defensa de la recurrente, dado que aquélla pudo formular sus argumentos de defensa mediante la interposición de los recursos de reclamación y apelación correspondientes, por tanto, no se advierte que la Administración hubiera incurrido en un vicio procedimental como alega la recurrente, ni resulta aplicable la Resolución N° 02977-5-2018 al tratarse a un caso distinto al de autos, donde se trató de reparos no comunicados oportunamente mas no de infracciones, debiendo reiterarse que en el presente caso se ha concluido que la recurrente sí conocía que su incumplimiento estaba sujeto a la imposición de la sanción indicada.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 14540).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 28 de febrero de 2024 en los extremos de los reparos por Gastos por intereses y retenciones del Impuesto a la Renta asumidos por el préstamo con por los que no se acredita la causalidad; Subcapitalización gastos de intereses por préstamos con bancos de China considerados vinculados y determinación del patrimonio negativo; Modificación de la pérdida tributaria de ejercicios anteriores; y de la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente

⁸⁴ Según lo dispuesto en el artículo 77 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1315, tratándose de las resoluciones de multa, éstas contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 (deudor tributario) y 7 (fundamentos y disposiciones que la amparan), así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.