



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

EXPEDIENTE N° : 2740-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 15 de agosto de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 6 de diciembre de 2016, emitida por la
Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en
el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación
N° emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, pagos a
cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de
4,1% de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N°
giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Argumentos de la recurrente:

Que la recurrente sostiene, en cuanto al **reparo por costo de ventas no sustentado**, que la Administración procedió a mantener dicho reparo en virtud de una supuesta falta de sustento de 2565,60 toneladas métricas de mineral, sin embargo, tal accionar resulta arbitrario y desproporcional, puesto que, con el fin de poder registrar contablemente cifras reales acordes con sus operaciones desarrolladas, emitió los documentos denominados "Pre Liquidaciones de Ventas", donde consignó únicamente montos aproximados relacionados al mineral extraído.

Que refiere que dichas cifras no eran exactas y definitivas, por lo que tal documentación no llegó a contener la información final relacionada a la valorización del mineral materia de transferencia, siendo que la opción de consignar valores transitorios quedó ampliamente establecida en su escrito de descargo, ya que la documentación antes mencionada, a diferencia de los documentos denominados "Liquidaciones de Ventas Finales", contienen información distinta referente al peso húmedo y al porcentaje de humedad. Agrega que dichas variables que afectan la valorización de los minerales recién podían calcularse debidamente cuando estos fueron entregados al cliente y no a la mina, ello debido a la falta de equipo técnico para realizar la valorización correspondiente.

Que menciona que los documentos denominados "Liquidaciones de venta finales" sí constituían los documentos en los que realmente consignó los montos reales y exactos del mineral extraído para calcular las valorizaciones, siendo que dicha documentación fue debidamente exhibida durante la fiscalización, por lo que la posición de la Administración dirigida a determinar la existencia de un mayor inventario sobre la base de documentos temporales y con información sujeta a cambios no puede aceptarse de manera alguna, ello en base a los fundamentos expuestos. Añade que la información contenida en las liquidaciones de venta finales coincide con las facturas de ventas y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, por lo que es evidente que no existe faltante en el inventario de mineral polimetálico.

Que indica, respecto a la observación por parte de la Administración por la falta de presentación de guías





Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

de remisión vinculadas a cada factura, que no es posible identificar una segunda guía de remisión correspondiente a cada factura y liquidación, en vista que la única que existe es la emitida sobre la base de la información temporal o previa contenida en las llamadas "Pre-Liquidaciones de Venta", siendo que luego de la entrega del mineral al cliente, recién en ese lugar de destino se podía calcular la fehaciencia y exactitud de sus valores reales, debiendo tenerse en consideración que el proceso técnico de limpieza y de homogenización del mineral, desde su traslado hasta el riego de agua para su purificación, genera una variación de los porcentajes de humedad, aspecto que ha sido desconocido por la Administración.

Que afirma que, sin perjuicio de lo expuesto, la Administración ha incurrido en contradicción al señalar, en la Resolución de Determinación N° _____, que el costo unitario de su inventario final declarado era de S/ 949,73, cuando en realidad el costo unitario según el cálculo aceptado por el fisco era de S/ 1 413,00.

Que anota que la Administración no ha llegado a comprender la real operatividad de su actividad minera, aceptando que el tonelaje de mineral crudo se encuentre diferenciado entre el peso del mineral seco y el peso de la humedad, siendo que tal humedad, de acuerdo al lugar de la extracción del mineral y las condiciones climáticas, cuenta con porcentajes diferentes que influirán en el tonelaje final del mineral seco, es decir, ante un mismo peso de mineral húmedo puede haber mayor peso de mineral seco y menor peso de humedad o menor peso de mineral seco y mayor peso de humedad, siendo que, como quedó probado con el peritaje de humedad presentado, en su caso recién se pudo conocer el porcentaje real de humedad cuando fue entregado al cliente, y de esta manera, conocer con exactitud el peso húmedo del mineral que sería vendido.

Que con relación al consumo de explosivos destinado al costo de producción, precisa que este se registró en sus libros contables un consumo total de S/ 1 246 197,40, no obstante, el sustento de la presunta diferencia determinada por la Administración, correspondiente a S/ 1 191 766,75, se ha basado en reportes de la empresa _____, por lo que una simple diferencia de información de una empresa ajena a la fiscalización no puede preponderar o ser más valiosa que la información registrada por ella, que arroja los montos reales de explosivos que utilizó.

