



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

**EXPEDIENTE N°** : 6655-2020  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 21 de octubre de 2024

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de julio de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, y contra la Resolución de Multa N° emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, de autos se tiene que mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 23 de mayo de 2018 (folios 9686 a 9689), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, como consecuencia del cual se emitieron los siguientes valores:

- ❖ Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta a la Renta del ejercicio 2015 (folios 9913 a 9917), por los siguientes reparos: **(i)** intereses pagados que no están originados en deudas contraídas para la obtención de renta gravada o para mantener su fuente generadora por S/ 16 177 280,00, **(ii)** pérdida por diferencia de cambio no relacionada a crédito obtenido para financiar operaciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente por S/ 16 562 929,00, **(iii)** servicios prestados por empresa vinculada que no son fehacientes por S/ 1 957 301,00, **(iv)** reembolso de gastos de viaje que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 31 676,00, **(v)** provisiones contables no sustentadas por S/ 130 628,00, **(vi)** servicios legales recibidos no fehacientes por S/ 581 276,00, y **(vii)** servicios legales recibidos que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 23 813,00.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015 (folios 9899 a 9912), luego de reliquidar el saldo a favor del ejercicio anterior, aplicado desde marzo de 2015, y disminuirlo de S/ 3 393 584,00 a S/ 2 783 401,00, lo que generó omisiones referenciales por tales conceptos por los periodos noviembre y diciembre de 2015.
- ❖ Resolución de Multa N° por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 9918 y 9919), vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que, en instancia de reclamación, la Administración únicamente levantó el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por provisiones contables no sustentadas, reduciéndolo de S/ 130 628,00 a S/ 48 871,00, así como



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
GUARNIZ CABELL Caridad  
Del Rocio FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 30/10/2024 16:22:56  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

HUERTA LLANOS Marco Titor  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 30/10/2024 16:25:20  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

FARFAN CASTILLO Karina  
Donatila FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 30/10/2024 16:26:21  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

la multa asociada, por lo que reliquidó la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (folios 10129, 10132 y 10135/reverso a 10137/reverso), verificándose del recurso de apelación interpuesto el 19 de agosto de 2020, que la recurrente no impugna tal extremo de la apelada (folio 10245).

Que en ese sentido, se tiene que la controversia en esta instancia consiste en verificar si la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, pagos a cuenta del aludido tributo de enero a diciembre de 2015 y la infracción asociada, mantenida en parte por la apelada, se encuentra conforme a ley.

## I. IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2015

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 9915), modificada por la resolución apelada (folio 10132 y 10133/reverso), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por: (i) intereses pagados que no están originados en deudas contraídas para la obtención de renta gravada o para mantener su fuente generadora por S/ 16 177 280,00, (ii) pérdida por diferencia de cambio no relacionada a crédito obtenido para financiar operaciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente por S/ 16 562 929,00, (iii) servicios prestados por empresa vinculada que no son fehacientes por S/ 1 957 301,00, (iv) reembolso de gastos de viaje que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 31 676,00, (v) provisiones contables no sustentadas por S/ 130 628,00, (vi) servicios legales recibidos no fehacientes por S/ 581 276,00 y (vii) servicios legales recibidos que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 23 813,00.

### 1.1 Reparos por intereses pagados que no están originados en deudas contraídas para la obtención de renta gravada o para mantener su fuente generadora y por pérdida por diferencia de cambio no relacionada a crédito obtenido para financiar operaciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente

Que la recurrente señala que la Administración no realizó una verificación plena de los hechos al haber descartado en la instancia de reclamación las pruebas presentadas bajo el argumento de que su presentación es extemporánea, pues no constató que las citadas pruebas no dependen de ella sino de información de tercero, por lo que considera que la Administración en el ejercicio de sus facultades y en búsqueda de la verdad material, pudo haber realizado de oficio un cruce de información con dichos terceros. Además, menciona que la información proporcionada es de carácter público, por lo que refiere que pudo constatar la misma, incluso la correspondiente que al ser una sociedad listada está obligada a presentar y hacer pública su información; en consecuencia, considera que la Administración vulneró el principio de verdad material, así como su derecho a un debido proceso.

Que manifiesta que rechaza las objeciones al incumplimiento de las reglas de la prueba extemporánea en materia tributaria, ya que de lo contrario se conllevaría a una vulneración del principio de verdad material y de no confiscatoriedad, pues se estaría gravando un tributo sobre hechos cuya realidad se desprende con los medios de prueba ofrecidos.

Que de otra parte, refiere que los gastos por intereses se encuentran relacionados al préstamo otorgado por su vinculada con la finalidad de que se cancele un préstamo recibido de que fue utilizado para la compra de las acciones de las cuales fueron de propiedad de. Agrega que antes de la compra de acciones el accionariado de estaba en propiedad de la recurrente con un 53,10% y de con 46,90%.

Que menciona que con el fin de consolidar el 100% de la propiedad de Neptunia, por el se consideró la adquisición por su parte de las acciones de siendo que a efectos de concretizar la operación a nivel grupo, se decidió



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

solicitar un crédito a [redacted] por la suma de US\$ 85 000 000,00, por el cual se firmó un Contrato de Crédito y Fianza, en el que se pactó, entre otros, que la suma de US\$ 51 864 169,34 correspondía a la recurrente y sería destinada a la compra de acciones de [redacted] operación de financiamiento que considera que, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 7525-2-2005, 04757-2-2005 y 10577-8-2010, resulta causal para efectos de los gastos por la adquisición de acciones.

Que manifiesta que con la sola adquisición de acciones se evidencia una clara potencialidad de generar rentas gravadas no solo de las sinergias que se pueden lograr respecto de la complementariedad de las actividades comerciales entre las empresas (recurrente y [redacted]), sino también, a través de la disposición de las acciones de manera posterior, como fue la transferencia de acciones que efectuó de su [redacted] donde reconoció un ingreso por dicha venta, por lo que considera que la causalidad de los gastos derivados del préstamo otorgado por [redacted] cuyos fondos fueron destinados principalmente a la adquisición de las acciones de [redacted] se encuentra sustentada.

Que indica que el Contrato de compra venta de acciones de [redacted] valorizado en US\$ 38 600 000,00 de fecha 15 de febrero de 2011, se concretó debido al financiamiento obtenido de [redacted] por US\$ 40 000 000,00; no obstante, dicho dinero por instrucciones específicas fijadas por las partes, ingresó directamente a las cuentas de Ultramar en virtud de la compra de las citadas acciones, siendo que el saldo de US\$ 1 400 000,00, fue destinado para el pago de la contraprestación que debía realizar en favor de esta última empresa, derivado del Contrato de Cesión de Crédito que suscribió con esta y con la intervención de [redacted] por el pago de dividendos a los accionistas de [redacted]

Que refiere que contrariamente a lo afirmado por la Administración la documentación que presentó en respuesta al Requerimiento N° [redacted] demuestra que la propia empresa [redacted] reconoce que el pago por la venta de las acciones ingresó a sus cuentas directamente de [redacted] por lo que considera que resulta evidente que sí hubo un préstamo por dicha empresa y que fue destinado a la adquisición de acciones. Agrega que no tendría sentido lógico que los fondos del préstamo ingresen a sus cuentas, para luego ser transferido inmediatamente a [redacted] cuando basta con una sola orden para dirigir los fondos para el pago de la adquisición de acciones.

Que señala que la Administración desconoce no solo el préstamo de [redacted] sino inclusive la adquisición de su parte de las acciones de [redacted] pues refiere que quien adquirió dichas acciones fue su vinculada [redacted] y no ella (recurrente), basándose en un error material que se presentó en el Contrato de Crédito de Fianza que señaló que "en una propiedad directa del 100% de [redacted] siendo esta última [redacted] hecho que considera arbitrario y contradictorio, pues la misma Administración reconoce que en los anexos del citado contrato se especifica un cambio en la estructura accionarial de [redacted] pues de 53,10% la recurrente pasa a tener el 99,99%; no obstante, considera que no le otorga el valor probatorio a dichos anexos manteniendo su conclusión sobre un error en la redacción del aludido contrato. Agrega que, en estricto cumplimiento de los acuerdos celebrados por las partes del Contrato de Crédito y Fianzas, es ella (la recurrente) quien se convierte en accionista directa de Neptunia y no Andino.

Que anota que todas las partes intervinientes en la transacción reconocen que ella adquirió las acciones de [redacted] como es el caso de la carta emitida por [redacted] en la que le indica que el pago debía ser efectuado directamente por [redacted] a su cuenta, la información del Banco del Crédito del Perú en el sentido de que se procedió con la transferencia a la cuenta de [redacted] y el Acta de la Junta General de Accionista de [redacted] de fecha 3 de febrero de 2011, en la que se aprueba el préstamo de [redacted] y se señala expresamente que los fondos asignados a ella (la recurrente) serían desembolsados directamente por [redacted] por pago de la adquisición de acciones; no obstante, la Administración desconoce la realidad de la operación e insiste en que fue [redacted] la que adquirió las acciones de [redacted] únicamente basada en una definición establecida en el contrato, por lo que considera que está demostrado que es un error material.

Que refiere que el contrato de mutuo que suscribió con [redacted] su vinculada, cumple con el principio de causalidad dado que fue destinado principalmente a la cancelación de las obligaciones pendientes frente



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

a Goldman, es decir, una operación de refinanciamiento que conlleva al mantenimiento de la fuente y a la producción de renta debido a su conexión con el financiamiento recibido por para la adquisición de acciones de en consecuencia, manifiesta que al ser un financiamiento destinado a la extinción de una deuda que es causal para la generación de renta, dado que el préstamo de se destinó a la adquisición de las acciones de de titularidad de Ultramar, resulta plenamente causal, así como sus gastos relacionados deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00261-1-2007.

Que manifiesta que la operación de financiamiento efectuada con Andino, resultaba necesaria pues de una revisión íntegra y minuciosa del contrato sindicado suscrito con se evidencia que el financiamiento proporcionado por este último contenía restricciones, obligaciones de no hacer (covenants), obligaciones de hacer y una serie de actividades cuyo incumplimiento podría representar costos para ella, como por ejemplo: i) limitaciones en nuevos financiamientos, ii) limitación en la distribución de dividendos, iii) vender, transferir, disponer y/o gravar bienes y activos, salvo excepciones previstas en el contrato, iv) garantizar deuda nueva o ser arrendatario y/o garante respecto de bienes adquiridos por arrendamiento financiero, v) mantenimiento de ratios, vi) realizar inversiones adicionales, así como operaciones con sus accionistas, salvo por las excepciones previstas en el contrato, vii) disponer o transferir acciones representativas de capital social, modificar los documentos societarios y viii) extender créditos comerciales por un periodo mayor a un año, por lo que considera que queda demostrado que el endeudamiento con su vinculada resultaba necesario para salir de la deuda con Goldman, para efectos de obtener nuevamente el control de sus operaciones a nivel financiero, comercial, societario y legal, lo que le permitiría la toma de decisiones sin limitaciones ni restricciones.

Que menciona que el dinero obtenido por Andino provino de la emisión de bonos en la Bolsa de Valores de Lima en el año 2013, la cual fue estructurada por precisa que de los fondos obtenidos, una parte se distribuyó para la cancelación del préstamo que se mantuvo en virtud del contrato sindicado y la diferencia (neto), fue entregada a dicha empresa. Agrega que parte del importe compensado con dichos fondos correspondía a su deuda por US\$ 44 886 060,69.

Que indica que por el simple hecho de que los fondos con los que se refinanció la aludida deuda no se hayan vislumbrado en una de sus cuentas bancarias no puede desconocerse la realidad y efectos de un contrato de financiamiento y refinanciamiento que comprometió el cumplimiento de determinadas obligaciones y deberes en su calidad de deudor. Además, que debe tenerse en cuenta que las normas tributarias en ningún extremo condicionan que para demostrar o acreditar la fehaciencia de un préstamo debe verificarse que el monto mutuado ingrese a la cuenta bancaria del deudor, por lo que considera que ante la ausencia de tal ingreso en su cuenta no involucra una situación para que de antemano se concluya que no se ha demostrado la realidad y fehaciencia del préstamo, así como el motivo empresarial que justificaba la toma de los aludidos contratos.

Que con relación a la diferencia de cambio menciona que esta se originó en la reexpresión del saldo pendiente de pago del préstamo recibido por en el año 2013, siendo que, como lo sostuvo en la etapa de fiscalización y en la instancia de reclamación, dicho préstamo cumple con el principio de causalidad, pues generó potencialmente la posibilidad de obtener rentas gravadas, como es la venta de acciones a sinergias que se produjeron para la ejecución de nuevos negocios como es el caso del proyecto llevado a cabo con para la atención del cliente Pluspetrol en el ejercicio 2015 e incrementos de ventas respecto de

Que por lo expuesto considera que resulta plenamente deducible la diferencia de cambio determinada sobre el préstamo recibido de Andino que tuvo como finalidad la cancelación de dicho préstamo para la compra de acciones.

Que mediante escritos ampliatorios de 15 de agosto y 25 de setiembre de 2022 (folios 10259 a 10268 y 10286 a 10307), reitera lo argumentado anteriormente, y agrega que al ser una entidad obligada a reportar hechos de importancia ante la Superintendencia del Mercado de Valores, por estar inscrita en el Registro Público del Mercado de Valores, parte de la información presentada y calificada como extemporánea, ya se encontraba en el dominio público; que según consta en el punto 21 del numeral 4.3





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

del Resultado del Requerimiento N° [redacted] sí presentó durante la fiscalización las actas de Junta General de Accionistas de 15 de febrero de 2011 y 16 de abril de 2010 de Neptunia, además, dichos medios probatorios no fueron requeridos expresamente, y cita las Resoluciones N° 386-2-98, 414-4-2000, así como la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC; que el préstamo que le otorgó Andino no ingresó a su cuenta bancaria porque como es usual en este tipo de operaciones, fue enviado - por instrucciones específicas fijadas por las partes- directamente a la cuenta del vendedor Ultramar para la adquisición de las acciones, en virtud de lo acordado por las partes del Contrato de Crédito y Fianza celebrado con [redacted] el 15 de febrero de 2011. Agrega que sus afirmaciones han sido debidamente sustentadas con la documentación que presentó, como la Carta de fecha 10 de febrero de 2011, no la valoró debido a que no se presentó la carta de intención a que alude dicho documento, como si ello fuera suficiente para descartar el valor probatorio de un documento; no obstante, en aras del respeto del principio de verdad material adjunta al citado escrito la referida carta de intención del 24 de noviembre de 2010 y el Acta de fecha 15 de febrero de 2011 que acredita su pretensión y la de Ultramar de celebrar un contrato de compraventa por las acciones de Neptunia, así como el cierre de esta.

Que refiere que, aún cuando el importe objeto del préstamo no ingresó a sus cuentas bancarias, la documentación en su conjunto e integridad, demuestran que Ultramar reconoce que el pago por la venta de acciones de [redacted] proviene del desembolso efectuado directamente por [redacted] en la cuenta de Ultramar, ello fue así dado que no existe un impedimento legal al respecto, y en ese sentido es usual que en el mercado financiero el monto de un préstamo sea entregado por el prestamista a un acreedor del prestatario, evitando de esa manera transacciones administrativas y gastos innecesarios.

Que asimismo, en su escrito de alegatos de 6 de setiembre de 2024 (folios 10347 a 10355), la recurrente reitera lo manifestado en su apelación y escritos ampliatorios.

Que por su parte, la Administración sostiene sobre la observación del gasto por intereses, que de la documentación presentada por la recurrente como el Contrato de Mutuo suscrito entre aquella y Andino, las Cartas emitidas por [redacted] el documento denominado Payoff Letter, el Contrato de Crédito y Fianza de 15 de febrero de 2011, la Notificación de Desembolso de 10 de febrero de 2011, el Letter of Direction, el Reporte del movimiento de la Cuenta 451212 - Préstamo otras entidades y un Cuadro analítico denominado Saldo sindicado al 30.09.13, así como los comprobantes de pago, registros contables, estados de cuenta bancarias y constancias de depósito de detracción, se verifica que no se acreditó el ingreso del desembolso por parte de Andino a la cuenta de la recurrente, ni tampoco que los fondos se originaron en una emisión de bonos realizadas por la citada empresa con la cual se habría cancelado una deuda previa de la recurrente originada en el citado Contrato de Crédito y Fianza, por lo que considera que no se sustentó la deducibilidad de los pagos de intereses al no haberse acreditado la causalidad de dichos gastos.

Que agrega que, del contenido de los Contratos de Mutuo y, Crédito y Fianza, no se advierte vinculación entre ambos, toda vez que en el primero no se precisa el motivo de su suscripción por la suma de US\$ 44 891 074,33, y en el segundo, no se indica qué parte del monto del préstamo de US\$ 85 000 000,00 correspondería a la compra de acciones y que esta sería de cargo de la recurrente, además, que de la revisión del Contrato de Crédito y Fianza se detectó una discordancia entre lo dispuesto en el Schedule 4.2 (B) y la Sección I, pues mientras que en el primero se desprende un cambio en la estructura accionaria de Neptunia, en el que se aprecia que la recurrente antes del cierre del acuerdo mantenía el 53,10% y después del desembolso del préstamo el 99,99%, en el segundo, se indica que Andino adquiriría el 46,90% de las acciones de [redacted] resultando en una propiedad del 100%.

Que además indica que, de la evaluación de la documentación como Contrato de compraventa de acciones celebrada con [redacted], el Contrato de Cesión de Créditos suscrito también con [redacted], la Carta de fecha 10 de febrero de 2011 dirigida por Ultramar a la recurrente, el Correo electrónico de 15 de febrero de 2011 enviado por la funcionaria del Banco de Crédito del Perú y el Acta de Junta General de Accionistas de Neptunia de 3 de febrero de 2011, no se acredita la recepción por parte de la recurrente del préstamo otorgado Andino, ni que dichos fondos se hayan destinado al pago de la deuda generado por la suscripción del Contrato de Crédito y Fianza, en la parte que le correspondía a la recurrente, ni



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

mucho menos que el monto atribuido de este último contrato se haya destinado a la compra de acciones, teniendo las inconsistencias detectadas precedentemente.

Que por otro lado, añade que si bien del testimonio notarial de la Minuta de Escisión y Modificación Parcial de Estatutos que otorgan Neptunia y la recurrente, se desprende que la primera otorgó por medio de la escisión de su bloque patrimonial 107 905 095 acciones valorizadas en S/ 107 905 095,00 que comprende inversiones en las empresas

y que según la recurrente se realizó por la reestructuración de las unidades de negocio para crear sinergias entre todas estas, esto último no fue acreditado, así como tampoco, que la adquisición de las acciones de Neptunia haya posibilitado la suscripción de un contrato con Pluspetrol, teniendo en cuenta que las operaciones con este último se inició recién en el 2016. Además, que si bien, desde los ejercicios 2011 a 2015 se aprecia un incremento en los ingresos de la recurrente por operaciones realizadas con Neptunia, los gastos financieros derivados de los préstamos que habría recibido a fin de concretizar la compra de acciones son muy superiores al incremento de los ingresos, por lo que considera que la afirmación de la recurrente en el sentido de que la adquisición de dichas acciones posibilitó tener un mejor manejo y coordinación a efectos de diseñar estrategias de expansión en el mercado, así como una mayor flexibilidad en la toma de decisiones para realizar inversiones, obtener mejores financiamientos y mayor poder en la negociación con los bancos carece de sustento.

Que por todo lo expuesto, concluye que, de la evaluación en conjunto de la documentación presentada por la recurrente, se determina que no se acreditó el desembolso del préstamo de mutuo otorgado por Andino, en favor de la recurrente, ni el destino del referido préstamo, no habiéndose aportado documentación que acredite de manera eficiente el flujo de efectivo originado en dicho financiamiento que originó los intereses materia de reparo.

Que en cuanto a la pérdida por diferencia de cambio, manifiesta que esta se relaciona con los intereses originados del contrato de mutuo celebrado con por el cual se determinó que la recurrente no acreditó que aquellos tuviesen vinculación con la generación o mantenimiento de la fuente, por lo que teniendo en cuenta el análisis expuesto precedentemente, refiere que en el mismo sentido se mantenga la observación.

Que con escrito de alegatos de 9 de setiembre de 2024 (folios 10377 a 10380), la Administración indica que la documentación presentada en instancias de reclamación y apelación, no debe ser merituada por ser extemporánea, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario, y haberse presentado fuera del plazo regulado en el artículo 125 del mismo texto normativo, para lo cual se remite al criterio expuesto en las Resoluciones N° 11160-8-2014, 06098-4-2018 y 07982-1-2023, así como en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00535-2013-PA/TC.

Que como cuestión previa al análisis de los reparos en cuestión, procede emitir pronunciamiento respecto de los medios probatorios calificados como extemporáneos por la Administración.

## ❖ Medios probatorios extemporáneos

Que según se advierte de la resolución apelada (folios 10147 y 10146), la Administración dejó constancia que la recurrente acompañó a su escrito ampliatorio de reclamación presentado el 5 de diciembre de 2019 mediante el Expediente N° 000-URD013-2019-788765-2, los Estados Financieros Auditados de los ejercicios 2010 y 2013, Estados Financieros de Cosmos 2011 y 2013, Comunicación de hechos de importancia de 14 de noviembre de 2013, Comunicación de actualización de datos de grupo económico de fecha 17 de enero de 2012 y Organigrama del grupo económico del ejercicio 2012, documentación que consideró que no correspondía que sea merituada al no haberse cumplido con los requisitos previstos en el artículo 141 del Código Tributario, por lo que la consideró extemporánea.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que asimismo, refirió que, mediante el escrito ampliatorio de reclamación, presentado con el Expediente N° 000-URD013-2019-820427-1 el 18 de diciembre de 2019, la recurrente presentó copia de las Actas de Junta General de Accionistas de fecha 15 de febrero de 2011 y 16 de abril de 2010; no obstante, al haber sido presentadas fuera del plazo probatorio dispuesto por el artículo 125 del Código Tributario, consideró que no correspondía que se meritúe dichas pruebas.