Que respecto al **reparo por utilidades voluntarias no sustentadas**, la recurrente arguye que no existe norma alguna que establezca qué formalidad debe tener el acuerdo de distribución de utilidades voluntarias, es decir, si debe efectuarse a través del Acta de la Junta General de Accionistas y/o Acuerdo de Directorio, entre otros, y menos aún se precisa que a través de dicho documento se deba consignar expresamente bajo qué concepto y/o condición se debe repartir dichas utilidades voluntarias. Agrega que, sin perjuicio de lo expuesto, las utilidades voluntarias para que sean deducibles deben ser otorgadas en observancia del principio de generalidad, es decir, que el gasto beneficie de manera homogénea a los trabajadores, bajo determinados criterios objetivos, lo cual no implica de ninguna manera que el beneficio deba ser para todos, sino que cualquiera que cumpla con determinadas condiciones objetivas puede gozar de dicho beneficio.

Que aunado a lo expuesto, acota que a través de la Junta general de Accionistas de fecha 27 de diciembre de 2013, se pactó la distribución de utilidades voluntarias en general, sin especificar qué grupo de trabajadores serían beneficiados, por lo que se delegó a la Gerencia General determinar los montos efectivos a ser desembolsados a favor de los trabajadores que correspondan, de acuerdo a las disponibilidades de caja, siendo que posteriormente se decidió que se beneficiaría únicamente a los trabajadores pertenecientes a la "Unidad Productiva", por haber alcanzado metas en productividad.

Que alega que la citada acta tenía como única finalidad pactar la distribución de utilidades en general, sin haberse decidido aún a que trabajadores beneficiaría dicha distribución, no existiendo obligación legal de consignar en el acta correspondiente al grupo de trabajadores que resultarían beneficiados, como es en el caso de distribución de utilidades voluntarias, constituyendo únicamente uno de los tantos medios probatorios a ser meritados, debiéndose respetar el principio de verdad material. Agrega que, en base a dicho principio, la Administración no debía basarse únicamente en la referida acta sino que debía considerar también las boletas de pago, así como los medios de pago utilizados a fin de determinar quiénes eran los trabajadores que fueron beneficiados en la distribución de utilidades voluntarias, y de acuerdo a ello, poder



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

confirmar que dicho beneficio fue otorgado a aquellos trabajadores pertenecientes a una determinada Unidad Productiva.

Que respecto al **reparo por gastos no sustentados por servicios de asesoría no acreditados**, acota que ha cumplido con presentar diversos documentos probatorios que acreditan su fehaciencia, habiendo sido prestados los servicios por _____, siendo que los mismos no han sido valorados debidamente por la Administración. Añade que en base a lo expuesto se estaría vulnerando su derecho a la prueba. Para sustentar su alegato en ese extremo presentó constancias de retención que acreditarían el pago del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.

Que agrega que cumplió con presentar diversos documentos a través de los cuales se sustentan las operaciones propias del giro del negocio, tales como compra de un tractor y un sistema de purificación de agua, así como servicios de transporte de mineral, letras de cambio y órdenes de compra, en los cuales se puede verificar la rúbrica del señor _____ lo cual evidencia la función de asesoría y control logístico a favor suyo en diversas operaciones propias del giro del negocio, siendo además que no existe norma que obligue a contar con un contrato de fecha cierta, por lo que exigirlo vulnera el principio de legalidad. Cita las Resoluciones N° 05514-2-2009 y 03625-10-2014.

Que añade que, al haberse sustentado debidamente el reparo en mención, no se ha configurado disposición indirecta de renta alguna, siendo que si bien la Administración invoca el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no precisó en cuál de las situaciones previstas en el citado artículo se encontraba incurso, lo cual evidencia una falta de motivación y una conducta arbitraria por parte del fisco frente a los contribuyentes, deviniendo en abuso de autoridad.

Que sostiene que la Administración incurre en error al señalar que los gastos efectuados en este extremo no son susceptibles de posterior control tributario, dado a que tal control sí es posible, siendo que entre los medios probatorios otorgados en la fiscalización se encuentran comprobantes de pago, los cuales no solo acreditan los pagos efectuados por servicios de asesoría logística, sino también la retención efectuada al Impuesto a la Renta, producto de la prestación del servicio por parte del señor _____

_____, por lo que no resulta correcto afirmar que no existe control tributario sobre tales gastos, dado que es la propia Administración la que verifica el cumplimiento de obligaciones tributarias, como es el caso de tales retenciones. Agrega que también puede verificarse la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por parte de la persona antes señalada, siendo que ello demuestra que el ingreso por servicios tenía un posterior control tributario debido a que este ha sido declarado, sobre el cual a su vez se efectuó el pago del impuesto correspondiente.

Que de otro lado, con relación a los servicios de asesoría prestados por _____ refiere que ha cumplido con presentar todos los documentos probatorios necesarios a efectos de poder desvirtuar el reparo antes señalado, como el contrato de prestación de servicios, comprobantes de pago, medios de pago, constancias de depósito de detracción, vouchers de egresos y el asiento contable respectivo, siendo que tal documentación constituye un mínimo indispensable de pruebas que permite acreditar la fehaciencia del servicio observado, más aun debiendo tenerse en consideración que la Administración, en virtud de su obligación de observar el principio de verdad material, debió realizar un cruce de información para efectos de arribar a la verdad de los hechos y no desconocer injustificadamente dicho gasto.

Que en cuanto al **reparo por depreciación acelerada en exceso por bienes en arrendamiento financiero destinados a la producción**, menciona que la Administración mantuvo dicho reparo, al considerar que parte del valor de dichos activos debió imputarse al costo de producción de las mercaderías registradas como inventario final del ejercicio, sin embargo, lo expuesto en este extremo resulta errado, dado que los activos fijos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, siempre que sea celebrado con una entidad del sistema financiero, pueden ser depreciados conforme a la Ley del Impuesto a la Renta o en base a lo establecido en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, a opción de los contribuyentes, siendo que en el caso que se opte por esta segunda opción, se debe considerar en tal supuesto que la tasa de depreciación máxima anual es aquella que se determina de manera lineal en función a la cantidad de



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

años que comprenda el contrato, siempre que este reúna determinadas características. En tal sentido, indica que, en base a lo dispuesto en la norma en mención, se cumplió con todos los requisitos a efectos de gozar del beneficio de depreciación acelerada dentro del contexto de un contrato de arrendamiento financiero, por lo que el reparo efectuado por la Administración carece de sustento.

Que en lo referente al **reparo por omisión de ingresos por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas**, afirma que no existe ingreso omitido alguno, pues no se materializó transferencia de combustible ni prestación de servicios de alimentación a favor de contratistas, sino que estas constituyen condiciones necesarias para la prestación de otros servicios por parte de dichos contratistas a favor suyo.

Que agrega que firmó contratos con diversos contratistas en los que pactó el abastecimiento de combustible con la finalidad de que estos cumplan con el traslado de minerales entre los establecimientos anexos de su empresa, desde la , coadyuvando de esa manera al desarrollo de su actividad (explotación y comercialización de mineral), por lo que tal abastecimiento tiene como única finalidad el beneficio suyo, ya que si bien se reconoce que esta abasteció a los contratistas, ello fue con la única finalidad de que el combustible sea empleado por estos a su favor, es decir, este fue consumido por ella (uso propio), para la generación de rentas gravadas, específicamente mediante las actividades de explotación minera propiamente dicha o el traslado de mineral, sin que exista transferencia de combustible a favor de terceros. En base a lo expuesto concluye que el consumo de combustible que efectuó a través de los contratistas, en beneficio propio, no califica como venta para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y por ende, no constituye operación alguna gravada con el citado impuesto, siendo necesario precisar que si bien tal impuesto no constituye materia de fiscalización en este caso, es importante considerar que, bajo las definiciones de la ley que regula dicho impuesto, es claro que la operación en mención no califica como renta.

Que asimismo, por los motivos expuestos, anota que queda claro que no estaba obligada a emitir comprobantes de pago por la supuesta transferencia de combustible a los contratistas, pues dicha transferencia nunca existió y, por ende, tampoco existen ingresos no declarados y, menos aún, tributo omitido alguno. Agrega que dado que la transferencia de combustible no se configuró, únicamente existe en el caso concreto la figura de autoconsumo, motivo por el cual no se generó en ningún momento la obligación de emitir comprobantes de pago.

Que en cuanto a los servicios de alimentación, arguye que no estaba obligada a emitir comprobantes de pago, toda vez que se trataba de la alimentación a los contratistas como condición para la prestación de los servicios de transporte, ello dadas las particularidades del caso específico, por lo que considerando que estos le prestaban sus servicios en un campamento minero, esta no tenía otra opción más que otorgarles alimentación, dado que se trata de una zona inhóspita y alejada, siendo el único lugar donde sus trabajadores podían alimentarse y así poder brindar sus servicios.