Que el artículo 125 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1422, señala que el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que según el artículo 141 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no haya sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que en tal orden de ideas, a efecto de que las referidas pruebas fueran admitidas y valoradas en la instancia de reclamación correspondía que la recurrente presentara las pruebas dentro de los 30 días, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación, y probara que la omisión de la presentación de las mencionadas pruebas en la etapa de fiscalización no se generó por su causa o acreditara la cancelación o afianzamiento del monto reclamado vinculado a estas.

Que de autos se aprecia que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° el 25 de octubre de 2019 (folios 9845 a 9894) y con fechas 5 y 19 de diciembre de 2019, mediante sus escritos ampliatorios de su recurso de reclamación, presentó nuevas pruebas consistentes en copia de las Actas de Junta General de Accionistas de fecha 15 de febrero de 2011 y 16 de abril de 2010 (folios 10096 a 10110), los Estados Financieros Auditados de los años 2011-2010 y 2013-2012, Estados Financieros Separados de Cosmos de 2011-2010 y 2013-2012, Comunicación de hechos de importancia de 14 de noviembre de 2013, Comunicación de actualización de datos de grupo económico de fecha 17 de enero de 2012, en el que el representante bursátil de le comunica a la Superintendencia del Mercado de Valores que el grupo económico a actualizar es y Organigrama del grupo económico del ejercicio 2012 (folios 9949 a 10050).

Que de la revisión de los medios probatorios presentados mediante el Expediente N° 000URD013-2019-820427-1 el 18 de diciembre de 2019, consistentes en las Actas de Junta General de Accionistas de fecha 15 de febrero de 2011 y 16 de abril de 2010, antes citados, se observa que estos fueron ofrecidos con posterioridad al plazo probatorio (30 días hábiles) previsto en el segundo párrafo del artículo 125 del Código Tributario, por lo que resultaba correcto que la Administración no meritúe los referidos documentos al haber sido proporcionados después del vencimiento del aludido plazo, esto es, el 6 de diciembre de 2019.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que debe tenerse en cuenta que la Administración no consideró que el correo electrónico de fecha 15 de febrero de 2011 emitido por la de la Banca Corporativa del Banco de Crédito del Perú, en el que se informa la transferencia de US\$ 40 000 000,00 a la Cuenta de Ultramar, la Carta de fecha 10 de febrero de 2011, en la que le da instrucciones sobre el depósito que debía efectuar en cuenta bancaria, el documento denominado Carta de Instrucción de fecha 15 de febrero de 2011 y el Memorandum de distribución de fondos de fecha 15 de febrero de 2011, sean medios probatorios presentados fuera de plazo, dado que se trata de información con la que contaba y que formaba parte del expediente de fiscalización.

Que por otro lado, conforme se aprecia de autos, mediante el Requerimiento N° la Administración con la finalidad de verificar la fehaciencia, el cumplimiento del principio de causalidad y el devengo de los intereses por préstamos recibidos y contabilizados en la Cuenta de Gastos Intereses por préstamos (relacionadas), detallados en el Cuadro N° 01 contenido en dicho requerimiento, le solicitó a la recurrente que indicara por escrito de la forma más detallada posible y demostrara con la documentación correspondiente y fehaciente, cuál fue el uso que se le dio al importe recibido como préstamo vinculado a los citados intereses materia de observación, así como que proporcionara los contratos de mutuo suscritos con las empresas que otorgaron los préstamos, los documentos que demuestren fehacientemente que el o los importes entregados en calidad de préstamo fueron ingresados a sus cuentas bancarias y todos los documentos que acrediten fehacientemente el pago de los intereses devengados.

Que de lo anterior se establece que la recurrente fue requerida de forma expresa a desvirtuar la observación referida al reparo de gastos por intereses de préstamos recibidos no deducibles materia de impugnación, por el cual le solicitó, entre otros, que proporcionara los contratos de mutuo suscritos con las empresas que otorgaron los préstamos, los documentos que demuestren fehacientemente que el o los importes entregados en calidad de préstamo fueron ingresados a sus cuentas bancarias y todos los documentos que acrediten fehacientemente el pago de los intereses devengados, siendo que, al no haber cumplido con ello en el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, no correspondía que la Administración meritúe la documentación presentada mediante el Expediente N° 000-URD013-2019-788765-2 el 5 de diciembre de 2019, consistente en los Estados de los años 2011-2010 y 2013-2012, Estados Financieros Separados de Cosmos de los años 2011-2010 y 2013-2012, Comunicación de hechos de importancia de 14 de noviembre de 2013, Comunicación de actualización de datos de grupo económico de fecha 17 de enero de 2012, en la que el representante bursátil de le comunica a la Superintendencia del Mercado de Valores que el grupo económico a actualizar es y Organigrama del grupo económico del ejercicio 2012, a fin de sustentar el destino de los fondos (préstamos), toda vez que la recurrente no acreditó que se encontraba en alguno de los supuestos de excepción, contemplados en dicho artículo 141, por lo que no resulta atendible su argumento en cuanto a que correspondía que se meritúe las citadas pruebas.

Que respecto a la aplicación del principio de verdad material que invoca la recurrente, cabe indicar que de acuerdo con literal 1.11 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, siendo que en el caso de autos se aprecia que la Administración procedió de tal manera, ya que durante el procedimiento de fiscalización requirió a la recurrente que presente la documentación a efecto que acreditara la fehaciencia del gasto por intereses contabilizado en la Cuenta 673123 - Intereses por préstamos (relacionadas), en relación con el destino del préstamo que lo originó, lo que no cumplió, por lo que no resulta atendible su alegato al respecto.

Que con relación a que la Administración, en virtud del principio de verdad material, debió efectuar cruce de información para efectos de verificar la información de terceros, cabe señalar que en las Resoluciones N° 12011-10-2013 y 10717-2-2016, entre otras, este Tribunal ha señalado que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación, por lo que la exigencia de estas actuaciones por parte de la recurrente no resulta amparable.





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido de que rechaza las objeciones al incumplimiento de las reglas de la prueba extemporánea en materia tributaria, ya que de lo contrario se conllevaría a una vulneración del principio de verdad material, pues se estaría gravando un tributo sobre hechos cuya realidad se desprende con los medios de prueba ofrecidos, cabe señalar que el ejercicio del derecho de defensa, en específico, la aportación de medios probatorios, está regulado por el Código Tributario, indicándose que debe efectuarse siguiendo determinadas reglas, entre ellas, observando plazos, lo que en el caso de autos, por las pruebas presentadas en la instancia de reclamación no se cumplió, por lo que dicho argumento tampoco resulta amparable. En cuanto a la vulneración del principio de no confiscatoriedad, en este extremo, cabe indicar que no corresponde que esta instancia se pronuncie al respecto, puesto que el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC, resolvió dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme al cual, se autorizó a los tribunales administrativos a realizar el control difuso, por lo que no es posible analizar la vulneración a dicho principio.

Que cabe indicar que, en la presente instancia, la recurrente presentó una Carta de intención de fecha 24 de noviembre de 2010 dirigida por la recurrente a \_\_\_\_\_ y el Acta de Cierre de 15 de febrero de 2011, referida al cierre de la transacción descrita en la carta de intención (folios 10286 a 10300).

Que de la revisión de los medios probatorios presentados por la recurrente mediante correo electrónico de fecha 15 de agosto de 2022 (folio 10307), consistentes en la carta de intención y el acta de cierre, antes citados, se observa que estos fueron ofrecidos con posterioridad al plazo probatorio (30 días hábiles) previsto en el segundo párrafo del artículo 125 del Código Tributario, dado que el recurso de apelación se presentó el 19 de agosto de 2020, y siendo que tampoco probó que la omisión de su presentación<sup>1</sup> en la etapa de fiscalización no se generó por su causa ni acreditó la cancelación o afianzamiento del monto apelado vinculado a estas, no procede que sea meritado por este Tribunal dicha documentación, al haber sido proporcionados después del vencimiento del aludido plazo.

## ❖ **Análisis de reparos**

Que conforme se advierte de los Puntos 1 y 2 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folio 9773), la Administración formula reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por los conceptos de intereses pagados que no están originados en deudas contraídas para la obtención de renta gravada o el mantenimiento de la fuente y pérdida por diferencia de cambio no relacionada al crédito obtenido para financiar operaciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente, por los importes de S/ 16 177 279,62 y S/ 16 562 929,20, respectivamente, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_

Que mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 9680 y 9681) la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión del Libro Diario, observó asientos contables

<sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

que contienen la contabilización del gasto por el pago de intereses por préstamos recibidos de empresas relacionadas por la suma total de S/ 16 177 279,62, así como el gasto por diferencia de cambio por S/ 16 562 929,20.

Que en el caso de los intereses precisó que para efectos de verificar la fehaciencia, causalidad y devengo de los aludidos intereses cargados a resultados le solicitó a la recurrente indicar por escrito de forma detallada y demostrar con la documentación correspondiente cuál fue el uso que se le dio a los importes recibidos por préstamos vinculados a los citados intereses, así como proporcionar los contratos de mutuo suscritos con las empresas que le otorgaron los préstamos, la documentación que demuestre que los importes entregados en calidad de préstamos ingresaron a sus cuentas bancarias y el pago de los intereses devengados.

Que en cuanto a la diferencia de cambio, le requirió a la recurrente que detalle cuáles fueron las operaciones que le dieron origen y presentara toda la documentación pertinente que demuestre que las operaciones que la generaron se encuentran vinculadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente generadora de renta o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 20 de agosto de 2018 (folios 2556 a 2569), en el que manifiesta que el gasto por intereses, materia de observación, corresponde al pago de intereses compensatorios originados por la celebración del Contrato de Mutuo con el 13 de noviembre de 2013, en el que este último le entrega a la recurrente, en calidad de préstamo, la suma de US\$ 44 891 074,33, el cual debía ser devuelto en un plazo de 7 años a una tasa anual de 13,12%. Precisa que dicho préstamo fue destinado a pagar la deuda originada por la celebración del Contrato de Crédito y Fianza, suscrito con como agente estructurador de la operación, en la que se otorgó el importe de US\$ 85 000 000,00 dividido entre la recurrente y las empresas correspondiéndole a la primera la suma de US\$ 51 864 169,34.

Que mencionó que el destino de este último importe (US\$ 51 864 169,34) correspondió a la adquisición de acciones representativas del 46,90% del capital de por US\$ 38 600 000,00, comisiones a Goldman por US\$ 2 011 079,58, asesoría de , por los importes de US\$ 164 561,66, US\$ 305 100,00 y US\$ 645 765,39, respectivamente, AIH - Gestión financiera y estructuración de créditos US\$ 117 440,37, Inv. Pendiente - Capitol Corporate Services por US\$ 600,00, fondo sujeto a restricciones US\$ 3 142 530,00, préstamo a Penta Tanks por US\$ 1 500 000,00, dinero no recibido de AIH (reclamo) por US\$ 3 600 502,30 y capital de trabajo por US\$ 1 776 590,04.

Que en virtud de lo expuesto, la recurrente consideró que el pago de intereses efectuado durante el ejercicio 2015 a Andino originado por el préstamo otorgado para cancelar la deuda que mantenía frente a por la adquisición del 46,90% del capital de Neptunia, constituye un gasto deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculado con la producción de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por cuanto la empresa adquirida es el operador logístico portuario con amplia experiencia en el manejo de distintos tipos de empresa, cuyas actividades se complementan con las de ella (la recurrente), generando sinergias que conllevan a su crecimiento económico, logístico y operativo.

Que indicó que, teniendo en cuenta los pronunciamientos emitidos por la Administración mediante sus Informes N° 026-2014-SUNAT/5D0000 y 022-2013-SUNAT/4B0000 y el criterio expuesto por este Tribunal mediante la Resolución N° 07525-2-2005, los intereses pagados en virtud del contrato de mutuo suscrito con Andino, cuyo capital se utilizó para la adquisición de acciones de son deducibles en la medida que se ha demostrado que dicho endeudamiento puede generar beneficios económicos o el mantenimiento de la fuente productora, cumpliéndose así con el principio de causalidad.

Que respecto al gasto por diferencia de cambio, señaló que esta se origina, entre otros, por la reexpresión del saldo pendiente de pago del préstamo recibido de Andino en el 2013. Agrega que al mantener saldos por un pasivo para efectos de la conversión monetaria de dólares a soles, utilizó el tipo de cambio venta,



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

conforme lo establece el numeral 2 del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que se remite a sus argumentos expuestos para sustentar el préstamo indicado.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 9655 a 9667) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente e indicó, respecto del gasto por intereses que, de la revisión de la información proporcionada, no se demostró fehacientemente la recepción por parte de la recurrente de los préstamos de Goldman y Andino, así como tampoco que el préstamo derivado del contrato de mutuo fue usado para la adquisición de acciones de Neptunia y que la aludida compra de acciones le haya permitido generar sinergias en su objeto social.

Que respecto a la pérdida por diferencia de cambio señaló que está vinculada al préstamo recibido de Andino, por lo que al haberse determinado que dicho préstamo no está destinado a la generación de sinergias en el objeto social de la recurrente, se determina que no se encuentra relacionada con la obtención potencial de renta gravada o con el mantenimiento de su fuente.

Que mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° (folios 9631 a 9635) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los descargos y documentación proporcionada, en respuesta al Requerimiento N° se concluyó que no se demostró fehacientemente la recepción (depósitos en cuentas bancarias) de los préstamos otorgados por Goldman y Andino, por lo que no puede afirmarse que el primero se utilizó para la compra de acciones de Neptunia y el segundo para la cancelación de la deuda contraída con Goldman.

Que mencionó que del Estado de Resultados de Ultramar al 31 de diciembre de 2011 no se refleja el ingreso de US\$ 38 600 000,00, recibidos de la recurrente el 15 de febrero de 2011, ni del desembolso efectuado por esta última a Ultramar por la compraventa de acciones de Neptunia; asimismo, no ha demostrado cuáles fueron las estrategias diseñadas para su expansión que le permitió ser el propietario del 99,99% de las acciones de Neptunia, ni tampoco cuáles fueron los fondos captados con mejores condiciones de montos, tasas y plazos que le permitió ser propietario de dicho porcentaje de acciones.

Que indicó que de haber ocurrido el préstamo de los intereses derivados de este no se encuentran incluidos en el campo de aplicación de la conclusión del Informe N° 026-2014-SUNAT/5D0000, tal como lo afirma la recurrente, dado que el préstamo recibido no fue otorgado por una entidad bancaria, no fue destinado al aporte de capital o a la compra de un holding que le permitiera generar sinergias en el desarrollo de su objeto social y porque no se acreditó su relación causal para la generación o el mantenimiento de renta de fuente peruana, toda vez que no demostró que la inversión en las acciones de le haya generado beneficios económicos. Agrega que de haber ocurrido el préstamo de los intereses derivados de este corresponden a un préstamo que no ha sido contraído para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que respecto de la pérdida por diferencia de cambio, reiteró sus conclusiones expuestas precedentemente, por lo que considera que dicha diferencia de cambio vinculada al préstamo de en concordancia con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, al no ser generada por operaciones en moneda extranjera que se encuentran relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente productora o por créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no son deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que teniendo en cuenta lo expuesto le indicó a la recurrente que de tener opinión en contrario proceda con presentar sus descargos correspondientes, adjuntando la documentación que la respalden.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 3 de abril de 2019 (folios 8538 a 8566), en el que manifestó, respecto del gasto por intereses observado, que, a modo de antecedente, se tiene que Andino es una empresa que tiene como unidades de negocios servicios marítimos, logístico y de infraestructura, siendo que la primera es desarrollada por la recurrente, la



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

segunda por Neptunia y la tercera por diversas empresas<sup>2</sup>. Agrega que las dos primeras debido a la estrecha vinculación de los sectores a los que pertenecen conectan sus actividades económicas.

Que señaló que realizó la reestructuración del [redacted] y dio cumplimiento a otras obligaciones crediticias a cargo de [redacted] y sus subsidiarias, en las que estas últimas intervinieron como prestatarios o garantes en el Contrato de Crédito y Fianza suscrito el 15 de febrero de 2011 con [redacted] en el que se otorgó un préstamo de US\$ 85 000 000,00 de los cuales US\$ 51 864 169,34 le correspondía a ella (la recurrente), el cual sería destinado a la compra de acciones de [redacted] tal como se advierte de las Cláusulas 3.1 y 3.2 y del Anexo N° 4.2 del citado contrato, en las que se aprecia que antes del otorgamiento del aludido préstamo tenía 53,10% de las acciones y después del préstamo 99,99%, por lo que no es posible negar que dichas acciones se realizaron a fin de concretizar la compra de las acciones a [redacted] en consecuencia, queda acreditado con el aludido préstamo, que se efectuó la compra de tales acciones a Ultramar. Añade que en ningún momento el préstamo ingresó a su cuenta bancaria pues fue destinado directamente al pago de las acciones conforme lo estipulado en el contrato.

Que en cuanto a que en el Estado de Resultados de la empresa [redacted] no se advierte el ingreso por la venta de acciones, refirió que no es su responsabilidad emitir descargo alguno, sino el de la Administración, siendo que en virtud del principio de verdad material le corresponde efectuar cruces de información con dicha empresa.

Que manifestó que el 99,99% de las acciones de [redacted] de su propiedad implicó tener el control de esta empresa respecto de la línea de negocio vinculada directamente con su objeto, toda vez que las actividades de ambas son complementarias (servicios marítimos y logísticos), por lo que considera que las sinergias que se pueden dar por sus actividades resultan evidentes, así, a modo de ejemplo, refiere que han tenido una relación comercial más intensa que se ve exteriorizada en el incremento de sus ingresos, como es el caso del contrato suscrito entre ambas empresas para atender a Pluspetrol, encargándose ella de los servicios de manejo de la carga en puerto, transporte de maquinaria pesada y Neptunia de las demás actividades; en tal sentido, señala que no es correcta la afirmación de la Administración de que no se ha demostrado cuáles fueron las estrategias diseñadas para adquirir las acciones a Neptunia.

Que indicó que con la sola adquisición de acciones ya se evidencia una clara potencialidad de generar rentas gravadas, a través, no solo de las sinergias por la complementariedad de las actividades comerciales de las empresas, sino de la disposición de tales acciones para su venta, como sucedió con la transferencia de acciones de File Service, donde reconoció un ingreso por dicha venta.

Que agregó que es incorrecta la afirmación de la Administración en el sentido de que la inversión por la compra de acciones le fue devuelta con la escisión del bloque patrimonial efectuada por Neptunia a su favor, toda vez que esta tuvo como finalidad ordenar las líneas de negocio que representan las 6 compañías que estuvieron bajo su control al adquirir las acciones antes mencionadas, las cuales fueron colocadas en cartera y posteriormente amortizadas mediante la reducción de capital, no generando beneficio alguno a su favor.

Que con relación al préstamo recibido de Andino, reiteró que el importe total del préstamo por US\$ 44 981 074,33 se destinó al pago de la deuda de Goldman, proviniendo dicho dinero de la emisión de bonos en la Bolsa de Valores de Lima durante el 2013. Agrega que esta última operación se dio de la mano con [redacted] por lo que la habilitación de los fondos respecto de ella se efectuó disminuyendo del importe obtenido de US\$ 115 000 000,00 la parte del préstamo que le fue entregado por Andino, entre otros conceptos, recibiendo esta última de la citada empresa el importe neto de US\$ 35 268 000,50.

Que precisó que, teniendo en cuenta todo lo expuesto, queda acreditado que los intereses del préstamo efectuado por [redacted] cumplen con el principio de causalidad, toda vez que estaba destinado de manera indirecta a la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

<sup>2</sup> Terminales Portuarios Euroandinos, Aeropuertos Andinos del Perú, Penta Tanks Terminals, Inmobiliario Terrano y Operadores Portuarios.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que finalmente, señaló que contrariamente a lo señalado por la Administración, el Informe N° [redacted] sí resulta aplicable al caso de autos, por cuanto se ha cumplido con acreditar las sinergias con relación a la adquisición de las acciones de Neptunia.

Que respecto a la pérdida por diferencia de cambio señaló que, sobre la base de lo expuesto precedentemente, ha acreditado que el préstamo recibido de Andino cumple con el principio de causalidad, toda vez que fue destinado a la cancelación de un préstamo que tuvo como finalidad principal la adquisición de acciones de Neptunia, por lo que considera que dicha pérdida por diferencia de cambio es deducible.

Que con fecha 26 de abril de 2019 la recurrente presentó un escrito complementario en respuesta al Requerimiento N° [redacted] (folios 8612 a 8636), en el que reiteró sus argumentos expuestos en sus escritos presentados con anterioridad, en el sentido de que el pago de la venta de las acciones fue realizado directamente a Ultramar por parte de Goldman, conforme lo establecido en el Contrato de Crédito y Fianza, por ello no ingresó directamente a su cuenta bancaria. Para los efectos, precisa que presenta el Acta de Junta General de Accionistas de Neptunia en el que se acordó que del préstamo que recibiría de Goldman por US\$ 40 000 000,00, sería desembolsado a Ultramar para el pago de la compra de acciones por US\$ 38 600 000,00 y el saldo de US\$ 1 400 000,00 por la contraprestación que debía realizar en favor de dicha empresa derivada del Contrato de Cesión de Crédito suscrito con intervención de [redacted] por lo que considera que con dicha acta se evidencia que la compra de acciones fue cancelada por [redacted]

Que también señaló que del Contrato de Crédito y Fianza se desprende que es un contrato de sindicación de créditos estructurados por [redacted] que participa como agente sindicado de administración y garantías cuyo objeto es, entre otros, destinar el préstamo para la adquisición de acciones de ella (la recurrente) 17,67% y Neptunia por 46,90%, siendo que en el caso de las acciones de esta última sería realizada por ella.