Que aduce que si bien como regla general no son deducibles los gastos a favor de personal de terceras empresas o en favor de personal independiente, como los contratistas, este Tribunal, a través de la Resolución N° 21753-11-2012, ante un caso similar al de autos, indicó que los conceptos de transporte y alimentación a favor de personal independiente resultaban deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Asimismo, precisa que la obligación por parte suya de cubrir la alimentación de los contratistas queda acreditada, entre otros documentos, mediante los contratos de locación de servicios de alimentación, así como sus adendas, a través de las cuales se estableció que los consumos del personal de los contratistas o de aquellas personas que no sean trabajadores suyos, debían ser cobrados y pagados directamente por ella, siempre que hayan sido expresamente solicitados y autorizados por esta.

Que respecto al **reparo por gastos por servicio de alimentación prestado a terceros (prestado al personal asignado por el proveedor** , acota que, independientemente de que no se haya pactado expresamente en el contrato de locación de servicios suscrito entre ella y tal proveedor, los gastos incurridos por concepto de alimentación a favor de terceros son claramente causales, de conformidad con el artículo



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que eran necesarios para la prestación de los servicios de dichos terceros a favor suyo (no solo trabajadores o contratistas, sino cualquier otro personal que preste sus servicios). Añade que dada las particularidades en las cuales los terceros prestaban sus servicios, no existía otra alternativa por parte de esta más que proveer de alimentación básica, siendo una condición necesaria para la prestación de servicios, pues estos eran prestados en un campamento minero ubicado en una zona inhóspita y alejada de la ciudad, donde resultaba difícil acceder a alimentación por sus propios medios.

Que en cuanto al servicio de alimentación prestado a la comunidad, precisa que contrató drywall, albañiles y carpinteros, y que se debe valorar todos y cada uno de los medios probatorios presentados, no pudiendo desconocerlos por un simple error material de los mismos. Agrega que el hecho que en virtud de un error material se haya hecho referencia en un memorando a un contrato de fecha 9 de junio de 2009, a pesar de que la fecha real era 23 de junio de 2011, no es razón para que se desconozca el valor probatorio de dicho documento, siendo que los acuerdos y/o contratos, tal como ha sido precisado, pueden ser celebrados sin la exigencia de formalidad alguna.

Que con relación al **reparo por gastos de proyectos no acreditados**, señala que los gastos incurridos por concepto de derechos mineros son claramente causales y deducibles para efectos de determinar el Impuesto a la Renta, ya sea como gasto en un ejercicio o a través de su amortización a lo largo de varios ejercicios, siendo que tal como lo permiten las normas pertinentes, optó por el reconocimiento de las erogaciones incurridas por tales conceptos como gasto y no vía amortización en varios ejercicios, por lo que si bien se habría registrado contablemente el importe total del proyecto como un intangible en el ejercicio 2012, para efectos tributarios no se reconoció amortización alguna por dicho concepto, por lo que de acuerdo a las alternativas propuestas por la norma, se optó por su deducción como gasto en el ejercicio 2013.

Que agrega que la prueba fehaciente de la causalidad del presente caso se establece cuando inicia el desarrollo del proyecto en la misma zona otorgada en concesión para la correspondiente explotación minera, y más aún, cuando se contrató a un tercero para que elabore y diseñe un proyecto agropecuario, siendo que el hecho que finalmente el proyecto no se haya llevado a cabo no puede ser causal suficiente para desconocer el gasto, debiendo tenerse en cuenta que para su deducción, bastará que los gastos estén destinados a la generación de renta o mantenimiento de la fuente, sin ser esencial que, efectivamente, se haya generado la renta. Para sustentar su dicho invoca las Resoluciones N° 4971-1-2006 y 16591-3-2010.

Que sobre el **reparo por gastos no sustentados por servicios de instalación eléctrica que forman parte del costo computable de los activos fijos**, sostiene que la Administración indicó que las erogaciones incurridas se encontraban destinadas a poner en funcionamiento determinados activos, sin embargo, ello no es exacto, dado que los activos a los cuales se encontrarían vinculados dichos gastos han sido puestos en funcionamiento inclusive con anterioridad a la realización de los gastos. Añade que, según lo señalado por la Administración, tales gastos tuvieron como finalidad la instalación de un compresor, sin embargo, este ha sido puesto en funcionamiento en febrero de 2013, debiendo tenerse en consideración que los gastos fueron realizados en el periodo agosto del mismo año, siendo que, de igual modo, el transformador fue puesto en uso desde setiembre de 2013, y los gastos incurridos corresponden a octubre de dicho año, es decir, son posteriores.

Que en base a lo expuesto, refiere que las erogaciones efectuadas no tienen naturaleza de un costo destinado a poner en funcionamiento los activos observados por la Administración, sino que califican como un gasto que no tiene relación con la puesta en funcionamiento de activos y, por ende, es procedente su reconocimiento como tal, por lo que la SUNAT debe dejar sin efecto el reparo en mención.

Que en lo referido al **reparo por activos fijos menores enviados al gasto**, menciona que la Administración pretende desconocer el gasto por concepto de impresoras, alegando que, al no funcionar independientemente y carecer de utilidad aisladamente, ya que forman parte de un conjunto o equipo de cómputo, no corresponden ser tratadas como gasto, sin embargo, dicho criterio resulta antiguo y desfasado, dado que años atrás las impresoras tenían únicamente la calidad de bienes accesorios y no funcionaban



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

por sí solas, no obstante, dado el avance de la tecnología y el contexto en el cual se desarrolla actualmente, dicho criterio no está vigente. En tal sentido, el precio de las impresoras, cuando no superan el cuarto de la UIT, puede ser reconocido como gasto por parte suya.

Que con relación al esclerómetro, el GPS, las pilas, las motobombas y la olla de pulverizador, considerando las particularidades de su giro del negocio, al tratarse de una minera y al ubicarse los bienes en lugares alejados con efectos climáticos diferentes, polvo y otros factores corrosivos, su desgaste era significativamente más rápido y, por ende, no llegaban ni al año de vida, por lo que procede su deducción como gasto. Agrega que si bien es cierto que los hechos alegados en principio deberían ser acreditados, en el caso de autos, al tratarse de hechos evidentes y/o notorios, los mismos no necesitan probanza por tener tal naturaleza, siendo que como principio fundamental del derecho y de la teoría de la prueba, los hechos notorios y/o evidentes no requieren probanza, de conformidad con el artículo 190 del Código Procesal Civil.

Que en cuanto a las **omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013**, por recálculo del coeficiente, indica que se ratifica en los argumentos expuestos durante la fiscalización y en la etapa de reclamación, reiterando que no existe omisión alguna en cuanto a tales pagos a cuenta. Añade que la Administración pretende modificar el coeficiente aplicado al cálculo de sus pagos a cuenta del ejercicio 2013, como consecuencia de la modificación de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, a través de una declaración rectificatoria, y del ejercicio 2012, con motivo de una fiscalización por tal ejercicio, no obstante, dicha determinación a la fecha se encuentra impugnada (etapa de apelación) y, por ende, no tiene carácter de acto firme.

Que afirma que no es correcto lo que establece la Administración al señalar que, como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al declararse mayor impuesto se ha generado un mayor coeficiente para la determinación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio siguiente, toda vez que según Sentencia Casatoria N° 4392-2013-LIMA, emitida por la Corte Suprema, que constituye precedente vinculante, no corresponde la determinación de intereses omitidos en razón de la rectificación que se hubiera presentado posteriormente. Asimismo, en virtud de la anotada sentencia, tampoco procede que, como consecuencia de una determinación distinta, producto de una fiscalización, se pretenda desconocer el coeficiente determinado para pagos a cuenta.

Que en ese contexto, solicita que la Administración se abstenga de iniciar cualquier procedimiento de cobranza coactiva con relación a los valores impugnados.