Que con relación a la necesidad de endeudamiento a efectos de pagar el préstamo suscrito con [redacted] mencionó que de la revisión íntegra y minuciosa del contrato sindicado, se evidencia que el financiamiento proporcionado por [redacted] califica como una operación compleja y revestida de garantías y restricciones impuestas por los Lenders (entidades financieras que proporcionaron los fondos para el préstamo) con el propósito de asegurar el pago de capital, intereses, comisiones y demás conceptos, siendo que ella tenía, la mayor responsabilidad, pues el importe que se le otorgó de US\$ 51 864 169,34 representaba mayores obligaciones que implicaban que no pudiera decidir, de las otras empresas del grupo de aspectos esenciales en el devenir de sus actividades que desarrollaba, como por ejemplo: i) obtener endeudamiento con terceros, así como el condicionamiento a límites cuantitativos, ii) la compra, arrendamiento, usufructo de activos a fin de obtener ingresos, iii) el cumplimiento de ciertos ratios financieros establecidos en el contrato que conllevan a un impacto económico en las empresas en mérito a los esfuerzos que debían realizar para tal fin, iv) el envío de documentación y reportes financieros, v) limitación en la distribución de dividendos, vi) disponer o transferir acciones representativas de capital, entre otros; por lo que considera que queda demostrado que el endeudamiento con Andino, resultaba necesario para concluir con el pago de la deuda que mantenía con Goldman, pues ello representaba tener nuevamente el control de su nivel financiero, comercial y legal, permitiéndole tomar decisiones sin limitaciones y llevar a cabo sus negocios libremente en el mercado.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 9596 a 9615) la Administración indicó que, de la revisión de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente en respuesta a la observación de gastos por intereses, concluye que no se ha sustentado que los presuntos préstamos efectuados por Andino, suscritos mediante un contrato de mutuo, y [redacted] a través del Contrato de Crédito y Fianza, hayan sido recepcionados por la recurrente, ya que no obran documentos que acrediten el desembolso efectivo de dichos préstamos en sus cuentas bancarias, así como el destino o su utilización para el pago a [redacted] por el 46,90% de las acciones de [redacted] por la cancelación del préstamo derivado del contrato, teniendo en cuenta que la compra de las acciones, de [redacted]





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

acuerdo con el Contrato de Crédito y Fianza debía hacerla Andino, y no la recurrente, por lo que considera que no se ha acreditado el destino o utilización de ambos financiamientos.

Que mencionó que lo expuesto se encuentra sustentado en el descarte de las afirmaciones efectuadas por la recurrente, en el sentido de que: i) no hay documento que demuestre el desembolso efectuado por los préstamos que alega ha recibido la recurrente, ii) no se ha demostrado la compra del 46,90% de las acciones de toda vez que según el Contrato de Crédito y Fianza es quien realizó la compra, iii) no hay documentos que acredite que efectuó el pago a por parte de la recurrente, iv) No hay documento que demuestre el pago de los US\$ 38 600 000,00 a Ultramar por las acciones, v) no se ha demostrado el negocio resultante del cambio de la deuda de Goldman por Andino, toda vez que la nueva tasa es mayor, originando con ello un mayor gasto financiero, vi) no se ha demostrado las sinergias de las actividades comerciales con dado que obtuvo menores ingresos que gastos, así como deriva del contrato suscrito con esta, pues aquel no se había iniciado en el 2015, vii) sinergias derivadas de la venta de acciones de toda vez que de acuerdo con el Contrato de Crédito y Fianza estaba impedido de vender las acciones y viii) no se demostró la reducción del capital, dado que las acciones recibidas producto de la Escisión del bloque patrimonial efectuada por en favor de la recurrente, no podían tenerse en cartera en virtud del Contrato de Crédito y Fianza; y si bien producto de la Escisión del bloque patrimonial de Neptunia en favor de la recurrente se produjo un aumento de su capital, ello no afecta la observación por las inconsistencias detectadas.

Que con relación al reparo por diferencia de cambio, se aprecia que la Administración lo mantuvo, al determinar que dicho gasto se encuentra vinculado con la observación por los intereses generados del contrato de mutuo suscrito con y siendo que este se ha mantenido por las razones señaladas precedentemente, expuso los mismos argumentos para sustentar el reparo por pérdida por diferencia de cambio.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 9547 a 9550), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los reparos antes indicados, señalándole que de considerarlo pertinente, presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del escrito de 24 de julio de 2019 (folios 8779 a 8803) se advierte que la recurrente reiteró sus argumentos respecto de los fondos obtenidos para pagar el precio de la compra de las Acciones de en el sentido de que el pago de dicha compra se realizó directamente a por ello en ningún momento los US\$ 38 600 000,00 ingresaron a sus cuentas bancarias. Agregó que la documentación que sustenta dicha transferencia consta de: i) un correo electrónico de 15 de febrero de 2011, enviado por una funcionaria del Banco de Crédito del Perú, en el que informa de la transferencia del importe de US\$ 40 000 000,00 efectuada en la Cuenta de Ultramar, ii) Carta de fecha 10 de febrero de 2011 dirigida por Ultramar, en la que se le indica que el depósito debe ser efectuado directamente por a su cuenta bancaria, y iii) Memorándum de distribución de fondos de 15 de febrero de 2011, en el que se refleja la distribución de los US\$ 40 000 000,00 a

Que con relación al pago del préstamo de con el préstamo otorgado por reiteró sus argumentos en el sentido de que el dinero obtenido para el préstamo que le efectuó su vinculada, provino de la emisión de los bonos en la Bolsa de Valores durante el 2013, la cual fue estructurada por Agrega que el financiamiento fue por US\$ 115 000 000,00 de los cuales US\$ 78 522 687,61 fue cancelado por el préstamo realizado por este último; precisa que dentro de dicho pago está su obligación con por US\$ 44 886 060,69.

Que refirió que la documentación que sustenta el pago a Goldman está conformada por: i) la Constancia de la liquidación y pago otorgada por Goldman de 13 de noviembre de 2013, en la que esta declara que los deudores cumplirán con prepagar la deuda origina del Contrato de Crédito y Fianza, y ii) Carta de fecha 12 de noviembre de 2013, a través de la cual se le comunica a Goldman de la transferencia de los US\$ 78 522 687,64.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que teniendo en cuenta lo expuesto, indicó que se ha demostrado documentariamente que el pago por las acciones de Neptunia fue realizado directamente por [redacted] sin su intervención, pues el dinero no ingresó a su cuenta, dado que tuvo en cuenta las instrucciones dadas por el vendedor para efecto del pago de la aludida compra; y que el préstamo otorgado por Andino fue utilizado para el pago de la deuda con [redacted] por lo que considera que debe dejarse sin efecto el reparo.

Que reiteró los argumentos expuestos anteriormente, orientados a sustentar que la venta de acciones de [redacted] no se realizó a Andino sino a ella, que generó sinergias de sus actividades comerciales con la adquisición de dichas acciones y que la cancelación del préstamo de [redacted] se dio con la finalidad de eliminar las obligaciones y restricciones que se derivaban del Contrato de Crédito y Fianza suscrito con esta última empresa que le impedía tomar decisiones esenciales en el devenir de sus actividades empresariales que desarrollaba, por lo que señala que no se puede tomar en cuenta los cuestionamientos efectuados por la Administración respecto a la tasa de interés acordada con su vinculada, más aún cuando no cuenta sustento técnico que la avale.

Que en cuanto a la pérdida por diferencia de cambio, señaló que ha acreditado documentariamente que el préstamo recibido de [redacted] cumple con el principio de causalidad, toda vez que fue destinado a la cancelación de un préstamo que tuvo como finalidad la adquisición de las acciones de Neptunia que generó potencialmente la posibilidad de obtener rentas gravadas como el caso de la venta de acciones de File Service, la sinergia que se produjo para la ejecución de nuevos negocios con [redacted] para la atención del cliente Pluspetrol en el ejercicio 2015 y por el incremento de ventas respecto de [redacted] y Terminales Portuarios Andinos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 9531 a 9545) la Administración, en cuanto a los gastos por intereses, señaló que luego de revisar y analizar la documentación proporcionada por la recurrente se determinó que aquella no demuestra que: i) la recurrente haya recibido el importe de US\$ 51 864 169,34, ii) Ultramar haya recibido de la recurrente el Importe de US\$ 38 600 000,00 por la venta de 46,90% de las acciones de [redacted] y US\$ 1 400 000,00 por la cesión de créditos por dividendos declarados por [redacted] y iii) la recurrente haya recibido de Andino el importe de US\$ 44 891 074,33 como préstamo destinado a cancelar la deuda presuntamente derivado del préstamo efectuado por el Contrato de Crédito y Fianza.

Que asimismo, precisó que de la aludida documentación también se puede deducir que: i) el principal responsable de la deuda contraída con [redacted] es Andino y no la recurrente, ii) si bien se efectuó un depósito en las cuentas de [redacted] la documentación proporcionada no demuestra que este se realizó con fondos pertenecientes a la recurrente, iii) no se demuestra la existencia de deuda alguna de la recurrente en favor de Andino, desde el 13 de noviembre de 2013 y iv) de la revisión del Contrato de Crédito y Fianza es Andino quien debía adquirir las acciones de [redacted] y no la recurrente.

Que añadió que de la revisión de la documentación proporcionada durante el proceso de fiscalización, se tiene que la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara la recepción de los supuestos préstamos derivados del Contrato de Mutuo y del Contrato de Crédito y Fianza, ni sustentó que eran necesarios para producir y mantener la fuente y generar renta gravada, por lo que no se puede alegar que la Administración debió realizar cruce de información en atención del principio de verdad material, teniendo en cuenta que es la recurrente quien debió sustentar las razones de la deducción de los gastos de intereses, lo que en el caso de autos no realizó.

Que por lo tanto, concluyó que la recurrente no demostró que los intereses observados del presunto préstamo efectuado por [redacted] que según aquella fue utilizado para cancelar un préstamo anterior presuntamente recibido de [redacted] fueron contraídos a fin de usarlo para la compra de acciones de su vinculada [redacted] toda vez que no acreditó documentariamente la recepción de ambos préstamos, así como su destino.

Que de lo actuado por la Administración, se advierte que reparó los intereses y pérdidas por diferencia de cambio cargados a resultados al determinar que la recurrente no acreditó haber recibido los préstamos otorgados por su vinculada [redacted] así como su destino o utilización en la generación de [redacted]



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, por lo que materia controvertida consiste en determinar si correspondía, para efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, deducir dichos gastos cargados a resultados.

Que el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prescribe que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de 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.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00261-1-2007 se ha precisado los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben acreditarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluído a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a ellos.

Que asimismo, según el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 17044-8-2010, a fin de permitir la deducción de gastos financieros, es necesario acreditarlos no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información que permita examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, además de demostrarse que los préstamos fluyeron a la empresa.

Que de otro lado, de acuerdo con el artículo 61 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, siendo que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Que este Tribunal en la Resolución N° 11450-5-2011, entre otras, ha señalado que de acuerdo con lo establecido por el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 de su reglamento, se deben analizar las pérdidas por diferencias de cambio, toda vez que provienen de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de distinto al de su registro inicial.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 07949-8-2014, cuando no se acredita el monto del pasivo que originó la diferencia de cambio, no es posible determinar, si en efecto, se está ante diferencias de cambio ni se tiene certeza sobre su cálculo, por lo que no procede aceptar su deducción para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

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

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04954-8-2017 se ha señalado que corresponde se presenten medios probatorios que permitan verificar si la diferencia de cambio ha sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

resulta suficiente su anotación en los libros contables en el que se registre que corresponden a ajustes por diferencias de cambio proveniente de préstamos.

Que de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (folio 9667) se aprecia que la Administración observó el cargo a resultados por intereses por la suma de S/ 16 177 279,62, tal como se muestra a continuación:

| Periodo        | Fecha      | Cuenta | Glosa                                    | Importe S/    |
|----------------|------------|--------|--|---------------|
| Mayo 2015      | 12/05/2015 | 673123 | Ene-15 Intereses préstamo AIH            | 1 347 465,79  |
| Mayo 2015      | 12/05/2015 | 673123 | Feb-15 Intereses préstamo AIH            | 1 217 065,90  |
| Mayo 2015      | 12/05/2015 | 673123 | Mar-15 Intereses préstamo AIH            | 1 347 465,79  |
| Mayo 2015      | 12/05/2015 | 673123 | Abr-15 Intereses préstamo AIH            | 1 303 999,16  |
| Mayo 2015      | 12/05/2015 | 673123 | May-15 Intereses préstamo AIH            | 521 599,66    |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | May-15 Intereses préstamo AIH            | 819 113,24    |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Jun-15 Intereses préstamo AIH            | 1 365 188,72  |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Jul-15 Intereses préstamo AIH            | 1 365 188,72  |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Ago-15 Intereses préstamo AIH            | 1 365 188,72  |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Set-15 Intereses préstamo AIH            | 1 365 188,72  |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Oct-15 Intereses préstamo AIH            | 1 365 188,72  |
| Noviembre 2015 | 06/11/2015 | 673123 | Nov-15 Intereses préstamo AIH            | 546 075,48    |
| Noviembre 2015 | 30/11/2015 | 673123 | Prov/Nov-15 AIH Intereses sobre préstamo | 837 470,11    |
| Noviembre 2015 | 30/12/2015 | 673123 | Prov/Dic-15 AIH Intereses sobre préstamo | 1 411 080,89  |
| Total          |            |        |  | 16 177 279,62 |

Que para efectos de sustentar la observación, la recurrente presentó el Reporte del Balance de Comprobación del mes de diciembre de 2015 (folio 1834), en el que se aprecia el registro de la Cuenta 673123 - Intereses por préstamo (relacionada), por la suma total de S/ 16 177 279,62; acompañó a dicho reporte denominado Cuadro 1, en el que se detalla los intereses materia de observación (folio 2018), copia de las Facturas N° emitidas por Andino, por los intereses materia de observación (folios 1968 y 1998), estados de cuenta bancarias y constancias de detracción por el pago de los intereses (folios 1984, 1985, 1996, 2002, 2005, 2007 y 2008), los asientos contables, Historia de Documento (Estado de Cuenta de Proveedor) y el Mayor General Analítico (folios 1969 a 1983, 1986 a 1995, 1997, 1999, 2006, 2010, 2016 y 2017), en los que se observa la provisión de los intereses y su cancelación.

Que también se aprecia que presentó copia del Contrato de Mutuo AIH - 0009, suscrito el 13 de noviembre de 2013, entre la recurrente y su vinculada (folios 1908 a 1911), en el que este último se compromete a otorgarle a la primera un préstamo de US\$ 44 891 074,33, el cual debía ser transferido a la cuenta bancaria de la recurrente, obligándose esta última a devolver dicho importe en un plazo de 7 años, pudiéndose efectuar un prepago y por el cual se generaría intereses. Adjuntó a dicho contrato el Anexo N° 1 (folio 1909) que contiene el cronograma de pago del aludido préstamo, así como el Reporte de la Historia de Documentos de diciembre de 2013 (folio 1923), en el que se observa el abono en la Cuenta 441114 - Préstamos de accionistas - dólar, por el préstamo de Andino por los importes de US\$ 44 886 060,69 y US\$ 5 013,65, con la glosa de pago de deuda G.S. Préstamo.

Que como se puede apreciar de la documentación antes citada se aprecia que la recurrente registró y pagó intereses que, de acuerdo con el Contrato de Mutuo antes citado, correspondería a un préstamo efectuado por su vinculada, cuya provisión contable denota que pagó una deuda que mantenía con Goldman, tal como se advierte del Voucher General del 30 de noviembre de 2013 (folio 1920), en el que se observa que contablemente parte del citado préstamo compensó (canceló) un pasivo registrado en la Cuenta 451212 por la suma de US\$ 42 497 045,03, que de acuerdo con el Reporte Historia de documentos de noviembre y diciembre de 2013 (folios 1915 y 1923) correspondería a un pasivo que mantiene la recurrente con y el cargo de gastos financieros por los importes de US\$ 1 100 366,31, US\$ 631 311,05 y US\$ 657 338,30, que según el documento denominado Saldo Sindicado al 30.09.13 (folios 1913 y 1914) responderían a MWP (penalizaciones), intereses y prima, respectivamente, generado por el aludido préstamo.



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

Que ahora bien, la recurrente sostiene que el préstamo no ingresó a su cuenta bancaria, toda vez que Andino canceló de manera directa el préstamo que mantenía con Goldman.

Que para sustentar su afirmación, presentó copia del Contrato de Crédito y Fianza, suscrito el 15 de febrero de 2011 entre la recurrente, . como prestatarios y como estructurador principal y representante de los prestamistas (folios 8318 a 8377), en el que se acuerda que los prestamistas otorgarían un préstamo a plazos por un total de US\$ 85 000 000,00, cuyo desembolso, de acuerdo con el numeral 2.1 de la Sección 2 - Préstamos a Plazo debía seguir el procedimiento de enviar al agente administrativo una notificación de desembolso y un memorándum de flujo de fondos a más tardar a los 3 días hábiles antes de la fecha de desembolso, entendiéndose como notificación de desembolso, de acuerdo con las definiciones contenidas en la Sección I (folio 8368), a una notificación sustancialmente en el formato contenido en el Anexo A (folio 8285), y como Memorándum de Flujo de Fondos al memorándum enviado por los prestatarios a Goldman con relación al desembolso del préstamo en forma y fondo.

Que en el numeral 2.3 de la aludida sección se precisa que los fondos serán aplicados por los prestatarios para financiar, entre otros, la compra de subsidiarias, los gastos de capital, capital de trabajo y actividades corporativas de Andino y su subsidiaria. Cabe indicar que en la Sección I - Definiciones (folios 8365 y 8371/reverso) se precisa que debe entenderse por "Compra de participación minoritaria de Cosmos" a la compra del 17,67% de las participaciones en esta última por parte de resultando una titularidad de esta última sobre el capital de la primera en un 100% y "Compra de participación minoritaria en como la compra del 46,90% de las participaciones de por parte de Andino, resultando en una propiedad directa del capital de la primera en 100% por parte de esta última.

Que en los Anexos del Contrato denominado Schedule 4.2 A y Schedule 4.2 (B) se aprecia la estructura de las participaciones y propiedad de las empresas que conforman el grupo de Andino, tanto a la fecha de cierre<sup>3</sup> del préstamo como a la fecha del desembolso, advirtiéndose que a la fecha de cierre la recurrente figuraba como accionista de por el 53,10% de las acciones de esta última y a la fecha del desembolso el 99,99% de las acciones. Cabe precisar que, a dichos anexos, en el mismo contrato se acompañó un detalle del accionariado del grupo antes y después del desembolso (folios 8312/reverso, a 8314), apreciándose que antes del desembolso Andino, tenía como accionistas a la Sucesión

|  |                                       |                |
|--|---------------------------------------|----------------|
| accionistas                                    | (53,10%) y                            | a los          |
| recurrente a                                   | (82,33%) y                            | (46,90%), y la |
| (17,67%); no obstante, después del desembolso, | tenía como accionista a               | de             |
| (99,99%) y                                     | (0,01%), mientras que la recurrente a |                |
| (82,33%) y                                     | (17,67%).                             |                |

Que del contrato citado precedentemente se puede apreciar que la recurrente, como parte del grupo de Andino, conjuntamente con y esta última, solicitaron a Goldman, agente administrador y representante de los prestamistas, un préstamo de US\$ 85 000 000,00, el cual sería desembolsado de acuerdo con una Notificación de Desembolso y un memorándum de flujo de fondos que dichas empresas debían presentar a para efectos de la distribución de dicho préstamo, precisándose que dicho préstamo sería, entre otros, destinado a la adquisición de acciones de subsidiarias, como es el caso de que Andino adquiriría el 17,67% de las acciones de la recurrente y esta última el 46,90% de las acciones de

Que ahora bien para efectos de sustentar la distribución del préstamo presentó copia de la Notificación de Desembolso de fecha 10 de febrero de 2011 (folio 1948), en el que se precisa que en virtud del citado numeral 2.1 de la Sección 2 del Contrato de Crédito y Fianza, los prestatarios solicitan a los prestamistas que el préstamo de US\$ 85 000 000,00 sea asignado US\$ 3 996 195,46 a . US\$ 51 864 169,34 a la recurrente y US\$ 29 139 635,20 a Adjuntó a dicha notificación el Reporte de Historia de

<sup>3</sup> Cabe indicar que, de acuerdo con las definiciones contenidas en la Sección I, antes citada (folio 8372), por fecha de cierre debe entenderse como la fecha del contrato.





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Documentos (folio 1924), en el que se aprecia que el saldo al 28 de febrero de 2011 de la Cuenta del Pasivo 451212 - Préstamos otras entidades correspondiente al acreedor de Código asciende a la suma de US\$ 51 864 169,34, esto es, el monto por el cual se le solicitó a la distribución del préstamo en favor de la recurrente.

Que proporcionó el documento denominado Letter Of Direction dirigido a por parte de la recurrente, de fecha 15 de febrero de 2011 (folios 8750, 8842 y 8843), en el que estas últimas dan instrucciones a Goldman para que de conformidad con el Contrato de Crédito y Fianza distribuya los ingresos por el préstamo de US\$ 85 000 000,00, a través de transferencias bancarias que se detallan en el Anexo N° 1 del citado documento, siendo que en dicho anexo, denominado Funds Flow Memorandum (folios 8834 a 8841), se estableció el flujo de fondos del financiamiento inicial en virtud del citado contrato de crédito, ordenándose a los prestatarios la distribución del aludido préstamo, mediante transferencias bancarias, dentro de las que se encuentra, transferencias a cuentas bancarias del Banco de Crédito del Perú, por el importe de US\$ 2 522 355,43 en favor de la recurrente y US\$ 40 000 000,00 en favor de por adquisición de acciones, considerándose como contacto de dicha entidad bancaria a

Que para efectos de sustentar que efectivamente el préstamo que obtuvo de en su mayor parte fue destinado a la adquisición del 46,90% de las acciones de , la recurrente presentó el Contrato de Compra de acciones suscrito con Ultramar, el 15 de febrero de 2011 (folios 1894 a 1906 y 8849 a 8861), en el que se acuerda que esta última transfiere a la recurrente 61 285 637 acciones de su propiedad que representa el 46,90% por el importe de US\$ 38 600 000,00, cuyo pago debía realizarse mediante una transferencia en su cuenta bancaria que mantiene con el Banco del Crédito del Perú. Se precisa en dicho contrato que Andino interviene en el citado contrato como garante de la obligación asumida por la recurrente.