Argumentos de la Administración:

Que la Administración señala que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva practicado a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por servicios de asesoría logística y de seguridad no acreditados, servicios de instalación eléctrica que forman parte del costo computable de los activos fijos, gastos de proyectos no acreditados, gastos por servicio de alimentación prestado a terceros, utilidades voluntarias pagadas sin cumplir con el requisito de generalidad para la deducción del gasto, activos fijos menores enviados al gasto, depreciación acelerada en exceso por bienes en arrendamiento financiero destinados a la producción, exceso de costo de ventas no sustentado, omisión de ingresos por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas, asimismo, reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, por modificación de coeficiente y por ingresos no declarados, y aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta de 4,1% de enero a diciembre de 2013, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Análisis:

Que en el presente caso, se tiene que, como consecuencia del procedimiento fiscalización definitiva iniciado a la recurrente con Carta N° (fojas 6887, 6888 y 6899), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, entre



Tribunal Fiscal

N° 07561-11-2025

otros¹, por servicios de asesoría logística y de seguridad no acreditados, gastos no sustentados por servicios de instalación eléctrica que forman parte del costo computable de los activos fijos, gastos de proyectos no acreditados, gastos por servicio de alimentación prestado a terceros, utilidades voluntarias pagadas sin cumplir con el requisito de generalidad para la deducción del gasto, activos fijos menores enviados al gasto, depreciación acelerada en exceso por bienes en arrendamiento financiero destinados a la producción, exceso de costo de ventas no sustentado, omisión de ingresos por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas. Asimismo, reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, por ingresos no declarados y modificó el coeficiente en los periodos antes señalados, además aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (fojas 7378 a 7403 y 7418 a 7671).

Resolución de Determinación N°

- Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

• Servicios de asesoría logística y de seguridad no acreditados

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se aprecia que la SUNAT reparó la renta neta imponible por servicios de asesoría logística y de seguridad no acreditados, por el importe total de S/ 140 240,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR), 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 ley.

Que en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, este Tribunal ha establecido 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 de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08052-10-2017 se ha indicado que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquél debe corresponder a una operación efectivamente realizada. Además, de conformidad con el criterio contemplado en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que la operación se haya realizado; asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

¹ Producto del mencionado procedimiento también se reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por deducción indebida por error de cálculo de la deducción por "desaleación metalúrgica" en la valorización de venta de plata, reparo que ha sido levantado en instancia de reclamación, por lo que no es materia de controversia en el caso de autos



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04831-9-2012 se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la LIR a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que sobre la base de las Resoluciones Nº 03708-1-2004 y 13687-1-2011, se estableció que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En esa misma línea, se indicó en las Resoluciones Nº 13687-1-2011 y 01233-1-2012, entre otras, que si un reparo se origina en el hecho de que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la SUNAT la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la SUNAT 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 a partir de los criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el gasto debe corresponder a una operación fehaciente, y 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 proporcione indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, resultando posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en los comprobantes de pago no son fehacientes, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión.

Que mediante el numeral 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (foja 6700), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la fehaciencia de los servicios detallados en el Anexo Nº 01.1 adjunto al presente requerimiento, específicamente los servicios de asesoría logística y de seguridad, presentando para ello los comprobantes de pago, contratos, valorizaciones, informes recibidos, resultados de los estudios o trabajos realizados y/u otros que correspondan a la naturaleza del gasto.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 6673 a 6684), la Administración dio cuenta de lo señalado y presentado por la recurrente, indicando, respecto a los servicios de asesoría logística, entre otros, que esta presentó 14 recibos por honorarios, emitidos uno por mes, con excepción de los meses de agosto y diciembre de 2013, siendo que en dichos comprobantes de pago se detallan como conceptos "Por asesoría en logística" y "Por asesoría en gestión logística". Asimismo, refiere que la recurrente presentó el contrato de locación de servicios profesionales, el medio de pago utilizado (transferencia a cuenta corriente en dólares), por la cancelación de cada recibo por honorario, sus respectivos vouchers de egreso y el asiento contable respectivo.

Que agrega que, del análisis efectuado al referido contrato, se aprecia que en la cláusula primera se señaló que el locador es un profesional organizado y dedicado a la prestación de servicios de asesoría en logística; asimismo, se estableció en la cláusula segunda que dicho locador procedería a establecer reuniones periódicas con la recurrente a fin de establecer las pautas a seguir en las diferentes consultas y procedimientos a que hubiere lugar.

Que en base a lo antes señalado, la Administración indicó que en el mencionado contrato no se detalló en que consistiría el servicio de asesoría en logística o que actividades comprendería el mismo, siendo que la recurrente no presentó ninguna documentación que acredite las reuniones periódicas y las pautas a seguir en las diferentes consultas y procedimientos a los que se encontraba obligado el proveedor, según la cláusula segunda del contrato suscrito, siendo además que la recurrente no presentó ninguna documentación que sustente el trabajo descrito por quien es también accionista y trabajador dependiente de la empresa (empresa vinculada). Asimismo, señala que la recurrente no ha demostrado con ninguna documentación la efectiva prestación de los servicios realizados por el anotado proveedor, tales como informes y/o reportes de las



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

verificaciones efectuadas al mineral enviado, en que consistió su trabajo, cuando los realizó, a qué proveedores, por qué montos, qué observó, que recomendó, etc.