Que en el citado contrato también se señala que tendrá derecho a cobrar los dividendos declarados y no pagados por por la suma de US\$ 1 400 000,00, los cuales serán materia de una cesión de acreencias, según el contrato firmado entre ambas partes (Contrato de Cesión de Créditos suscrito el 15 de febrero de 2011), simultáneamente con la suscripción del contrato de compra (folios 8845 a 8848).

Que adjuntó a dicho contrato el Voucher General de fecha 15 de febrero de 2011 y el Reporte de Historias de Documentos del mes de diciembre de 2011 (folios 1907 y 1921), en el que se aprecia el registro contable de la compra de las acciones y el reconocimiento de dividendos a estableciéndose un pasivo registrado en la Cuenta 465111 - Por Pagar Compra de Acciones, por los importes de US\$ 38 600 000,00 y US\$ 1 400 000,00, respectivamente, cuyo monto total asciende a US\$ 40 000 000,00. En el aludido reporte también se aprecia que el importe total se canceló el 15 de febrero de 2011, tal como se advierte del Voucher General de 15 de febrero de 2011 (folio 1919), en el que se efectúa un cargo en la Cuenta 465111 con abono en la Cuenta 101112 - Caja, por el importe total de US\$ 40 000 000,00.

Que también presentó la Carta de fecha 10 de febrero de 2011 (folio 8844), en el que le proporciona a la recurrente las instrucciones para el depósito en su cuenta bancaria, precisándose que debería efectuar dicho depósito directamente a su cuenta bancaria correspondiente a la transacción que refiere la carta de intención suscrita entre ambas partes de fecha 24 de noviembre de 2010, debiendo tenerse en cuenta que el valor de dicha transacción debe corresponder al día en que esta se realice, esto es, el 15 de febrero de 2011.

Que proporcionó el correo electrónico de 15 de febrero de 2011 enviado por funcionaria del Banco de Crédito del Perú (folio 8762), en el que esta le comunica a Ultramar que se ha transferido a su cuenta la suma de US\$ 40 000 000,00.

Que asimismo, presentó el Acta de Junta de Accionista de de 3 de febrero de 2011 (folios 8602 a 8609), en la que la recurrente y Ultramar representan el 100% del total de las acciones. En dicha acta se acuerda, entre otros, la aprobación del préstamo sindicado proporcionado por Goldman por la suma de



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

US\$ 85 000 000,00, del cual US\$ 3 969 313,00 sería asignado a , US\$ 52 565 043,00 a la recurrente y US\$ 28 465 644,00 a . Asimismo, se precisa que del monto asignado a la recurrente, US\$ 40 000 000,00 serían desembolsados en favor de conforme a las instrucciones que la primera proporcionó a los Lenders y al Banco Agente el cual correspondería a la adquisición de acciones por US\$ 38 600 000,00 y US\$ 1 400 000,00 derivado del Contrato de Cesión de Crédito, conforme con lo dispuesto en la Carta de intención del 24 de noviembre de 2010.

Que como se puede apreciar de la documentación antes descrita, como Contrato de Crédito y Fianza, Notificación de Desembolso de fecha 10 de febrero de 2011, Informe de Auditoría correspondiente al 31 de diciembre de 2010 y 31 de diciembre de 2011, los documentos denominados Letter Of Direction y Funds Flow Memorandum, el Contrato de Compra de acciones suscrito con la Carta de fecha 10 de febrero de 2011, correo electrónico de 15 de febrero de 2011 enviado por la Junta de Accionista de de 3 de febrero de 2011 y documentación contable, se comprueba que existe evidencia de que la recurrente recibió de un préstamo sindicado por la suma de US\$ 51 864 169,34, de los cuales una parte fue destinada a la adquisición del 46,90% de las acciones de que eran de propiedad de por un importe de US\$ 38 600 000,00, así como para el pago del crédito cedido por por dividendos declarados en favor de apreciándose del Contrato de Crédito y Fianza que se le solicitó a Goldman la transferencia en la cuenta de aquella empresa por la suma total de US\$ 40 000 000,00, acreditándose de esa manera que parte de dicho crédito no ingresó a la cuenta de la recurrente, pues ingresó a la cuenta del vendedor de las acciones, por lo que no es correcta la afirmación de la Administración que necesariamente el préstamo sindicado debía ingresar a la cuenta bancaria de la recurrente, para acreditarse su recepción, más aún cuando de la evaluación en conjunto de la citada documentación, y no de forma aislada (uno por uno), se determinó que la recurrente recibió un préstamo por US\$ 51 864 169,34 de parte de

Que además, si bien la recurrente no presentó la carta de intención de fecha 24 de noviembre de 2010, descrita en la Carta de fecha 10 de febrero de 2011 y en el Acta de la Junta de Accionistas de de 3 de febrero de 2011, documentos emitidos antes de la celebración del Contrato de Crédito y Fianza (15 de febrero de 2011), ello no enerva que de la evaluación conjunta de este contrato y la documentación complementaria a este existe certeza de que la recurrente generó un préstamo sindicado para efectos, entre otros, de la adquisición de acciones a Ultramar y el pago de dividendos a que se obligó de acuerdo con el contrato de cesión de créditos.

Que así también, si bien del Contrato de Crédito y Fianza suscrito con Goldman se advierte que en la Sección I se establece que Andino es quien adquiriría el 46,90% de las acciones de mientras que del Anexo denominado Schedule 4.2 A, que forma parte del citado contrato, es la recurrente quien adquiriría dichas acciones, de la evaluación en conjunto de la documentación antes citada, se desprende que quien efectivamente efectuó la compra de las acciones de fue la recurrente, por lo que el argumento de la Administración en este extremo carece de sustento, al igual que en el contrato no se precisa el monto destinado a cada operación, pues conforme con los documentos complementarios al referido contrato como Letter Of Direction y Funds Flow Memorandum el importe de US\$ 40 000 000,00, que es el importe de la recurrente, debía transferirse a la cuenta bancaria de Ultramar por la adquisición de las referidas acciones

Que de la misma manera, respecto de la Notificación del desembolso, cabe señalar que, según el Contrato de Crédito y Fianza, antes citado, dicho documento solo debe referirse a la distribución del préstamo, siendo que como se ha señalado precedentemente, de acuerdo con el citado documento le correspondía a la recurrente la suma de US\$ 51 864 169,34, además que a través del Anexo denominado Funds Flow Memorandum se estableció las transferencias que debían efectuarse por el préstamo sindicado, dentro de ellos, la adquisición de las acciones a Ultramar por US\$ 40 000 000,00 y un abono en la cuenta de la recurrente por US\$ 2 522 355,43, por lo que el argumento de la Administración carece de sustento, en el sentido de que dicho documento no precisa la forma o las cuentas en las que se realizaría el desembolso al igual que los otros argumentos orientados a desvirtuar que parte del préstamo sindicado en favor de la recurrente fue destinado al pago de la compra de acciones de Neptunia y el pago de dividendos por cuenta de esta a Ultramar.



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

Que por otro lado, la recurrente afirma que el préstamo recibido de Andino no ingresó a su cuenta, dado que su vinculada trasladó los fondos de dicho préstamo directamente a para la cancelación de la deuda que mantenía con esta última, precisando que los fondos se obtuvieron producto de la emisión de bonos que realizó la primera, por un importe de US\$ 115 000 000,00, siendo el agente garante de la emisión de los bonos, el cual de dicho importe trasladó una parte para la cancelación del préstamo sindicado.

Que para sustentar su afirmación, la recurrente presentó:

- El documento denominado Payoff Letter con su traducción al español (Carta de Liquidación) de fecha 13 de noviembre de 2013 (folios 8725 a 8740), en el que le comunica a y la recurrente, que ha tomado conocimiento de sus intenciones de cancelar el préstamo sindicado el 13 de noviembre de 2013, por lo cual le comunica que el saldo de la deuda a esa fecha sería de US\$ 74 343 396,17, al cual debía sumársele intereses por US\$ 1 104 401,66, prima de US\$ 3 074 889,81 y honorarios legales por US\$ 52 168,86 y US\$ 7 080,00, representando como total a abonar la suma de US\$ 78 581 936,50. Se precisa en dicho documento que si los fondos no son recibidos hasta las 12 pm de dicha fecha, se acumularan intereses y cargos adicionales a la tarifa diaria de US\$ 25 100,04 por día y se da instrucciones para efectos de que se efectúen transferencias a y a las citadas empresas legales.
- El documento denominado Cross Receipt con su traducción al español (Constancia de Recepción) de fecha 13 de noviembre de 2013 (folios 8716 y 8724), en el que se señala la emisión y venta de hasta 115 000 000 de bonos con derechos prioritarios con vencimiento al 2020, precisándose que el emisor declara haber recibido a través de una transferencia bancaria de US\$ 113 850 000,00 por emisión de bonos, de acuerdo con las instrucciones del Anexo A.
- Carta emitida por de fecha 12 de noviembre de 2013 (folios 8710 a 8714 y 8717 a 8722), en la que se indica que, en virtud del Contrato de compra de 7 de noviembre de 2013, suscrito entre dichas empresas, participando como garante, la primera autoriza y ordena a en nombre de los compradores a pagarle a la fecha de cierre, el ingreso generado como consecuencia de la venta de los bonos por la suma total de US\$ 113 850 000,00, el cual será aplicado de la siguiente manera: i) US\$ 35 268 063,50 a la cuenta de Andino, ii) US\$ 78 522 687,64 en la cuenta bancaria de iii) US\$ 52 168,86 y US\$ 7 080,00 en las cuentas bancarias de respectivamente.
- Los Reportes de Historia de Documentos de diciembre de 2012 y diciembre de 2013 de la Cuenta de Pasivo 451212 - Préstamo Otras Entidades relacionada con el tercero (folios 1864 y 1865), en los que se aprecia el saldo a diciembre de 2012 del préstamo que realizó esta empresa, así como los abonos efectuados en los ejercicios 2012 y 2013, advirtiéndose de este último ejercicio que comprende, entre otros, la cancelación del préstamo por US\$ 43 767 270,15, siendo que del Reporte denominado Historias de documentos de noviembre de 2013 (folio 1915) se aprecia que se canceló el importe de US\$ 1 270 225,12, manteniéndose un saldo de US\$ 42 497 045,03, que como se indicara de acuerdo con el registro contable de diciembre de 2013, se canceló.
- Copia de un documento denominado Inputs (folio 1912), en el que se observa que el importe a pagar por el préstamo sindicado es de US\$ 78 522 687,64, al cual acompañó documentos con el logo de emitidos a la recurrente, (folio 1946), en los que se detalla la deuda del préstamo de cada una de las citadas empresas, determinada al 13 de noviembre de 2013, por los importes, en el caso de la primera por US\$ 1 757 704,62 y US\$ 43 133 369,72, cuyo monto total asciende a US\$ 44 891 074,34, en el caso de la segunda por US\$ 111 951,48 y US\$ 2 749 133,49, cuyo total asciende a US\$ 2 861 084,97 y en el caso de la tercera por US\$ 1 205 233,71 y US\$ 29 565 294,59, cuyo total asciende a US\$ 30 770 528,30, los cuales debían depositarse en la cuenta bancaria de (folios 1933 a 1937). Adjuntó a dichos documentos, los asientos contables (folios 1920 y 1945), en los que se aprecia la reclasificación de cuentas de pasivo, cancelando dichos importes con cargo en la cuenta del pasivo que contiene el registro contable del préstamo sindicado con y con el abono en la Cuenta del Pasivo 441114 - Préstamos de accionistas - dólar por préstamo



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

efectuado por [redacted] y el Estado de Cuenta Bancaria de Andino del Banco de Crédito del Perú del mes de noviembre de 2013 (folio 1932), en el que se observa una transferencia del exterior efectuado el 13 de noviembre de 2013 por la suma de US\$ 35 268 000,50.

- Como anteriormente se señalara, la recurrente presentó el documento denominado Saldo Sindicado al 30.09.13 (folios 1913 y 1914), en el que se aprecia cuáles serían los montos originados del préstamo sindicado, siendo que en el caso de la recurrente correspondería a los importes de US\$ 42 497 045,03, US\$ 631 311,05, US\$ 1 100 366,31 y US\$ 657 338,30, los cuales responderían al capital, el MWP (penalidades), intereses y prima, respectivamente.

Que adicionalmente, cabe señalar que de la información que obra en la página web de la Superintendencia de Mercado y Valores<sup>4</sup>, relacionada con el Fundamento de Clasificación de Riesgo de Andino, preparado por [redacted] Clasificadora de Riesgo, por la Sesión de Comité N°

02/2014: 30 de enero del 2014 Información financiera al 30 de setiembre del 2013, se indica en el acápite b) referido al Endeudamiento patrimonial y estructura de deuda, entre otros, que en la Sesión de Directorio realizada el 25 octubre del 2013, Andino, acordó realizar operaciones de financiamiento hasta por US\$ 200 000,000,00, incluyendo emisiones de obligaciones a ser colocadas en el mercado local o internacional, por lo cual ha trabajado con los bancos de inversión Bank of America -

[redacted] la estructuración de la emisión de los Bonos, siendo que el 7 de noviembre del 2013 efectuó su primera colocación de bonos corporativos en el mercado internacional, por el monto colocado de US\$ 115 000 000,00 a un plazo de 7 años y una tasa de 11,00%. Se precisa que parte de los fondos obtenidos por la emisión de los bonos antes indicados, le permitió prepagar el íntegro del préstamo sindicado estructurado por Goldman, cuyo saldo era de US\$ 74.000 000,34 el cual fue otorgado por un grupo de prestamistas bajo el Credit and Guaranty Agreement de fecha 15 de febrero del 2011, se indicó además que esta operación de crédito fue suscrita entre Andino, y dos de sus subsidiarias [redacted] con [redacted] por un crédito sindicado de US\$ 85 000 000,00 con vencimiento en 5 años, y se dividió en dos tramos: un tramo "bullet" por US\$ 60 000 000,00 millones y el otro amortizable por US\$ 25 000 000,00 que devengaban una tasa de interés anual de 13% y 10%, respectivamente. Según se indica, las emisiones con estos instrumentos le permiten a Andino financiar los requerimientos de recursos a las empresas del Grupo desde la Holding, homogenizando las condiciones y controlando las necesidades de capital de trabajo de cada una, así como amparar el crecimiento del volumen transaccional de manera más holgada y bajo mejores condiciones.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes citada, se aprecia que generó la emisión de bonos a fin de cumplir, entre otras, con la cancelación de un préstamo sindicado que mantenía aquella conjuntamente con la recurrente y [redacted] por un importe total de US\$ 78 522 687,64, que comprende, entre otros, la deuda de la recurrente con [redacted] y los costos que se generaron por el pago anticipado de la deuda, que de acuerdo con las instrucciones de Andino, debían transferirse a la cuenta bancaria de Goldman, siendo que a través de los registros contables que obran en el expediente, se detectó que dicha deuda se cancelaría mediante una compensación de acreencias con [redacted] por el otorgamiento de préstamo por la suma de US\$ 44 891 074,34.

Que en tal sentido, contrariamente a lo señalado por la Administración, existen evidencias de que Andino realizó un préstamo en favor de la recurrente para que este sea utilizado en la cancelación que esta última mantenía con Goldman, por el cual ingresó a la esfera patrimonial mediante una compensación realizada entre pasivos, conforme se advierte de la información contable proporcionada por la recurrente, por lo que se encuentra acreditado que esta recibió de [redacted] un préstamo para efectos de cancelar la deuda que mantenía en el ejercicio 2013 con [redacted] tal como lo afirma la recurrente.

Que por tanto, al haberse acreditado que el préstamo recibido por la recurrente se orientó a la cancelación de otro préstamo y que este último se destinó, entre otros, a la compra de acciones de una subsidiaria y el pago de dividendos al vendedor, la causalidad de los intereses que generaron el referido préstamo, materia de observación, también se encuentra acreditada, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

<sup>4</sup> <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/AIH.PDF> (Fecha de consulta: 21 de octubre de 2024).



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

Que en cuanto a deducibilidad de la **pérdida por diferencia de cambio**, se tiene de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (folio 9658/reverso y 9656/reverso) se aprecia que la Administración observó el cargo a resultados por pérdida por diferencia de cambio contabilizada en la Cuenta de Gastos 676101 – Pérdida por diferencia de cambio por la suma de S/ 16 562 929,17, tal como se muestra a continuación:

| Periodo        | Fecha      | Cuenta | Glosa                           | Importe S/    |
|----------------|------------|--------|---------------------------------|---------------|
| Enero 2015     | 31/01/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 2 609 228,58  |
| Febrero 2015   | 28/02/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 1 399 151,56  |
| Marzo 2015     | 31/03/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 75 629,81     |
| Abril 2015     | 30/04/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 1 134 447,20  |
| Mayo 2015      | 31/05/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 1 172 262,12  |
| Junio 2015     | 30/06/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 794 113,04    |
| Julio 2015     | 31/07/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 491 593,79    |
| Agosto 2015    | 31/08/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 1 701 670,80  |
| Octubre 2015   | 31/10/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 2 420 154,03  |
| Noviembre 2015 | 30/11/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 3 365 526,71  |
| Diciembre 2015 | 31/12/2015 | 676101 | Ajuste por diferencia de cambio | 1 399 151,55  |
| Total          |            |        |                                 | 16 562 929,17 |

Que para efectos de sustentar la observación la recurrente presentó el Reporte denominado Historia de documentos del mes de diciembre de 2015 (folio 1863), en el que se observa que la pérdida por diferencia de cambio, materia de observación, proviene del ajuste de la moneda de origen del préstamo efectuado por Andino contabilizado en la Cuenta del Pasivo 441114 - Préstamo de Accionistas - Dólar no Cte., aspecto en que coinciden tanto la recurrente como Administración, siendo la materia controvertida, de acuerdo por lo expuesto por esta última, la acreditación de la recepción de dichos fondos y su destino a operaciones propias que sirvieran para generar renta o mantener la fuente.

Que sobre el particular, debe señalarse que teniendo en cuenta que la pérdida por diferencia de cambio se encuentra vinculada al préstamo que le realizó a la recurrente Andino, y que en el análisis de la deducibilidad de los intereses generado por dicho préstamo se determinó que la recurrente recepcionó los fondos del referido préstamo mediante la compensación de pasivos y que además fue destinado a la cancelación de la deuda que mantenía la recurrente con Goldman, para efectos de adquirir, entre otros, las acciones de titularidad de Ultramar y el pago a esta de los dividendos declarados por Neptunia, en virtud de que era propietaria de dichas acciones, procede en el mismo sentido, dar por acreditada la causalidad de la aludida pérdida de la diferencia de cambio materia de observación, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente.

## 1.2 Reparos por servicios prestados por empresa vinculada que no son fehacientes y por reembolso de gastos de viaje que no cumplen con el principio de causalidad

Que la recurrente sobre los servicios corporativos sostiene que estos fueron prestados por en virtud de un contrato de locación de servicios, en el que se pactó que esta última se encargaría de brindarle diversos servicios vinculados al desarrollo del negocio, habiendo presentado para sustentar dichos servicios, adicionalmente al citado contrato, correos electrónicos mediante los cuales se evidencia la prestación de dichos servicios durante el ejercicio 2015, especificándose la consultoría en negocios y financiera realizada por la aludida empresa, como opiniones respecto de decisiones financieras, cotizaciones, suscripción de pagarés, renovación de fianzas, estimaciones de deudas con entidades bancarias, entre otros. Agrega que cumplió con proporcionar todos los documentos que acreditan la realidad, fehaciencia, causalidad y devengo de las operaciones que fueron materia de observación.





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que respecto de los reembolsos menciona que de acuerdo con Cláusula Novena del Contrato de Locación de Servicios suscrito con la citada empresa se obligó a devolverle los gastos efectuados para la efectiva prestación de los servicios por parte de \_\_\_\_\_ por lo que considera que se encuentran plenamente justificados. Agrega que resulta incorrecto que la Administración considere que no se encuentra acreditada la prestación del servicio cuando ella misma, de la evaluación de la documentación que presentó, no consideró que esta fuese falsa.

Que sobre el cuestionamiento del principio de causalidad y fehaciencia de los gastos de viaje, refiere que estos se asocian a los gastos de viaje de \_\_\_\_\_ directivos de \_\_\_\_\_ efectuados producto del cumplimiento de su labor con la finalidad de generar renta para la empresa. Agrega que en virtud de la Cláusula Novena del Contrato de Locación de Servicios suscrito con la citada empresa, se obligó a devolverle los gastos que realizó para la efectiva prestación del servicio, por el cual presentó boletos de viajes, documentación cursada entre ambas partes, en las que se indicaba que el íntegro del gasto correspondía que sea asumida por ella, copia de las facturas de la agencia de viaje, así como de los estados bancarios por depósitos realizados en favor de \_\_\_\_\_ por el reembolso de los gastos.

Que manifiesta que no resulta correcto que la Administración efectúe una valoración sesgada y separada de los medios probatorios para realizar el reparo, afirmando que estos son insuficientes, siendo que dichos gastos se encuentran relacionados con su actividad y corresponden a una obligación contractual que debía cumplirse.

Que por su parte, la Administración señala que del análisis en conjunto de la documentación presentada por la recurrente se determinó que aquella no sustentó de manera fehaciente haber recibido los servicios corporativos ni los que figuran como reembolsos, dado que no prueba la efectiva realización de dichos servicios, siendo que adicionalmente, de acuerdo con el Contrato de Locación de Servicios celebrado entre la recurrente y la empresa vinculada \_\_\_\_\_, esta última debía presentar informes trimestrales por los servicios especificados en el contrato, lo que no se aprecia que se haya proporcionado en la etapa de fiscalización, por lo que consideró que las operaciones materia de observación constituyen gastos no fehacientes no deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que respecto del reembolso de los gastos de viaje, menciona que la documentación presentada como factura, boleto de viaje, correo de coordinación entre el personal de la recurrente y el de la empresa \_\_\_\_\_ por la refacturación de los boletos aéreos de \_\_\_\_\_ estados de cuenta bancarios y vouchers contables, únicamente, acreditan la emisión de comprobantes de pago por parte de la citada empresa, la cancelación de dichos gastos, así como su contabilización, pero no la necesidad de los viajes realizados por tales personas ni su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que mediante los puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folio 9773), la Administración formuló reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por los conceptos de servicios prestados por su empresa vinculada que no son fehacientes, al que considerar que no se acreditó la efectiva prestación de dichos servicios, por la suma de S/ 1 957 301,18; y por reembolso de viajes al determinar que estos no cumplen con el principio de causalidad, por S/ 31 676,09, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_

Que a través del punto 5 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 9679), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión del Registro de Compras observó diversas operaciones realizadas con la empresa \_\_\_\_\_, por lo que con la finalidad de verificar la fehaciencia, el cumplimiento del principio de causalidad y el devengo de dichas operaciones, le requirió que presente un escrito en el que precise con el mayor detalle posible las operaciones realizadas con dicha empresa y las razones por las cuales las considera como gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2015. Asimismo, le solicitó los documentos como comprobantes de pago, medios de pago bancarios, guías de remisión, contratos, adendas, informes, resultados, análisis, flujo de caja y



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

toda documentación adicional que demuestre la fehaciencia, el cumplimiento del principio de causalidad y el devengo de los bienes o servicios adquiridos de la referida empresa.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 20 de agosto de 2018 (folios 2547 a 2549) en el que manifiesta que las operaciones por el importe de S/ 150 000,00 cada una, corresponden a los servicios que le prestó en virtud de un contrato de locación de servicios por los conceptos de desarrollo de negocios, identificación, evaluación técnica y financiera y desarrollo de proyectos y futuros negocios para la empresa, relaciones corporativas que implica identificar, contactar y mantener permanentemente comunicación y relaciones con las diferentes autoridades de las instancias de los gobiernos locales, regionales, central, congreso y demás, comunicación corporativa que implica elaboración, desarrollo, e implementación de estrategias y planes de comunicación con los distintos públicos y responsabilidad social corporativa, por los cuales presenta diversa documentación. Por los demás servicios indicó que corresponden a servicios esporádicos que le prestó la aludida empresa. Asimismo, manifiesta que los citados servicios cumplen con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Punto 5 resultado del citado requerimiento y su Anexo N° 01 (folios 9644, 9645, 9651 y 9652) la Administración dejó constancia del escrito y documentación proporcionada por la recurrente e indicó que dicha documentación no acredita la efectiva prestación de servicios y el cumplimiento del principio de causalidad, siendo que en algunos casos no se sustentó si los servicios culminaron en el ejercicio 2015.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 9630 y 9631), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° e indicó que la documentación proporcionada por aquella no permite demostrar la efectiva prestación de los servicios contratados a la empresa por las que consideró no eran fehacientes.

Que sobre los servicios que le presta a la recurrente de manera esporádica, la Administración indicó que la mayoría de estos corresponden a servicios sujetos a resultados y a gastos de viajes. Respecto de los servicios sujetos a resultados, refiere que la documentación proporcionada no permite demostrar la realización del servicio, la relevancia del servicio recibido en la obtención de los ingresos gravados y declarados y si el servicio se utilizó en el ejercicio 2015; igualmente, en el caso de los gastos de viaje, mencionó que la documentación proporcionada no le permite demostrar el cumplimiento del principio de causalidad señala que el detalle de las observaciones se encuentra contenido en el Anexo N° 01 adjunto al citado requerimiento. Por lo tanto, solicitó a la recurrente que presente sus respectivos descargos, y proporcione la documentación que los sustente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 3 de abril de 2019 (folios 8533 a 8538), en el que manifiesta que la empresa se obligó a prestarle diversos servicios que se caracterizan especialmente por representar un apoyo en la gestión de actividades directamente relacionadas con la administración, organización y análisis de negocios en su favor, por los cuales se realizó diversas coordinaciones mediante los correos electrónicos. Agrega que a través de los citados correos se explica a detalle la consultoría en negocios y financiera realizada por la aludida empresa que comprende opiniones respecto de las decisiones financieras, cotizaciones, suscripciones de pagarés, renovación de fianzas, estimaciones de deudas con entidades bancarias, entre otros.

Que por otro lado, señala que la Administración no ha tenido en cuenta la Cláusula Novena del citado contrato de locación de servicios, en la que se obliga a devolver o reembolsar los gastos asumidos por la empresa para la realización de los servicios, por lo que considera que tales reembolsos se encuentran plenamente justificados, como son los servicios por implementación de la mejora de procesos, servicio de parametrización de línea ética, servicio de asesoría en el diagnóstico y diseño de área de administración y finanzas, reembolso de gastos de viaje de y servicio de implementación de la herramienta Salesforce y sus correspondiente licencias.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que en el resultado del citado requerimiento, (folios 9589 a 9595), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente e indicó que de su evaluación, en cuanto a los servicios corporativos contenidos en el contrato de locación de servicios celebrado con su vinculada no se ha demostrado que dichos servicios (desarrollo de nuevo negocios para la recurrente, relaciones corporativas con las instituciones públicas involucradas en el negocio de la recurrente, comunicación corporativa con los distintos públicos objetivo de la recurrente y la aplicación de la responsabilidad corporativa) se hayan realizado; y si bien presentó información como asientos contables y contratos relacionados con la venta de acciones de y documentación relacionada con la adquisición de acciones de estos últimos hechos ocurridos en los años 2013 y 2011, no es posible demostrar con esos supuestos servicios producidos en ejercicios anteriores, la prestación de servicios en el ejercicio 2015.

Que con relación a los servicios varios reembolsables calificados por la recurrente como servicios esporádicos prestados por la empresa por los conceptos de asesoría en el diagnóstico y diseño del área de administración y finanzas, implementación de mejoras de procesos e implementación de Salesforce, menciona que las facturas, los medios de pago, los asientos contables y correos donde se coordina la distribución del gasto entre las distintas empresas del grupo no permiten verificar si el servicio efectivamente se realizó, así como tampoco si se utilizó en el ejercicio 2015.

Que sobre el servicio de parametrización de línea ética, señala que de la documentación presentada por la recurrente como factura emitida por factura emitida por la propuesta emitida por este último, por el servicio de acompañamiento a la citada empresa en la implementación, recepción y reporte de eventos en su sistema integrado de denuncias, medios de pago, el depósito de detracción, copia del Código de Ética y correos electrónicos en el que se le informa al personal del envío del citado código y de los canales de denuncia que pueden utilizar por conductas que pueden ser consideradas como faltas contempladas en el referido código, se advierte que el servicio prestado por consistía en la implementación de un sistema integrado de denuncias más no la elaboración de un código de ética, siendo que los canales de denuncia recién fueron de acceso al personal de la recurrente en el ejercicio 2017, tal como se desprende de un correo electrónico de fecha 28 de abril de 2017.

Que en tal sentido, concluyó que con la documentación proporcionada no es posible determinar si el servicio se realizó y tampoco que el servicio integrado de denuncia se utilizó en el ejercicio 2015.

Que respecto a los gastos de viaje realizados por y señala que la documentación presentada no demuestra que tales gastos cumplan con el principio de causalidad, pues el hecho de que tales personas sean directivos de y gerente general de la recurrente no resulta suficiente para acreditar el cumplimiento del citado principio.

Que posteriormente, a través del ítem N° 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 9547 y 9550), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización respecto del presente reparo, a fin de que presentara su descargo respectivo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito del 24 de julio de 2019 (folios 8778 y 8779), en el que se remite a los argumentos expuestos en su escrito de 3 de abril de 2019 antes citado.

Que en el resultado del referido requerimiento (folio 9530) la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que al no haberse proporcionado documentación que demuestre la efectiva prestación de los servicios presuntamente prestados por la empresa vinculada ni los servicios de terceros por los cuales la citada empresa solicitó reembolso, así como el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos de viaje por los cuales Andino Investment solicita el reembolso, se mantiene el reparo.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 9589) se aprecia que la Administración observó gastos de servicios corporativos por la suma de S/ 1 957 301,18, al considerar que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios realizados por su vinculada

así como los gastos que fueron sujetos de reembolso por S/ 31 676,09, al determinar que no se sustentó que dichos reembolsos cumplieran con el principio de causalidad.

- ***Servicios prestados que no son fehacientes***

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01923-4-2004 y 01807-4-2004, entre otras, 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 de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal 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 el registro contable de los mismos.

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

Que según se aprecia del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 9625 y 9626), la Administración observó las **Facturas N°**

emitidas por la empresa por los conceptos de desarrollo de negocios, identificación, evaluación técnica y financiera, y desarrollo de proyectos y futuros negocios para la empresa, relaciones corporativas, comunicación corporativa y responsabilidad social, a razón de S/ 150 000,00 cada una, al considerar que la documentación presentada por la recurrente no acredita la efectiva prestación de servicios contratado a la citada empresa.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que para efectos de sustentar las operaciones facturadas, la recurrente presentó copia del Contrato de Locación de Servicios<sup>5</sup> y primera adenda a dicho contrato suscritos entre la recurrente y la empresa el 26 de enero de 2013 (folios 1115 a 1122), en el que esta última se compromete a prestar los servicios detallado en el Anexo N° 1 adjunto al citado contrato (folio 1118), en donde se observa que corresponden a: i) desarrollo de negocios (identificación, evaluación -técnica y financiera- y desarrollo de proyectos y futuros negocios para la empresa, ii) relaciones corporativas (identificar, contactar y mantener permanente comunicación y relaciones con las diferentes autoridades e instancias de gobiernos locales, regionales, central, congreso y demás instituciones públicas que están involucradas en el negocio), iii) comunicación corporativa (elaboración, desarrollo e implementación de estrategias y planes de comunicación con los distintos públicos objetivos - prensa, instituciones públicas, gremios privados, clientes, población, etc.) y iv) responsabilidad social corporativa (identificar las expectativas razonables de los grupos de interés y satisfacerlas a través de los planes de acción específicos). Se precisa en dicho anexo que la empresa contará con empresas que prestan servicios en estrategias de comunicación y medios, así como asesores de estrategia empresarial y relacionamiento Estado - Sector privado, además del propio personal.

Que en dicho contrato se establece que se obliga con la recurrente, entre otros, a presentar informes trimestrales correspondientes a los servicios señalados en el citado contrato y su anexo; mientras que la recurrente a proporcionar, entre otros, la documentación e información que el citado prestador de servicio solicite, así como a reembolsar según sea el caso el monto de los gastos en que pueda incurrir el citado proveedor con ocasión de los servicios contratados conforme a la Cláusula Novena que señala que todos los gastos y tributos que genere la prestación de los servicios correrán por cuenta de la recurrente, siendo que en caso el referido proveedor efectuara el gasto, este debía ser reembolsado por la recurrente previa coordinación.

Que asimismo, presentó copia de las Facturas N°

emitidas por la empresa el 9 de enero, 5 de febrero, 5 de marzo, 6 de abril, 6 de mayo, 4 de junio, 8 de julio, 5 de agosto, 7 de setiembre, 7 de octubre, 9 de noviembre y 11 de diciembre de 2015 por los conceptos de servicios corporativos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre 2015 (folios 845, 847, 887, 927, 950, 1010, 1016, 1023, 1050, 1080, 1095, 1104, 7902, 7909, 7918, 7926, 7937, 7946, 7949, 7961, 7973, 7982, 7990 y 8008).

Que adjuntó a dichos comprobantes de pago los Reportes de los Vouchers Provisiones por Pagar, en los que se aprecia el registro contable de la provisión de las citadas facturas, estados de cuenta bancarios, voucher general por el pago de las facturas, estados de cuenta por los saldos por pagar de las facturas, constancia de depósito de detracción y Planilla de Proveedores del BCP (folios 731, 767, 780, 781, 846, 848 a 850, 882 a 884, 888, 889, 890, 896, 899 a 901, 922 a 926, 928 a 935, 940, 941, 951 a 960, 1005 a 1009, 1011 a 1015, 1017 a 1022, 1024 a 1029, 1031 a 1034, 1036, 1038, 1051, 1053 a 1057, 1059, 1060, 1062 a 1075, 1077, 1079, 1081, 1082 a 1088, 1094, 1096 a 1105, 1107, 1109, 7889, 7900, 7903 a 7908, 7910 a 7917, 7919 a 7925, 7927 a 7936, 7938 a 7945, 7947, 7948, 7950 a 7960, 7962 a 7972, 7974 a 7981, 7983 a 7986, 7988, 7989, 7991 a 7999, 8001 a 8007 y 8009 a 8011).

Que también presentó copia de correos electrónicos (folios 8012 a 8095) en los que se aprecia en algunas ocasiones coordinaciones entre el personal de con el de la recurrente por el financiamiento mediante leasing por la adquisición de equipos y grúas, vigencia de poder de los directores, renovación de cartas fianzas, tasas financieras, servicios de cabotaje, asimismo, coordinaciones entre el propio personal de la recurrente sobre renovación de contratos, entre otros.

<sup>5</sup> Con fecha 26 de enero de 2013, la recurrente y suscribieron una adenda al citado contrato (folios 1115 y 1116), en el que se acuerda que el contrato tendrá un plazo de vigencia de 6 años contados a partir del 26 de enero de 2013 hasta el 26 de enero de 2019 y podrá ser renovado a su vencimiento por periodos iguales, previa condición de las condiciones y tarifas.





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que de la revisión del mencionado contrato, se tiene que la empresa vinculada a la recurrente se obligó a prestarle a esta los servicios de desarrollo de negocios y relaciones, comunicación y responsabilidad social corporativa, por los cuales debía presentar de manera trimestral un informe por los servicios prestados y señalados en el Anexo N° 1 antes citado; sin embargo, en el caso de autos, la recurrente no presentó dicha documentación; y si bien, proporcionó correos electrónicos en los que se aprecia coordinaciones entre el personal de la recurrente con el de la citada empresa de su contenido no se advierte que se haya acreditado que correspondan a los servicios especificados en el referido Anexo N° 1.

Que en cuanto a los comprobantes de pago y los asientos contables, así como los documentos de pago (estados de cuenta bancarios, voucher general por el pago de las facturas, estados de cuenta por los saldos por pagar de las facturas, constancia de depósito de detracción y Planilla de Proveedores del BCP), cabe señalar que estos no acreditan que los servicios consignados en estos hayan sido efectivamente prestados, por lo que resultan insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones, conforme con el criterio establecido en las resoluciones de este Tribunal antes citadas.

Que en tal sentido, de la evaluación conjunta de los documentos indicados citados, se tiene que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios materia de observación, pues no presentó documentación adicional como los informes trimestrales previstos en el contrato antes citado u otra documentación que permita verificar su vinculación con las operaciones facturadas y con el contenido de los correos antes referidos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido de que no resulta correcto que la Administración efectúe una valoración sesgada y separada de los medios probatorios para realizar el reparo, afirmando que estos son insuficientes, corresponde mencionar que de lo actuado por la Administración se advierte que esta efectuó una evaluación en conjunto de la documentación presentada por aquella, la cual se dejó constancia en el Requerimiento N° y Anexo N° 1 y su resultado (folio 9589 a 9594, 9625, 9626 y 9630), por lo que lo alegado por la recurrente carece de sentido.

Que igualmente, se advierte que observó las **Facturas N°**

emitidas por la citada empresa por servicios reembolsables, por los importes de S/ 11 430,54, S/ 21 116,55, S/ 6 877,09, S/ 6 088,73, S/ 52 920,00, S/ 28 200,00, S/ 2 468,27 y S/ 28 200,00, respectivamente, al considerar que la recurrente tampoco acreditó los servicios contratados a la empresa

Que para efectos de sustentar la observación, la recurrente presentó copia de las Facturas N°

emitidas por la empresa, el 19 de febrero, 5 de marzo, 6 de abril, 12 de mayo, 9 de julio, 22, 23 y 31 de diciembre de 2015, por los conceptos de servicios reembolsables - Several expenses por asesoría en la implementación de mejoras de procesos, pagos de implementación de Salesforce, several expenses por servicios de parametrización de la línea ética, asesoría en el diagnóstico y diseño del área de administración y finanzas, several expenses por licencia para implementación de herramientas Salesforce, pago implementación salesforce control de cambio y several expenses 2° pago implementación salesforce (folios 755, 757, 772, 790, 823, 836, 939, 947, 983, 993, 996 y 1002).

Que a los referidos comprobantes de pago adjuntó los Reportes de los Vouchers Provisiones por Pagar, en los que se aprecia el registro contable de la provisión de las citadas facturas, estados de cuenta bancarios, voucher general, estados de cuenta por los saldos por pagar de las facturas, constancia de depósito del sistema de detracción y Planilla de Proveedores del BCP por el pago de las facturas (folios 742, 743, 747 a 754, 756, 758, 761, 773, 774, 791, 824, 837, 849, 850, 889, 890, 893, 896, 900, 901, 929, 931, 934, 935, 940, 942, 946, 948, 949, 985 a 988, 992, 994, 997, 1001, 1003, 1004, 1044, 1054 y 1055).



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que por la **Factura N°** , adicionalmente presentó copia de correo electrónico de fecha 22 de junio de 2015 (folios 938, 1042 y 8134), en el que se indica la distribución de gastos por asesoría en el diagnóstico y diseño del área de administración y finanzas sustentada en las Facturas N° emitidas por la empresa (folios 936, 937, 1039 a 1041, 8132 y 8133). En dicha distribución, se aprecia que la recurrente asumiría el 35% al igual que la empresa Neptunia y el 15% las empresas correspondiéndole a la recurrente la suma de S/ 62 445,60.

Que de la documentación antes citada, así como la copia de la factura (folio 8135), en la que se señala que su emisión corresponde a un servicio reembolsable por asesoría en el diagnóstico y diseño de área de administración y finanzas, facturas del tercero prestador propiamente del servicio y correo electrónico, no es posible verificar que el aludido servicio haya sido prestado a la recurrente, por cuanto no se presentó documentación adicional que acredite la realización de dicho servicio, siendo que los vouchers contables, los estados de cuenta y constancia de detracción (folios 929 a 939, 1039 a 1044, 8127 a 8131, 8136 y 8137) solo acreditan la contabilización de la provisión de la factura materia de observación y su cancelación, más no su efectiva prestación del servicio, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por las **Facturas N°** la recurrente adicionalmente presentó correos electrónicos de fechas 26 de febrero y 7 de mayo de 2015 (folios 769, 945, 991, 998, 8163 y 8185), en los que se precisa la distribución de los gastos por la implementación del Salesforce, entre la recurrente y las empresas por los servicios prestados por la empresa correspondiéndole a la recurrente los importes de US\$ 3 704,00, US\$ 2 222,00 y US\$ 1 482,00, así como las coordinaciones para la entrega de las citadas facturas. También adjuntó copia de las Facturas Electrónicas N° (folios 770, 943, 944, 989, 990, 995, 999, 8164, 8177, 8183 y 8184) emitidas por . De los aludidos correos se precisa que la distribución del importe del servicio se realizó aplicando ratios, siendo que a la recurrente le correspondió la ratio de 7.

Que de la documentación antes citada, así como las copias de las facturas (folios 8166, 8178 y 8187), en las que se señala que su emisión corresponde a un servicio reembolsable por 1, 2 y 3 pagos para la implementación del Salesforce, facturas del tercero prestador propiamente del servicio y correos electrónicos, no es posible verificar que el servicio por la implementación del haya sido prestado a la recurrente, por cuanto no se presentó documentación adicional que acredite la realización de dicho servicio en su favor, siendo que los vouchers contables, los estados de cuenta, los cuadros en los que se indica el importe que debe pagar la recurrente por los 1, 2 y 3 pagos y la constancia de detracción (folios 768, 771, 773, 774, 942, 946, 988, 992, 994, 997, 8162, 8165, 8167, 8168, 8179 a 8182, 8186, 8188 y 8189); solo acreditan la contabilización de la provisión de la factura materia de observación y su cancelación, más no su efectiva prestación del servicio, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por la **Factura N°** la recurrente adicionalmente presentó correos de fecha 18 de febrero y 13 de marzo de 2015 (folios 979, 980, 8169 y 8170), en los que se precisa la distribución de los gastos entre la recurrente y las empresas , por los servicios prestados por , por el concepto de (Spanish) y Service Cloud - Enterprise edition (Spanish); así como por la coordinación para el pago de la factura materia de observación. También adjuntó copia del Invoice N° emitida por la citada Factura (folios 981 y 8171), así como un cuadro con el importe a pagar de la citada factura (folio 8172).

Que de la documentación antes citada, así como la copia de la referida factura (folio 8173), en la que se señala que su emisión corresponde a un servicio reembolsable por la licencia por la implementación de la herramienta factura del tercero prestador propiamente del servicio y correos electrónicos, no es posible verificar que los servicios indicados en el párrafo anterior hayan sido prestados a la recurrente, por cuanto no se presentó documentación adicional que acredite su realización en su favor, siendo que los vouchers contables, los estados de cuenta, cuadro en el que se indica el importe que debe pagar la recurrente por la factura materia de observación y la constancia de detracción (folios 982, 985 a 987,



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

8172 y 8174 a 8176), solo acreditan la contabilización de la provisión de la factura materia de observación y su cancelación, más no su efectiva prestación del servicio, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que así también, por las **Facturas N°** la recurrente adicionalmente presentó correos electrónicos de fecha 14, 17, 23 y 28 de diciembre de 2015 (folios 832 a 834), en los que se precisa la distribución de los gastos por el servicio de acompañamiento en la implementación de las mejoras de procesos, por los que la empresa emitió la Factura N° (folio 835), así como correos electrónicos por las coordinaciones para la refacturación de dicho servicio; adjuntó a esta última factura copia del Contrato de Prestación de Servicios suscrito entre la empresa y la empresa el 8 de julio de 2015 (folios 825 a 831), en el que se indica que la primera contrataria los servicios especializados de Apoyo para que le asesore en la implementación de las mejoras de procesos, con el objetivo de mejorar el funcionamiento de las áreas de soporte de 3 de sus empresas, para lo cual se le proporcionaría la información que solicite, coordinaría la realización de las reuniones con los ejecutivos y funcionarios de que considere necesarias para el cumplimiento de sus labores; se precisa que las labores se realizarían en un plazo de 12 semanas contadas a partir de la fecha en que se le entregue la documentación solicitada, considerando esta fecha como el inicio de las labores.

Que de la documentación antes citada y de las copias de la facturas (folios 757, 790, 836 y 8159), en las que se señala que su emisión corresponde a un servicio reembolsable por la asesoría en la implementación de mejoras de procesos (50% al inicio y término del proceso), la factura del tercero prestador propiamente del servicio y correos electrónicos, así como el contrato suscrito entre la vinculada y el citado proveedor del servicio, no es posible verificar que aquel servicio haya sido prestado a la recurrente, pues los correos electrónicos solo referencian que parte de los costos serían distribuidos a la recurrente y otras empresas del grupo, y del contrato y la factura se desprende que un servicio sería prestado a tres empresas del grupo no precisándose cuáles serían dichas empresas, toda vez que no proporcionó documentación adicional que permita comprobar la realización del servicio, como coordinaciones para el requerimiento de información, documentación comercial, informes, entre otros; siendo que los vouchers contables y los estados de cuenta (folios 742, 743, 747 a 754, 756, 758, 782, 788, 761, 791, 837, 849, 850, 891 a 897, 900, 901, 1059, 1060, 8152 a 8158, 8160 y 8161), solo acreditan la contabilización de la provisión de las facturas materia de observación y su cancelación, más no su efectiva prestación del servicio, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por la **Factura N°** la recurrente presentó un cuadro<sup>6</sup> con la distribución del gasto por los servicios prestados de parametrización de la línea ética, correspondiéndole el importe de US\$ 727,89 (folio 822), por el cual la empresa emitió la Factura N° (folios 821 y 8233); adjuntó a dicha factura la propuesta elaborada por la citada empresa por el acompañamiento a , por la implementación, recepción y reporte de eventos en su sistema integrado de denuncias (folios 793 a 820 y 8208 a 8232), en el que se especifica como objetivo promover un ambiente ético teniendo como base el Código de Ética; además, se señala que dentro de las empresas que forman parte de la citada propuesta, se encuentra la recurrente. En dicha propuesta para el desarrollo del servicio se indica que se debe de realizar las siguientes actividades: definición, parametrización y configuración de herramientas, administración y clasificación de las denuncias recibidas a través de los diversos medios establecidos, capacitaciones y proceso de investigación, precisándose que los resultados finales estarán contenidos en un informe definitivo que emitirá.

Que también adjuntó a la documentación referenciada en el considerando anterior, un correo electrónico de fecha 10 de octubre de 2014, enviado por el personal de la empresa

al personal de la recurrente (folio 792), en el que se le menciona la aceptación de la citada propuesta, siendo que los honorarios serán aplicables en los años 2015 y 2016, precisando que en el

<sup>6</sup> En dicho cuadro se indica que la distribución también fue realizada a las empresas



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

caso de la refacturación podría tomarse en cuenta el número de trabajadores, precisa que el mayor detalle de los honorarios se encuentra en el Anexo N° 6 del presupuesto (página 23); el correo electrónico de 10 de diciembre de 2015 (folio 8191), en el que el Gerente de Administración y Finanzas de la recurrente informa al personal que adjunto al citado correo encontrarán el Código de Ética Corporativo del Grupo Andino y sus empresas; y el correo de 28 de abril de 2017 (folio 8190), en el que la firma informa a la recurrente que pueden hacer uso de los canales de denuncias exclusivos.

Que además, proporcionó un documento denominado Código de Ética de (folios 8192 a 8201), en el que se dan los lineamientos sobre los principios que rigen el actuar de los trabajadores del grupo los valores y definiciones y alcances de dicho código.

Que de la documentación antes mencionada, así como la copia de la factura (folio 823 y 8235), en la que se señala que su emisión corresponde a un servicio reembolsable por la parametrización de la línea ética, la factura del tercero prestador propiamente del servicio, correos electrónicos, así como la propuesta del prestador del servicio, no es posible verificar que dicho servicio haya sido prestado a la recurrente, pues los correos electrónicos solo referencian la aceptación de la vinculada para la prestación del servicio y el envío de un Código de Ética aplicado a las empresas del grupo y si bien en el correo de fecha 28 de abril de 2017 la empresa da cuenta que los canales de denuncia se encuentran operativos, no es posible establecer una vinculación con la implementación contenida en la propuesta económica presentada por pues corresponde a otra empresa y otro ejercicio (2014); a lo que debe agregarse que la factura y la propuesta del prestador del servicio solo señalan en qué consistiría el servicio y las actividades que se desarrollaría, y si bien en este último documento se referencia que su alcance también aplica para las empresas del grupo, dentro de ellas la recurrente, no se presentó documentación adicional que permita verificar que dicho servicio se llevó a cabo también en favor de la recurrente como por ejemplo el informe final señalado en la propuesta, siendo que los vouchers contables y los estados de cuenta (folios 750, 761, 824, 849, 850, 8202, 8234 y 8236), solo acreditan la contabilización de la provisión de la factura materia de observación y su cancelación, más no la efectiva prestación del servicio, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que los gastos observados se encuentran relacionados con su actividad y corresponden a una obligación contractual que debía cumplirse; cabe señalar que en el caso de autos se encuentra en controversia la realidad de las operaciones y no su vinculación con la actividad del negocio, y si bien presentó en algunos casos contratos y propuestas para sustentar los servicios facturados y observados, de la evaluación de la información que adjuntó a tales documentos no se aprecia su vinculación con los servicios contratados, por lo que no resulta atendible el argumento de la recurrente.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente, no se aprecia que haya proporcionado documentación que efectivamente acredite la realidad, de las operaciones materia de observación, como por ejemplo cartas comerciales o informes relacionados al trabajo propiamente realizado, siendo que los correos que presentó están en su mayoría relacionados con la entrega de la factura, el pago de esta y la aceptación de la propuesta, mas no así con las coordinaciones para la realización y ejecución servicio.

Que el hecho que en un contrato se obligue a una de las partes a devolver o reembolsar los gastos efectuados para la efectiva prestación de un servicio, no implica que por sí solo resulta suficiente para acreditar el gasto reembolsado, pues para ello debía acreditar que los servicios materia de reembolso efectivamente fueron prestados, lo que en el caso de autos no sucedió, por tanto carece de sustento la afirmación de la recurrente en contrario.

## • **Reembolso de viajes que no cumplen con el principio de causalidad**

Que como se indicara precedentemente, del Resultado del Requerimiento N° (folio 9589) se aprecia que la Administración observó gastos que fueron sujetos de reembolso por S/ 31 676,09, al determinar que no se sustentó que dichos reembolsos cumplieran con el principio de causalidad.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que dichos gastos están relacionados con las Facturas N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ emitidas por la empresa \_\_\_\_\_ por los importes de S/ 23 056,00 y S/ 8 620,00, respectivamente.

Que el inciso r) del artículo 37 de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establece que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. Agrega que la necesidad del viaje queda acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, los gastos de transporte con los pasajes, aceptándose, además, un viático por gastos de alojamiento, alimentación y movilidad que no podía exceder del doble del monto que, por ese concepto, concedía el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que asimismo, según las Resoluciones N° 07089-9-2012 y 01008-8-2013, entre otras, para que resulte procedente la deducción de los gastos de viaje debe acreditarse, con la documentación pertinente, la necesidad de la realización del viaje para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que las Resoluciones N° 1015-4-99 y 04586-4-2014 establecen que la necesidad del viaje se justifica por la naturaleza de las relaciones comerciales de la recurrente en el lugar de destino de dichos viajes, precisándose que no es indispensable que sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino.

Que en las Resoluciones N° 613-4-2000 y 07823-4-2014 se ha precisado que el carácter de indispensable de los gastos de viaje para que sean deducibles para la determinación de la renta neta está referido al carácter de indispensable para el mantenimiento de la fuente productora y/o indispensable para la generación de rentas.

Que como se aprecia, para que los gastos de viaje (pasajes y viáticos) sean deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta gravada, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, criterio establecido en las Resoluciones N° 09601-5-2004 y 11631-4-2007, entre otras.

Que para efectos de sustentar los gastos reembolsables, la recurrente presentó copia de las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por la empresa \_\_\_\_\_, por los importes de US\$ 7 300,70 y US\$ 2 729,72, respectivamente, por los conceptos de servicios reembolsables por pasajes aéreos de \_\_\_\_\_ y servicios varios (folios 872, 878, 8247 y 8255).

Que adjuntó a dichos comprobantes de pago los Reportes de los Vouchers Provisiones por Pagar, en los que se aprecia el registro contable de la provisión de las citadas facturas, estados de cuenta bancarios, Voucher general, Historial de documento por proveedor, Detalle del pago de planilla de proveedores del BPC y Reporte de pago a cuenta de terceros de BCP por el pago de las facturas (folios 858 a 866, 873, 879 a 881, 8237 a 8242, 8248, 8249 y 8252 a 8254).

Que adicionalmente, presentó unos cuadros denominados Factura por reembolso: Cosmos (folios 856, 871, 877 y 8246), en los que se detalla el importe a pagar de las facturas, correos de fecha 18 de febrero y 13 de marzo de 2015 (folios 979, 980, 8169 y 8170); correos electrónicos de fechas 11 de junio de 2015 (folios 854, 855, 869, 870, 875, 876, 8244 y 8245), en los que se aprecia coordinaciones entre personal de la recurrente y de la empresa \_\_\_\_\_ relacionados con un error en la emisión del boleto a nombre de esta última, precisándose que el gasto sería asumido por la recurrente en relación al viaje de \_\_\_\_\_ y que en el caso de \_\_\_\_\_ estaba pendiente la indicación si los gastos serían asumidos por \_\_\_\_\_ y la recurrente.

Que también presentó copia de la Factura N° \_\_\_\_\_ emitida por la empresa \_\_\_\_\_ (folios 853, 868 y 8251) cuyo concepto corresponde a cargos por servicios de emisión de boleto de viaje Lima/Madrid/Francia/Ham-Madrid/Lima/ASU de \_\_\_\_\_ así como los Ticket Electrónico N° \_\_\_\_\_





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

y que detalla el itinerario de los vuelos de y  
que se iniciaría el 6 de junio de 2015 (folios 852, 867, 874, 8243 y 8250).

Que la documentación presentada solo da cuenta de los viajes realizados por y la coordinación para la facturación y los costos que estos significaron, no teniéndose documentación que muestre qué asuntos fueron a tratar las referidas personas en su viaje al exterior, ni las empresas o personas a quienes visitó, ni las comunicaciones cursadas y/o recibidas por la recurrente para la realización del viaje y su vinculación con el giro de su negocio, como cartas o correos electrónicos que referencien su necesidad, entre otros, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto, como informes que contengan los logros obtenidos en dicho viaje, por lo que no se encuentra acreditada la necesidad del viaje para el desarrollo de la actividad productora de renta gravada, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que los gastos de viaje de y directivos de Cosmos y fueron efectuados producto del cumplimiento de su labor con la finalidad de generar renta para la empresa, cabe señalar que ello no ha sido acreditado, pues si bien pertenecen al personal de la recurrente no se presentó documentación adicional que acredite la necesidad del gasto, conforme se ha señalado en el considerando anterior, por lo que el argumento de esta carece de sustento.

## **1.3 Reparos por provisiones contables no sustentadas**

Que la recurrente sostiene que las provisiones materia de observación se encuentran relacionadas al ámbito de la prestación de sus servicios como comisión de seguro de contenedores y adquisición de combustible que se vinculan con las actividades de agenciamiento marítimo, la estiba y manipuleo de todo tipo de carga, remolcaje y practica a nivel nacional, transporte marítimo y fluvial de carga y de persona, operación de terminales marítimos y fluviales, operaciones submarinas, así como servicios integrales prestados para la industria. Agrega que dichas provisiones han sido identificadas con el desembolso efectuado, por lo cual adjuntó las facturas de ingreso que acreditan su reconocimiento en el 2015, al igual que en aquellos casos en que se emitieron en el 2016.

Que refiere que es normal que al cierre del ejercicio deba reconocerse una provisión respecto de los gastos conocidos, sin perjuicio de que el proveedor no haya emitido aún la factura para acreditar la operación teniendo en cuenta que los gastos son deducidos en función del cumplimiento del principio del devengo y que durante el mes de diciembre son gastos que se encuentran plenamente reconocidos en la determinación de la renta.

Que por su parte, la Administración señala que mantiene la observación<sup>7</sup> de las provisiones sustentadas mediante los Asientos N° 103000577, 103000999, 103000381, 103000493, 103000389, 103000679, 103000390, 103000714, 103000672, 103000388, 103000384, 103000386, 103000580, 103000374, 103000365 y 103000366, al no haber presentado la recurrente documentación alguna que las sustenten.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° (folio 9773), la Administración formuló el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por el concepto de provisiones contables no sustentadas por la suma de S/ 130 628,00, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y

Que cabe indicar que la Administración en la resolución apelada (folio 10135/reverso), modificó el monto del reparo de S/ 130 628,00 a S/ 48 871,00, al considerar que la recurrente sustentó parcialmente la observación.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (folio 9678), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión del Libro Diario, detectó, entre otros, gastos registrados en las Cuentas

<sup>7</sup> Cabe indicar que la Administración en la resolución apelada dejó sin efecto provisiones materia de observación por un total de S/ 81 755,00, manteniendo el gasto por provisiones por un total de S/ 48 871,00.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

632921 - Comisión de seguros de contenedores, 633112 - Servicios de remolcaje, 633116 - Control y rec. de contenedores, 634338 - Mantenimiento de maquinaria y equipo, 634357 - Combustible, 635319 - Otros alquileres maquinaria y equipo y 639911 - Vigilancia; por lo que a fin de verificar que dichas provisiones contabilizadas cumplen con el requisito de fehaciencia, el principio de causalidad y devengo para que sean sujetas de deducción del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, le requirió que presente un escrito en el que indicara por cada una de las provisiones cuál es el ingreso gravado vinculado al servicio recibido o bien adquirido que corresponde a las provisiones observadas, así como la documentación que demuestre fehacientemente los servicios recibidos o bienes adquiridos que fueron sujetos de provisión y que además fueron utilizados en la obtención de ingresos gravados.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 20 de agosto de 2018 (folios 2545 a 2547), en el que manifiesta que los desembolsos materia de observación por parte de la Administración comprenden, entre otros, servicio de remolcaje, mantenimiento de maquinaria y equipo, los cuales resultan necesarios para la prestación de sus servicios, pues ella presta servicios de agenciamiento marítimo y naviero, estiba y desestiba, así como cualquier otra actividad relacionada con el transporte de carga y fletamento marítimo como servicio de practicaaje, pilotaje y remolcaje de naves, ejecución de inspecciones marítimas de cualquier clase, servicios de vigilancia, amarre y desamarre de naves, servicios de gaveros y cualquier actividad similar; que por tanto, considera que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que están destinados a la generación de ingresos gravados.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 9648 a 9651/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado y documentación proporcionada por la recurrente e indicó que de su evaluación, advirtió que sustentó parcialmente las operaciones materia de observación que se encuentran detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 9640 a 9643).

Que a través del punto 4 del Requerimiento N° (folios 9629 y 9630/reverso), la Administración comunicó a la recurrente que, mediante el Requerimiento N° observó provisiones contabilizadas en diversas cuentas de gastos, dentro de ellas, las Cuentas 632921 - Comisión de seguros de contenedores, 633112 - Servicios de remolcaje, 633116 - Control y rec. de contenedores, 634338 - Mantenimiento de maquinaria y equipo, 634357 - Combustible, 635319 - Otros alquileres maquinaria y equipo y 639911 - Vigilancia, al no haberse proporcionado documentación que permita demostrar que los gastos contabilizados se encuentran vinculados a ingresos gravados del ejercicio 2015, por lo que le requirió, de tener opinión en contrario, que presente su descargo, adjuntando la documentación pertinente que sustente tales provisiones, las cuales se encuentran detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 9620 a 9624).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 3 de abril de 2019 (folios 8523 a 8532), en el que señala que las operaciones materia de observación se encuentran relacionadas directamente con su actividad comercial, pues presta los servicios de agenciamiento marítimo, estiba y manipuleo de todo tipo de carga, remolcaje y practicaaje a nivel nacional, transporte marítimo y fluvial del carga y personal, operaciones de terminales marítimos y fluviales, operaciones submarinas, servicios integrales para la industria . Agrega que dichos servicios requieren de equipos, tales como embarcaciones, profesionales capacitados en la operación, combustible para el funcionamiento de las maquinarias, profesionales de las áreas administrativa y de operaciones que efectúen los trámites necesarios en representación de las empresas navieras y demás clientes, por lo que considera que resultan necesarios para el desarrollo en la prestación de sus servicios.

Que precisa que ha cumplido con acreditar que las provisiones materia de observación se deben a servicios efectivamente recibidos en el ejercicio 2015 y se encuentran relacionados a la generación de ingresos obtenidos en dicho ejercicio, por lo que no corresponde que se desconozca los gastos observados.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 9586 a 9588), la Administración manifestó que, tal como lo afirma la recurrente, las provisiones observadas están contabilizadas en cuentas que, de acuerdo con la operatividad, deberían formar parte del costo y no del gasto; sin embargo, para que se tenga



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

certeza que es costo o gasto debía revisarse el comprobante de pago emitido por el proveedor del servicio con la finalidad de verificar que las citadas provisiones correspondía a un servicio relacionado al costo, conforme alega la recurrente, y que se haya prestado en el ejercicio 2015; no obstante, al no contar con documentación suficiente que permita demostrar que las provisiones observadas corresponden a costos o gastos de servicios efectivamente realizados y vinculados con los ingresos gravados declarados en el ejercicio 2015 mantuvo el reparo.

Que posteriormente, a través del ítem N° 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 9547 y 9550), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización respecto del referido reparo, a fin de que presentara su respectivo descargo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente proporcionó un escrito el 24 de julio de 2019 (folios 8778), en el que se remite a sus argumentos expuestos en su escrito de 3 de abril de 2019 antes citado.

Que en el resultado del referido requerimiento (folio 9530/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que no se proporcionó documentación alguna que demuestre que los asientos de provisión observados correspondan a los servicios consignados en la glosa de los asientos, se hayan efectivamente realizado y que estaban vinculados a los ingresos gravados en el ejercicio 2015; por lo que considera que no son deducibles como costo a gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37 de la anotada 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 esta ley.

Que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

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

Que según el criterio adoptado por la Resolución N° 04831-9-2012, para efecto de la deducibilidad de un gasto, 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 su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que del resultado del Requerimiento N° (folio 9586) se aprecia que la Administración observó, entre otras, las provisiones contabilizadas en los Asientos Contables N° 103000577, 103000999, 103000381, 103000493, 103000389, 103000679, 103000390, 103000714, 103000672, 103000388, 103000384, 103000386, 103000580, 103000374, 103000365 y 103000366, por un total de S/ 48 871,00, y registradas en las Cuentas de Gastos 633112, 633116, 634338, 634357 y 635319, al considerar que la recurrente no presentó documentación que permita demostrar la realización de los servicios y, por ende, que correspondan a costo o gasto y que se encuentran vinculados a ingresos generados en el ejercicio 2015.

Que de la documentación que obra en el expediente se aprecia que la recurrente, para efectos de sustentar la operación contenida en el **Asiento Contable N°** presentó copia del reporte del asiento contable de fecha 31 de diciembre de 2015 (folio 4955), en el que se consigna como glosa Prov.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Dic.-15 Call Soldeo de Accesorios, con un cargo en la Cuenta de Gastos 634338 y abono en la Cuenta 421112 - Facturas no emitidas dólar por la suma de US\$ 760,00 (S/ 2 593,88) y como proveedor al RUC Adjuntó a dicho asiento el Reporte del Asiento Contable N° 00600166 - Voucher Provisiones por Pagar de fecha 4 de enero de 2016 (folio 4954), en el que se registra la provisión de la Factura N° emitida por consignándose como cargos los registros contables en la Cuenta 421112 - Facturas no emitidas dólar por US\$ 760,00 (S/ 2 593,88) y 40111 - I.G.V. por US\$ 136,80 (S/ 466,90) con abono en la Cuenta 421212 - Facturas por pagar emitidas por US\$ 896,90 (S/ 3 060,78).

Que asimismo, proporcionó copia de la Factura N° emitida el 4 de enero de 2016 por por el trabajo de soldadura de accesorios de E/P Chisco por la suma de US\$ 760,00 correspondiente a diciembre, los Vouchers General N° y de fechas 15 de enero de 2016 y 11 de marzo de 2016 (folios 4950 y 4952), los Estados de Cuenta bancarios del Banco de Crédito del Perú en moneda extranjera N° 002-192-000248354135-31 y del Banco Scotiabank en moneda nacional (folios 4949 y 4951), en los que se aprecia la cancelación de la citada factura, y la Factura de Venta N° emitida por la recurrente a el 31 de diciembre de 2015, por diversos servicios, por la suma de S/ 478 298,81.

Que de los documentos antes citados, se advierte que la recurrente efectuó en el mes de diciembre de 2015 una provisión en una cuenta de gasto por mantenimiento (soldadura) por la suma de US\$ 760,00, por la que para efectos de sustentar dicha provisión presentó copia de la Factura N° emitida por un servicio de soldadura realizado en el mes de diciembre de 2015; sin embargo, este documento por sí solo no permite sustentar que el servicio facturado se haya efectivamente realizado, siendo que los Vouchers General N° 000450 y 000378 y los estados de cuenta bancarios solo acreditan el pago de la citada factura mas no la efectiva prestación del servicio materia de observación.

Que por otro lado, si bien presentó copia de la Factura de venta N° emitida a ello no enerva que debía presentar la documentación respectiva que acredite la realización del gasto observado, además, tampoco proporcionó documentación que permita vincular la operación contenida en este documento con la factura materia de observación.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la fehaciencia de la operación materia de grado, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por el **Asiento Contable N° 103000714** la recurrente presentó copia del Reporte del Voucher General de 31 de diciembre de 2015 (folio 5813), en el que se advierte el cargo en una Cuenta de Gasto 634338 con abono en la Cuenta de Pasivo 42111, por la suma de S/ 600,00, bajo el concepto de Prov. Dic.15 Call Vulc. Condori Desmontaje, apreciándose que correspondería a la actividad 16008 y Auxiliar

Que también proporcionó el Reporte del Voucher General con fecha de movimiento 31 de diciembre de 2015 (folios 5782 a 5812), en el que se aprecia el extorno (abono) de la cuenta de gastos con cargo en la Cuenta de Activo 162911, por la suma de S/ 600,00.

Que como se puede advertir, la recurrente el 31 de diciembre de 2015 registró el extorno de la Cuenta de gastos contabilizado en el Asiento Contable N° 103000714 por la suma de S/ 600,00, reclasificándolo a una cuenta de activo, lo que implica que no afectó a resultados de dicho ejercicio, hecho que no tuvo en cuenta la Administración al efectuar el reparo a pesar de haber sido presentada dicha documentación en la etapa de fiscalización; por lo tanto, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo, corresponde levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que asimismo, presentó los Reportes de los **Asientos Contables N° 103000381 y 103000672** de fecha 31 de diciembre de 2015 (folios 4753 y 5940), en los que se aprecia la contabilización de cargos en la Cuenta de Gasto 634338 por las sumas de US\$ 3 261,42 (S/ 11 131,23) y S/ 150,00, respectivamente, con abonos en las Cuentas de Pasivo 421112 y 421111, por dichos importes, bajo los conceptos de Prov. Dic.15 Mant. Maquinaria y Equipos y Prov. Dic.15 Call Mantenimiento de un cargador.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09645-3-2024

Que por el Asiento Contable Nº 103000381, adicionalmente, la recurrente presentó un cuadro denominado "Cuadro de Provisiones de Costos/gastos" (folio 4752), en el que se señala que el importe de US\$ 3 261,42 corresponde a la adquisición efectuada con la Orden de Compra Nº 45097 a por la así como el Reporte del Voucher General con fecha de movimiento 30 de setiembre de 2017 (folios 4750 y 4751), referido a ajustes varios en el que se aprecia la compensación entre la Cuenta de Pasivo 421112 con la Cuenta de Activo 168911.

Que igualmente, por el Asiento Contable Nº la recurrente presentó el Reporte del Voucher General con fecha de movimiento 30 de setiembre de 2015 (folios 5938 y 5939), en el que se aprecia la compensación entre la Cuenta de Pasivo 42111 con la Cuenta de Activo 168911.

Que como se puede observar, la recurrente para efectos de sustentar las operaciones materia de observación solo presentó los Reportes del Voucher General del 31 de diciembre de 2015 y 30 de setiembre de 2017 y en uno de los casos un cuadro con información de una posible compra; no obstante, dicha documentación no resulta suficiente para acreditar la realización de los servicios por mantenimiento, por los cuales se realizó una provisión de gastos, por lo que al no haberse presentado documentación adicional que acredite haber recibido tales servicios, corresponde mantener el reparo y confirma la apelada en este extremo.

Que respecto de los demás Asientos Contables Nº 103000577, 103000999, 103000493, 103000389, 103000390, 103000388, 103000384, 103000386, 103000580, 103000374, 103000365 y 103000366, no obra en el expediente documentación alguna que sustente el cargo en las Cuentas de Gastos 633112, 633116, 634338, 634357 y 635319, por lo que al no haber presentado la recurrente documentación que sustente los cargos en las cuentas de gastos antes citadas no correspondía que efectúe deducción alguna para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015; en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en el caso de autos y contrariamente a lo señalado por la recurrente, no se aprecia que esta haya presentado documentación que efectivamente acredite la prestación de los servicios que sustentan las provisiones observadas.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que las provisiones materia de observación se encuentran relacionadas al ámbito de la prestación de sus servicios, cabe señalar que no resulta suficiente que en las glosas de los asientos contables se referencie el servicio que se está contabilizando, sino que se requiere que tal contabilización cuente con la documentación que acredite la efectiva prestación del servicio registrado, además de estar relacionado con la generación de un ingreso, aspecto que en las provisiones que se mantuvo no se advirtió, por lo que dicho argumento, carece de sustento.

## **1.4 Reparos por servicios legales no fehacientes y por servicios legales recibidos que no cumplen con el principio de causalidad**

Que la recurrente por los servicios prestados por la empresa sostiene que en el ejercicio 2015 dicha empresa le prestó un servicio integral de *back office* que comprendió, entre otros, el seguimiento de procesos judiciales laborales, civiles y contenciosos administrativos en los que se encontraba como demandante o demandado; trámites administrativos ante diversas entidades para la obtención de licencias, autorizaciones, documentos necesarios para el desarrollo de sus operaciones; apoyo, asesoría y atención en procedimientos de fiscalización y/o inspección antes entidades públicas; revisión y/o elaboración de contratos y/o adendas con clientes y proveedores. Agrega que los mencionados servicios se ejecutaron mediante un destaque laboral en sus oficinas del abogado quien si bien se encontraba en la planilla de brindaba los servicios legales acordados entre ambas empresas.

Que en cuanto a los servicios prestados por estudios de abogados menciona que estos corresponden a servicios legales externos especializados para atender las diversas controversias que se susciten ante instancias jurisdiccionales, con el fin de que realice el respectivo seguimiento e impulsos de los procesos,





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

se elabore los escritos correspondientes y se evalúen las posibilidades de éxito o contingencia frente a un caso que se le presente a la empresa.

Que agrega que cumplió con presentar toda la documentación probatoria para acreditar la realidad de las operaciones, siendo que para el caso de \_\_\_\_\_ proporcionó documentación adicional que acredita la existencia del servicio por asesoramiento e incluso de la persona destacada para cumplir con ello.

Que sobre los servicios legales que no cumplen con el principio de causalidad refiere que estos corresponden a la asesoría jurídica prestada por \_\_\_\_\_ por la denuncia por robo de la \_\_\_\_\_ que es de su propiedad, y a los servicios prestados por \_\_\_\_\_ por la asesoría legal en la denuncia formulada por hallazgos de estupefacientes en el

Que aduce que contrariamente a lo indicado por la Administración, los gastos por asesoría legal se encuentran vinculados a cubrir las eventuales investigaciones y/o procesos judiciales que podían repercutir en contra de sus intereses. Además, menciona que los servicios legales que se le prestó no han constituido obligaciones de resultados, sino de medios, por lo que considera que no es relevante que dichos procesos hayan tenido que concluir en el ejercicio 2015, para que la obligación de pago asociada a cada uno de ellos se entienda devengada en dicho ejercicio.

Que por su parte, la Administración señala que de la documentación que obra en el expediente se tiene que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que acredite fehacientemente la efectiva prestación de los servicios de los proveedores

así como la documentación que acredite los gastos provisionados por los conceptos de "Proyecto Ecuador 2014", pese a haber sido requerida para ello.

Que respecto a los servicios legales que no cumplen con el principio de causalidad, señaló que la recurrente no proporcionó documentación que acredite la vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente con los servicios legales prestados por \_\_\_\_\_ y

Que mediante los Puntos 6 y 7 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 9773), la Administración formuló el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por el concepto de servicios legales no fehacientes y servicios legales recibidos que no cumplen con el principio de causalidad por las sumas de S/ 581 276,00 y S/ 23 813,00, respectivamente, sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y

Que a través del Punto 7 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 9677 y 9678/reverso), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión del Libro Diario observó registros efectuados en la Cuenta 632211 – Asesoría Legal y Tributaria, por ello a fin de verificar la fehaciencia, causalidad y devengo de dichas operaciones le requirió que presente un escrito en el que se precise cuales son los servicios legales recibido y cuál es su incidencia en los ingresos gravados del ejercicio; así como los documentos que demuestren la fehaciencia, causalidad y devengo de los servicios recibidos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 20 de agosto de 2018 (folios 2540 a 2545), en el que manifiesta que recibió los servicios de asesoría legal por la empresa. (Anserco), por asesores legales externos y por estudios de abogados.

Que en el caso de la asesoría prestada por Anserco, menciona que en el 2011 suscribió con dicha empresa un contrato de locación de servicios por el cual esta se obligó a prestarle servicios de representación y asesoramiento integral en el patrocinio de procesos judiciales de cualquier naturaleza, así como trámites administrativos ante cualquier entidad, siendo que por el ejercicio 2015, señaló que la citada empresa le prestó un servicio integral de *back office* que comprendió, entre otras, las actividades de seguimiento de procesos judiciales, laborales y contencioso administrativo, trámites administrativos



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

ante cualquier entidad, apoyo, asesoría y atención de requerimientos de procedimientos de fiscalización y/o inspección, revisión y/o elaboración de contratos y/o adendas con clientes y proveedores, obligación de dar suma de dinero y aportes previsionales.

Que refiere que en el ejercicio 2015 formó parte de diversas controversias seguidas ante el Poder Judicial en materia laboral, civil, contencioso administrativo, entre otras, propias de los riesgos del negocio por las actividades que efectúa en diferentes puntos del Perú, por ello considera que era necesaria la prestación de los servicios especializados por asesores externos y estudios de abogados, debido a su especialización de acuerdo con la materia controvertida.

Que en el resultado del citado requerimiento y su Anexo N° 3 adjunto a este resultado (folios 9637 a 9639 y 9646 a 9648), la Administración dejó constancia del escrito y documentación proporcionada por la recurrente en indicó, entre otros, respecto de las operaciones de Anserco, que de la revisión de la aludida documentación no se puede verificar la existencia de servicio legal alguno prestado por la citada empresa, sino coordinaciones del personal de la recurrente con los distintos abogados contratados para que se hagan cargo de los distintos incidentes ocurridos con su propio personal o con terceros.

Que por

manifiesta que de la revisión de la documentación presentada, no se proporcionó documento alguno en relación a los incidentes que ocasionaron la contratación de los citados profesionales, además, que no se puede determinar que el proceso legal involucrado terminó en el ejercicio 2015.

Que sobre refiere que de la documentación proporcionada no se puede verificar las razones de la contratación del aludido estudio, así como determinar que el proceso legal involucrado terminó en el ejercicio 2015. Respecto el proyecto Ecuador, menciona que por el gasto provisionado no presentó documentación alguna de sustento.

Que por indica que de acuerdo con el detalle del comprobante este corresponde al servicio de asesoría respecto al potencial reclamo a y que la documentación proporcionada no permite verificar que el gasto realizado cumple con el principio de causalidad.

Que en el Punto 5 del Requerimiento N° (folios 9628 y 9629/reverso), la Administración comunicó a la recurrente que mediante el Resultado del Requerimiento N° antes citado, detectó observaciones en operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Asesoría legal y tributaria, las cuales se encuentran detalladas en el Anexo N° 3 adjunto a dicho requerimiento (folios 9617 a 9619), por lo que le solicitó que proceda con presentar sus respectivos descargos, así como la documentación sustentatoria.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 3 de abril de 2019 (folios 8515 a 8523), en el que señala en relación con los servicios de que en el ejercicio 2015 la ejecución de los servicios que prestó la citada empresa se realizó mediante el destaque a sus oficinas de su trabajador que se encargaba de brindar los servicios legales acordados; de esa manera, le brindó una oficina y un correo electrónico con dominio de Cosmos, con la finalidad de optimizar el desarrollo de sus actividades. Agrega que tales servicios no establecían como condición la entrega de documentos físicos o a través de medios electrónicos, tales como informes, reportes, entre otros, toda vez que dicho abogado se encargaba de la gestión de legal, lo que implicaba generalmente coordinaciones con otras áreas, gestión de los casos, contratación de proveedores terceros para la asesoría legal y su representación en los procesos laborales.

Que menciona que los servicios legales que prestó la citada empresa se caracterizan básicamente por representar un apoyo, debido a que no contaba con área legal que atienda sus asuntos legales, permitiéndose así potenciar el grado de eficiencia en sus operaciones relacionadas con su giro del negocio, por lo que considera que los servicios prestados por Anserco, cumplen con el principio de causalidad.



# Tribunal Fiscal

N° 09645-3-2024

Que por los servicios legales prestados por asesores externos independientes y estudios de abogados refiere que era necesaria y constante la prestación de servicios legales externos especializados frente a las controversias que se susciten ante las diversas instancias judiciales a fin de que se realice el seguimiento e impulso de sus procesos legales, se elaboren los escritos correspondientes y se evalúen las probabilidades de éxito o contingencia frente a un caso.

Que manifiesta que no es un requisito para la deducción de los gastos incurridos en servicios legales que los procesos hayan finalizado en el ejercicio 2015. Agrega que en aplicación del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 015488-4-2014 los servicios legales que le prestaron no constituyen obligaciones de resultados, sino de medios, lo que quiere decir que no es relevante que los procesos judiciales concluyan para que el gasto sea deducible, sino que la obligación de pago de cada uno de los servicios ocurre en el momento que se prestan sin importar el resultado que se obtenga, por lo que considera que en la medida que de los servicios materia de observación fueron efectivamente prestados durante el ejercicio 2015, estos devengaron en dicho ejercicio, por lo que corresponde su deducción.

Que con fecha 8 de abril de 2019, la recurrente presenta un escrito (folios 8505 a 8512), en el que manifiesta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, la NIC 1 y NIC 18, así como de la jurisprudencia emitida por este Tribunal, los servicios legales materia de observación fueron prestados en el ejercicio 2015, por lo que el derecho a cobro de los profesionales independientes y estudios de abogados que tuvieron a su cargo, tanto los servicios de consultoría como los servicios de patrocinio administrativos y/o judiciales nació en dicho ejercicio y, en consecuencia, los aludidos gastos resultan imputables en el citado ejercicio.

Que por otro lado, menciona que no es relevante que los procesos judiciales o procedimientos administrativos concluyan en el ejercicio en que se incurrió el gasto, sino que la obligación de pago de la contraprestación de cada uno de los servicios nazca en el momento que se prestan, sin importar el resultado que se obtenga, toda vez que no se evidencia que la prestación de tales servicios se sujete a una condición específica.

Que la Administración en el resultado del citado requerimiento (folios 9573 a 9586/reverso), dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente e indicó respecto a los servicios prestados por [redacted] que la información que proporcionó no demuestra fehacientemente la efectiva realización de los servicios legales prestados por dicha empresa, siendo que el servicio que alega que se le prestó a través de [redacted] más que una tercerización del servicio correspondería a un servicio de intermediación laboral, toda vez que habría un destaque de mano de obra y los servicios que se prestan corresponden a actividades principales de la contratante de manera temporal, bajo la modalidad de un contrato ocasional (se realizan actividades complementarias o especializadas).

Que señaló que el hecho generador del gasto por asesoría legal no es el servicio prestado por el abogado, sino el incidente que obliga a la empresa a contratar asesoría legal, los cuales podrían ser denuncias presentadas contra ella. Agrega que para la deducibilidad de un gasto por asesoría legal resulta importante tener conocimiento del proceso judicial o administrativo, pues de su revisión se podría contar con mayores elementos para verificar la fehaciencia de dicho gasto o el cumplimiento del principio de causalidad o el devengo en el ejercicio 2015, siendo que, en este último caso, se requiere verificar si tales procesos concluyeron en el aludido ejercicio, para efectos de considerar los gastos devengados en dicho ejercicio, toda vez que el gasto no se devenga por cada etapa del proceso, sino a la culminación de dicho proceso.

Que respecto de los servicios prestados por [redacted] y [redacted] refiere que de la revisión documentación presentada por aquellos se tiene que no permite demostrar que el desembolso que se efectúa esté vinculado a la generación de renta o a mantener su fuente.

Que por los servicios prestados por [redacted] y el [redacted], refiere que la



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

documentación presentada por la recurrente no permite demostrar la fehaciencia de la prestación del servicio de asesoría legal.

Que en el Anexo N° 2 adjunto al citado resultado (folios 9561 a 9565), la Administración da cuenta de los conceptos de los comprobantes de pago observados, siendo que por la glosa de los Asientos Contables y que refiere a un proyecto Ecuador, señala que la recurrente no proporcionó documentación alguna que sustente el gasto registrado en dichos asientos contables.

Que posteriormente, a través de los ítems N° 5 y 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 9547 y 9550), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización respecto del presente reparo, a fin de que presentara su descargo respectivo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 24 de julio de 2019 (folios 8777 y 8778), en el que se remite a los argumentos expuestos en sus escritos de 3 y 8 de abril de 2019 antes citados.

Que en el resultado del citado requerimiento (folio 9529), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que al no haberse proporcionado documentación que demuestre la efectiva prestación de los servicios de asesoría legal prestados por

y así como el cumplimiento del principio de causalidad en los servicios prestados por y se mantiene el reparo bajo los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N°

Que del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 2 (folio 9589), se aprecia que la Administración observó gastos por servicios de asesoría legal por la suma de S/ 581 275,63, al considerar que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, así como los gastos por servicios legal por S/ 23 813,36, al determinar que no se sustentó que dichos servicios cumplieran con el principio de causalidad.

## **• Servicios de asesoría legal por los que no se acreditó su efectiva prestación**

Que del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 9562 a 9565), se aprecia que la Administración observó los servicios de asesoría prestados por

y Anserco, por las sumas de S/ 2 795,00, S/ 1 676,18, S/ 2 717,40, S/ 7 152,75, S/ 12 000,00, S/ 1 084,30 y S/ 553 850,00, respectivamente, al considerar que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios.

Que de la norma y criterios expuestos en el punto anterior de la presente resolución, se tiene que para sustentar válidamente la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

## **- Proyecto Ecuador**

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9561), se aprecia que la Administración calificó como operación no fehaciente a las operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación, mediante los asientos contables cuya glosa indica Proyecto Ecuador agosto 2014 y Proyecto Ecuador agosto/setiembre 2014, por los importes de S/ 1 308,72 y S/ 1 486,28, respectivamente, al considerar que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente dichos gastos.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que obra en el expediente copia del Voucher General N° 0000015 de fechas 13 de marzo y 13 de abril de 2015 (folios 372 y 375), en donde se aprecia el cargo a gasto por los aludidos importes y conceptos con abono a la Cuenta de activo Cuentas por 162911 - Otras Reclamaciones a Terceros, para lo cual adjuntó un Reporte denominado Historia de documentos (folios 370, 371, 373 y 374) que detalla una cuenta corriente de la Cuenta 162911 - Otras Reclamaciones a Terceros.

Que la documentación antes citada, no permite acreditar el gasto materia de observación, pues solo acredita la contabilización de una provisión por compensación de una cuenta por cobrar, no advirtiéndose que haya proporcionado documentación adicional que demuestre la efectiva prestación del servicio observado registrado como gasto contablemente, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9563/reverso), se aprecia que la Administración calificó la operación registrada en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondiente a la Factura N° emitida por por el concepto de Asesoría legal según detalle adjunto por la suma de S/ 1 676,18, como no fehaciente, al considerar que no se acreditó la efectiva prestación del servicio.

Que para sustentar la observación la recurrente presentó copia de la Factura N° emitida el 30 de setiembre de 2015 por el concepto Honorarios por asesoría legal, según detalle adjunto, por la suma de US\$ 517,50 (folios 354 a 356); a la cual adjuntó un Informe de Tiempos del 1 al 31 de agosto (folio 365), en el que se detalla que los honorarios corresponden al pago de comisiones - Port Logistics, al cual atribuyó 0,10 hora y por un contrato de comisión mercantil, al que le asignó 2,05 horas, siendo el abogado que atendió

Que también adjuntó a dicha factura el Voucher Provisiones por Pagar, Voucher General, el Detalle de Planilla de Proveedores del BCP y estados de cuenta bancarios (folios 358 a 364 y 366 a 369), de los que se observa la contabilización por la provisión del gasto y su cancelación, que incluye la detracción.

Que como se puede apreciar, en el caso de autos la documentación antes citada no acredita por sí sola la efectiva prestación del servicio, toda vez que aquella solo sustenta la contabilización del gasto y su cancelación y si bien presentó un Informe de tiempos para efectos de sustentar el importe facturado, no presentó documentación adicional que permita sustentar la prestación del servicio y en qué consistió específicamente este, como el contrato de comisión mercantil, informe sobre los trabajos realizados, entre otros.

Que por lo tanto, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9562/reverso), se aprecia que la Administración calificó la operación registrada en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondiente al Recibo por Honorarios Electrónico N° E001-1, emitido por por el concepto de Asesoría legal externa por la suma de S/ 2 717,40, como no fehaciente, al considerar que no se acreditó la efectiva prestación del servicio.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó copia del Recibo por Honorarios Electrónico N° emitido el 11 de febrero de 2015 por el concepto asesoría legal externa, por la suma de S/ 2 717,40 (folios 636 y 2804); al cual adjuntó el Voucher General, el documento denominado Telecrédito a Cuenta de Terceros del BCP, estado de cuenta bancario, Reporte por solicitud de pago y un correo de fecha 17 de febrero de 2015 emitido por el profesional a un trabajador de la recurrente, en el que adjunta el citado recibo electrónico (folios 634, 635, 637 a 639, 2803 y 2805 a 2808).





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que de la evaluación de la documentación antes citada, se tiene que esta no permite verificar la efectiva prestación del servicio, pues el comprobante de pago, el voucher contable, el correo electrónico y los documentos de pago, solo sustenta la emisión de un recibo por honorario, su pago y su contabilización, más no permite verificar en forma específica en qué consistió y, además, que el servicio que se haya realizado.

Que en tal sentido, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9564/reverso), se aprecia que la Administración calificó la operación registrada en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondiente a la Factura N° emitida por por el concepto de Servicio Elaboración de la Matriz de Requisitos Legales de Medio Ambiente por la suma de S/ 7 152,75, como no fehaciente, al considerar que no se acreditó la efectiva prestación del servicio.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó copia del Recibo por Honorarios Electrónico N° , emitido el 1 de julio de 2015 por el concepto de Servicio Elaboración de la Matriz de Requisitos Legales de Medio Ambiente, por la suma de US\$ 2 250,00 (folios 524 y 3112); al cual adjuntó el Voucher Provisiones por Pagar, el Voucher General, el documento denominado Pago de Proveedores de BBVA Continental y estado de cuenta bancario (folios 523, 525, 526, 3108, 3110, 3111 y 3113).

Que de la evaluación de la documentación antes citada, se tiene que esta no permite verificar la efectiva prestación del servicio, toda vez que el comprobante de pago, los vouchers contables y los documentos de pago, solo sustenta la emisión de un recibo por honorario, su pago y su contabilización, más no permite verificar en forma específica en qué consistió el servicio y además que este se haya realizado.

Que en tal sentido, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folios 9562/reverso y 9563), se aprecia que la Administración calificó como no fehacientes las operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondientes a las Facturas N°

emitidas por por los conceptos de asesoría legal de los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2015 a razón de S/ 1 500,00 por cada mes, al considerar que no se acreditó su efectiva prestación.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó copias de las facturas citadas en el considerando anterior (folios 336, 612, 618, 623, 629, 2727, 2736, 2744, 2754, 2764, 2776, 2786 y 2798); al cual adjuntó el Voucher Provisiones por Pagar, el Voucher General, el documento denominado Pago de Proveedores de BBVA Continental y estado de cuenta bancario, cartas emitidas por la citada empresa por la remisión de sus facturas emitidas, correos electrónicos del personal de la recurrente de Paíta y Lima, en los que se coordina respecto de la facturación que debe realizar el referido estudio de abogados, así como su aprobación y un cuadro en el que se precisa las facturas pendientes de pago (folios 329 a 335, 337, 338, 609 a 611, 613 a 617, 619 a 622, 624 a 628, 630 a 632, 2723 a 2726, 2728 a 2735, 2737 a 2743, 2745 a 2753, 2755 a 2763, 2765, 2766, 2768 a 2775, 2777 a 2785, 2787 a 2797, 2799 y 2800).

Que de la evaluación de la documentación antes citada, se tiene que esta no permite verificar la efectiva prestación del servicio, toda vez que el comprobante de pago, los vouchers contables, los documentos de pago, los correos electrónicos, las cartas emitidas por el estudio de abogados y los cuadros donde se reporta las facturas pendientes de pago, solo sustentan la emisión y aprobación de diversas facturas y su pago, así como su contabilización, más no permite verificar en forma específica en qué consistió el



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

servicio, además que este se haya realizado, pues no presentó documentación adicional que evidencie la efectiva prestación del servicio.

Que en tal sentido, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9561) se aprecia que la Administración calificó la operación registrada en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondiente a la Factura N° , emitida por por el concepto de Asesoría respecto al potencial reclamo a P&I por la suma de S/ 1 084,30, como no fehaciente, al considerar que no se acreditó la efectiva prestación del servicio.

Que para sustentar la observación la recurrente presentó copia de la factura citada en el considerando anterior (folios 232 y 2720); a la cual adjuntó el Voucher Provisiones por Pagar, el Voucher General, el documento denominado Telecrédito a Cuenta de Terceros del BCP, carta emitida por la citada empresa en la que se presenta la aludida factura y correos electrónicos en los que se coordina la emisión de la factura y su pago, en cuyo asunto se consigna "Documento Jade I - Siniestro rotura líneas submarinas - (folios 226 a 231, 233 a 235, 2714 a 2719, 2721 y 2722).

Que de la evaluación de la documentación antes citada, se tiene que esta no permite verificar la efectiva prestación del servicio, toda vez que el comprobante de pago, los vouchers contables, los documentos de pago, los correos electrónicos y la carta emitida por el estudio de abogados, solo sustentan la emisión del comprobante de pago y su cancelación, así como su contabilización, más no permite verificar en forma específica en qué consistió el servicio, además que este se haya realizado, pues si bien en el correo antes referido se consigna como asunto reclamo a P&I no presentó documentación adicional que evidencie tal servicio.

Que por lo tanto, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

-

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9565), se aprecia que la Administración calificó las operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondientes a las Facturas

emitidas por por los conceptos de servicios legales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2015 a razón de S/ 50 350,00 por cada mes, como no fehaciente, al considerar que no se acreditó la efectiva prestación del servicio.

Que para sustentar la observación la recurrente presentó copia de las facturas citadas en el considerando anterior (folios 27, 29, 85, 126, 159, 212, 239, 295, 3233, 3242, 3252, 3260, 3262, 3268, 3277, 3293, 3301, 3314 y 3321); a las cuales adjuntó Vouchers Provisiones por Pagar, Vouchers General por la cancelación de las facturas y de su detracción, documentos denominados Telecrédito a Cuenta de Terceros del BCP emitidos por el pago de las facturas, estados de cuentas bancarios por el pago de las facturas y su detracción y un cuadro de cuentas por pagar (folios 1 a 3, 5 a 11, 13 a 26, 28, 30 a 38, 40 a 42, 80 a 84, 86, 87, 121 a 125, 127, 128, 155 a 158, 160, 161, 206 a 211, 213, 214, 235 a 238, 240, 241, 287 a 294, 296, 297, 3234 a 3241, 3243 a 3251, 3253 a 3259, 3261, 3263 a 3267, 3269 a 3276, 3278 a 3285, 3287 a 3292, 3294 a 3300, 3302 a 3313, 3315 a 3320, 3322 y 3323).

Que cabe indicar que en las citadas facturas también se facturó por el concepto de *Back Office* de los citados meses el importe adicional de S/ 12 700,00 y en algunos casos gestión de seguros por S/ 1 750,00 (julio a diciembre).



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que adicionalmente, presentó copia del Contrato de Locación de Servicios Profesionales, suscrito entre la recurrente y la empresa el 30 de diciembre de 2011 (folios 716 a 718), en el que se acuerda como objeto del contrato que esta última empresa brindaría los servicios de representación y asesoramiento integral en el patrocinio de los procesos judiciales iniciados o futuros de cualquier naturaleza ya sea contenciosos o no contenciosos, así como en procesos y/o trámites administrativos ante cualquier entidad pública o privada, nacional o internacional y consultoría laboral, societaria, contractual y aquella necesaria para el desarrollo de las actividades de la primera.

Que dentro de las obligaciones del proveedor, se encuentra entre otros, la presentación de informes cuando sean requeridos por la recurrente, de escritos en su debida oportunidad y dentro de los plazos que la ley prevé para cada uno de ellos.

Que también presentó copia de la Adenda N° 4, en la que se establece, entre otros, que los honorarios ascenderían a S/ 50 350,00 mensuales.

Que del contrato antes citado, se tiene que Anserco se encargaría de representar y asesorar a la recurrente en el patrocinio de los procesos judiciales de naturaleza contenciosa o no contenciosa, en procesos y/o trámites administrativos ante cualquier entidad pública o privada, así como brindar consultoría laboral, societaria, contractual y aquella necesaria para el desarrollo de las actividades de la primera, para lo cual debía presentar escritos y/o recursos en el desarrollo del proceso, que; sin embargo, no obra en el expediente documentación que evidencie que se cumplió con dicho encargo, como los aludidos escritos, un reporte de los procesos que llevó, así como correos electrónicos que evidencien, por ejemplo, las coordinaciones y asignación de los casos.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido de que los servicios se ejecutaron mediante un destaque laboral en sus oficinas del abogado que se encontraba en la planilla de cabe señalar que ello no fue acreditado, y si bien obra en el expediente correos electrónicos en los que se comunica de procesos legales, así como de la elaboración de adendas de contratos, ello no implica que dicha persona actuara en representación de Anserco.

Que en cuanto a un servicio de *back office*, corresponde indicar que este es un concepto adicional que fue facturado, pero no observado por la Administración.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes citada, se tiene que esta no permite verificar la efectiva prestación del servicio, toda vez que el contrato de locación de servicios profesionales solo sustenta un acuerdo de partes más no la realización del servicio, los comprobante de pago, los vouchers contables, los documentos de pago, los correos electrónicos y un cuadro de cuentas por pagar, solo sustentan la emisión del comprobante de pago y su cancelación, así como su contabilización, pero no permite verificar que el servicio se haya realizado.

Que en tal sentido, al no haber acreditado con documentación adicional la efectiva prestación del servicio facturado, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido de que cumplió con presentar toda la documentación probatoria para acreditar la realidad de las operaciones, siendo que para el caso de Anserco presentó documentación adicional que acredita la existencia del servicio por asesoramiento e incluso de la persona destacada para cumplir con ello, cabe mencionar que de acuerdo con el análisis expuesto precedentemente ello no fue acreditado.

## • **Servicios de asesoría legal que no cumplen con el principio de causalidad**

Que del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folio 9565), se aprecia que la Administración observó los servicios de asesoría prestados por y por las sumas de S/ 4 827,50 y S/ 18 985,76, respectivamente, al considerar que la recurrente no sustentó que los servicios prestados por dichas personas cumplieran con el principio de causalidad.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que el artículo 37 de la anotada 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 el último párrafo del precitado artículo, modificado por Ley N° 28991, contempla que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente 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) del mismo artículo, entre otros.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01798-4-2016 y 10950-8-2015, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el denominado "*principio de causalidad*", que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal ha señalado que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Adicionalmente, en la Resolución N° 06072-5-2003 ha indicado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que según lo interpretado por este Tribunal en la Resolución N° 10224-8-2014, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, sino que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9565), se aprecia que la Administración observó las operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondientes a los Recibos por Honorarios Electrónicos N° y emitidos por por los conceptos de preparación de denuncia por delito de robo en la y patrocinio en relación con la denuncia formulada por Cosmos por el robo ocurrido en la por los importes de S/ 1 562,50 (US\$ 500,00) y S/ 3 265,00 (US\$ 1 000,00), respectivamente, al considerar que dichos servicios no cumplen con el principio de causalidad, pues no se acreditó que la recurrente es propietaria de dicha barcaza.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó copia de los recibos por honorarios citados en el considerando anterior (folios 442 y 539); a los cuales adjuntó Vouchers Provisiones por Pagar, Vouchers Generales, estados de cuentas bancarios por el pago del comprobante de pago, documento denominado confirmación por pago a terceros del BIF, órdenes de pago y correos electrónicos en los que se coordina la propuesta de los honorarios por el servicio a prestar, la remisión del recibo de honorario y su pago (folios 437 a 440, 533 a 538 y 540 a 542).

Que adicionalmente, obra en el expediente el Dictamen de los Estados Financieros Separados 31 de diciembre de 2015 y 2014 junto con el Dictamen de Auditores Independientes (folios 9366/reverso y



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

9381), en cuya Nota 9 a los Estados Financieros – Inmuebles, Maquinaria y Equipo Neto, se precisa que en el ejercicio 2015 se adquirió la

Que de acuerdo con el citado dictamen (folio 9377/reverso), la recurrente tiene como actividad económica la prestación de servicios de agente marítimo y naviero, estiba y desestiba, así como cualquier otra actividad relacionada con el transporte de carga y fletamento marítimo; servicios de practicaaje, pilotaje y remolque de nave, ejecución de inspecciones marítimas, amarre y desamarre de naves, servicios de gaviero y cualquier otra actividad.

Que como se puede apreciar, en el caso de autos, la Administración no discute que se haya realizado el servicio sino que este no cumple con el principio de causalidad, al no haberse acreditado que la era de propiedad de la recurrente; no obstante, conforme al dictamen de auditoría antes citado, se advierte que en el ejercicio 2015 aquella adquirió dicho activo, por lo que contrariamente a lo señalado por la Administración, los servicios legales contratados a fin de resguardar el activo de la recurrente, sí se encuentran relacionados con la actividad de esta.

Que en tal sentido, al haberse sustentado que el bien por el que se efectuaron servicios es un activo de la recurrente, y teniendo en cuenta que en el ejercicio 2015, de acuerdo con la Nota 18 - Ingresos por servicios (folio 9361), antes citada, aquella percibió ingresos por servicios de barcaza, dichos servicios se encuentran relacionados con la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que del Anexo N° 2 antes citado (folio 9565) se aprecia que la Administración observó las operaciones registradas en la Cuenta 632211 - Servicio de asesoría legal y tributación correspondientes a los Recibos por Honorarios Electrónicos N°

emitidos por por los conceptos de preparación de denuncia contra los que resulten responsables por el delito de tráfico ilícito de drogas, asesoría legal prestada durante el mes de junio en la denuncia formulada por el hallazgo de estupefacientes en el Buque LGN C SCF MITRE, primera y segunda cuotas por defensa técnica en la investigación preliminar contra Luis Serpa y otros por presunto delito de estafa en agravio de y asistencia legal a y otro en la Dirandro por el hallazgo de estupefacientes en el Buque Hispana Spirit, por los importes de S/ 3 156,008 (US\$ 1 000,00), S/ 5 298,31 (US\$ 1 666,66), S/ 6 346,00 (US\$ 1 467, 39), S/ 3 258,00 (US\$ 1 000,00) y S/ 927,45, respectivamente, al considerar que dichos servicios no cumplen con el principio de causalidad.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó copia de los recibos por honorarios citados en el considerando anterior (folios 380, 406, 478, 589, 598 y 607); a los cuales adjuntó Vouchers Provisiones por Pagar, Vouchers Generales, estados de cuenta bancarios, un documento denominado Transmisión de Órdenes de Pago donde se detalla el pago a proveedores, dentro de ellos, al proveedor materia de observación, un documento denominado Pago a Proveedores BBVA Continental, un detalle de la operaciones canceladas por la recurrente que incluye el Recibo N° E001-15 y correos electrónicos en los que se coordina la propuesta de los honorarios por el servicio a prestar, la remisión del recibo de honorario y su pago (folios 376 a 379, 381, 382, 405, 407 a 410, 473 a 477, 479 a 481, 597, 599, 606 y 608).

Que cabe indicar que por el Recibo por Honorarios Electrónico N° adicionalmente, presentó un correo de fecha 15 de junio de 2015 (folio 475), se le informa al profesional que los honorarios son altos teniendo en cuenta que la recurrente no tiene nada que ver con el tema, toda vez que su participación solo se limita en comunicar lo que se le pidió.

Que como se puede apreciar, en el caso de autos, la Administración no discute que se hayan realizado los servicios legales, sino que estos no cumplen con el principio de causalidad, al no haberse sustentado que se encuentran vinculados con la generación de renta y mantenimiento de la fuente.





# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que de la evaluación conjunta de la documentación citada precedentemente, se tiene que si bien los conceptos por los que se emitieron los comprobantes de pago podrían estar orientados a la actividad de la recurrente, no presentó documentación adicional que evidencie específicamente su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, es decir, que haya explicado a razón de qué se asumen dichos gastos, como hubiera podido ser documentación sobre su vinculación con los Buques LGN C SCF MITRE e Hispana Spirit o las personas involucradas en la indicada denuncia.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado que los servicios prestados por  
cumplen con el principio de causalidad, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que dado que, en el caso de autos, se ha determinado que los servicios prestados por  
no cumplen con el principio de causalidad, por lo que resulta irrelevante analizar si estos devengaron en el ejercicio 2015 o no.

Que estando a que en la presente instancia se han levantado algunos reparos, y mantenido otros, procede que la Administración reliquida la deuda contenida en la Resolución de Determinación N°

## **II. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO A DICIEMBRE DE 2015**

Que la recurrente señala<sup>8</sup> que está evaluando si realizará el pago por las omisiones referenciales determinadas en los periodos de noviembre y diciembre de 2015, o va a interponer recurso de reclamación contra la resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, producto del procedimiento de fiscalización llevado a cabo por dicho tributo y periodo, en el cual se reliquida el saldo a favor de dicho ejercicio a la suma de S/ 2 783 401,00, y que fue aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta desde marzo hasta noviembre de 2015.

Que por su parte, la Administración sostiene que no determinó omisiones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2015, y que reparó el arrastre del saldo a favor formuló reparos en la etapa de fiscalización se observó el arrastre del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, considerando la Resolución de Determinación N° 012-003-0084729 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la cual no fue materia de impugnación por la recurrente determinándose de esa manera omisiones referenciales en los periodos de noviembre y diciembre de 2014.

### **2.1 Resoluciones de Determinación N° y – Enero y febrero de 2015**

Que de la revisión del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° y  
(folio 9900), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2015, se observa que se consigna como importe de omisión S/ 0,00.

Que el artículo 75 del mencionado Código Tributario señala que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Asimismo, el artículo 76 del citado código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, indica que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

<sup>8</sup> Según se advierte de la apelación, la recurrente se remite a los argumentos expuesto en su reclamación (folio 10210), por lo que procede a replicarlos (folios 9846 y 9847).



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que se advierte de autos que la Administración ha considerado los mismos conceptos consignados por la recurrente en sus declaraciones juradas (folios 9482, 9499 y 9900), lo cual es reconocido por la Administración en la resolución apelada (folio 10132), habiéndose emitido los valores con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Fiscalización, antes citado, lo que se ajusta a ley.

Que en tal sentido, al no existir controversia al respecto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **2.2 Resoluciones de Determinación N° 2015**

a

– Marzo a diciembre de

Que según los incisos b) y c) del artículo 88 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1424, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79<sup>9</sup> deducirían del citado impuesto, entre otros conceptos, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones anteriores como consecuencia de los créditos autorizados, siempre que tales declaraciones no hayan sido impugnadas.

Que por su parte, el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, prevé que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría los contribuyentes debían observar las siguientes disposiciones: 1. Solo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría; 2. Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensaría el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito; 3. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se hubiese solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; 4. El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicitase devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presentase la declaración jurada donde se consigne dicho saldo; en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; y 5) Los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N°

a

(folios 9780 a 9804), emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, se tiene que la Administración consideró un saldo a favor del ejercicio anterior menor al declarado por la recurrente (S/ 2 783 401,00), conforme se advierte de la Cédula Final del Saldo a Favor de ejercicios anteriores - 2015 y de la Cédula de determinación inicial de los pagos cuenta mensuales según el contribuyente 2015 (folios 9486 y 9499), el que aplicó a partir del período marzo 2015, agotándose en el período noviembre de 2015; y sustentándose en lo expuesto en los Requerimientos N°  
y sus resultados.

Que respecto de las Resoluciones de Determinación N°

a

cabe

indicar que la Administración en el Requerimiento N° (folios 9558), comunicó a la recurrente que el saldo a favor del ejercicio 2014 determinado a consecuencia de la fiscalización del ejercicio 20014, por la que se emitió la Resolución de Determinación N° ascendió a S/ 2 783 401,00, el cual debía ser aplicado a los pagos a cuenta calculados desde marzo a noviembre de 2015, determinándose en dicho caso omisiones por los periodos de noviembre y diciembre de 2015.

<sup>9</sup> De acuerdo con el artículo 79 de la citada ley, los contribuyentes del impuesto, que obtuviesen rentas computables para los efectos de esta ley, deberían presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.



# *Tribunal Fiscal*

N° 09645-3-2024

Que es del caso señalar que la Administración en la resolución apelada (folio 10131) dejó constancia que contra la citada Resolución de Determinación N° la recurrente no formuló recurso impugnatorio alguno, aspecto que no ha sido discutido por la recurrente, por lo que al haber quedado consentido dicho valor, correspondía que la Administración considere como saldo a favor aplicable a los pagos a cuenta de marzo a noviembre de 2015, aquel determinado en la citada resolución de determinación, lo cual se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

### **III. MULTA POR COMISIÓN DE INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Que la recurrente sostiene que toda vez la resolución de multa fue emitida teniendo en cuenta el conjunto de los reparos efectuados por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, en virtud de lo expuesto para sustentar dichos reparos, corresponde que se deje sin efecto la sanción contenida en el referido valor.

Que la citada resolución de multa (folios 9777 y 9778) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del mencionado Código Tributario, aplicable al caso de autos, establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente<sup>10</sup>, la sanción por la infracción antes señalada es equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° emitida por la infracción antes citada, se sustenta en los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenidos en la Resolución de Determinación N° siendo que algunos han sido levantados y otros mantenidos en la presente resolución, corresponde emitirse igual pronunciamiento respecto de la mencionada multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 4 de setiembre de 2024, con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1854-2024-EF/TF (folio 10346).

Con los vocales Guarníz Cabell, Huerta Llanos y Farfán Castillo, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

<sup>10</sup> Según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folio 9898).



# *Tribunal Fiscal*

**N° 09645-3-2024**

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de julio de 2020 en el extremo de los reparos efectuados por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y su multa vinculada, por los conceptos intereses pagados que no están originados en deudas contraídas para la obtención de rentas gravadas ni para mantener su fuente generadora y pérdida por diferencia de cambio no relacionada al crédito obtenido para financiar operaciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente, provisiones contables no sustentadas respecto al Asiento Contable N° y por servicios de asesoría legal que no cumplen con el principio de causalidad en el extremo de los servicios prestados por y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo indicado en la presente resolución.

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

**GUARNÍZ CABELL**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**HUERTA LLANOS**  
**VOCAL**

**FARFÁN CASTILLO**  
**VOCAL**

**Blanco Calderón**  
**Secretario Relator**  
HLL/BC/MS/ZL/ra

**NOTA: Documento firmado digitalmente**