Que estando a lo expuesto, la Administración concluyó que la recurrente no sustentó debidamente los servicios de asesoría en logística prestados por el proveedor antes referido, por el importe total de S/ 84 110,00, dado que esta no presentó documentación suficiente que evidencie, sustente y/o acredite la efectiva prestación de los servicios cargados al gasto, por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el anotado importe, de conformidad con el detalle que se encuentra en el Anexo N° 01.1 adjunto al presente requerimiento (foja 6622).

Que de otro lado, respecto a los servicios de asesoría en seguridad, la Administración señaló, entre otros, que la recurrente, a efectos de acreditar la operación observada, presentó un contrato de prestación de servicios, del cual se aprecia que el objeto del servicio observado fue la asesoría integral en materia de seguridad, sin embargo, la recurrente no acreditó con ninguna documentación la efectiva prestación de este a cargo del proveedor como son los informes y/o documentos referidos a la implementación de los sistemas de seguridad contratados, los procedimientos, programas, manuales, etc., por los conocimientos a los que estaba obligado a proporcionar e implementar en los procesos para que la recurrente pueda alcanzar los estándares de seguridad, recomendaciones impartidas, entre otros.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que la recurrente no sustentó debidamente los servicios de asesoría en seguridad prestados por el proveedor antes señalado, por el importe de S/ 56 130,00, dado que esta no presentó documentación suficiente que evidencie, sustente y/o acredite la efectiva prestación de los servicios cargados al gasto, por lo que reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por dicho importe, de conformidad a lo detallado en el Anexo N° 01.1 adjunto al presente requerimiento (foja 6622).

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 7837) se tiene que la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad principal la "explotación de otras minas y canteras" – , y como actividad secundaria el "transporte de carga por carretera" –

➤ *Servicios de asesoría en seguridad*

Que de autos se advierte que, a fin de sustentar la fehaciencia del servicio de asesoría en seguridad, la recurrente presentó las facturas observadas, emitidas por el proveedor estados de cuenta bancarios, constancia de depósito de detracciones, cheques con la cláusula no negociable, vouchers de egresos y el contrato de prestación de servicios.

Que respecto a las facturas observadas (fojas 3511, 3518, 3524, 3530, 3536, 3542, 3548, 3553, 3559, 3564, 3567 y 3572) y el registro de estos en los libros contables, debe indicarse que no acreditan por sí solos que los servicios consignados en dichos comprobantes hayan sido efectivamente realizados, por lo que resultan insuficientes para acreditar la fehaciencia de estos, ello de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado.

Que con relación al contrato de prestación de servicios, celebrado por la recurrente con el proveedor (fojas 3575 a 3577), debe señalarse que conforme lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato por sí solo únicamente acredita la existencia de un acuerdo de voluntades, pero no que las adquisiciones de bienes o prestación de servicios se hayan efectuado, por tanto, no resultan suficientes para acreditar la efectiva prestación del servicio observado, el cual aduce la recurrente.

Que en cuanto a los cheques con la cláusula no negociable (fojas 3510, 3517, 3523, 3529, 3535, 3541, 3547, 3552, 3558, 3563, y 3571), vouchers de egresos (fojas 3513, 3520, 3526, 3532, 3538, 3544, 3549, 3555, 3561, 3565 y 3574) y estados de cuenta bancarios (fojas 3508, 3514, 3521, 3527, 3533, 3539, 3545, 3553, 3556, 3562 y 3569), cabe señalar que dichos documentos solo acreditarían pagos efectuados al supuesto proveedor; no obstante, por sí solos no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

de los servicios observados, más aún cuando conforme se ha analizado en los considerandos previos, no se ha acreditado con documentación idónea que el aludido proveedor realizara los servicios observados, por lo que no resulta atendible lo alegado en sentido contrario.

Que respecto de las constancias de depósitos de detracciones (fojas 300, 301, 303, 305, 307, 309, 311, 313, 315, 317, 319, 320, 322 y 327), cabe indicar que esta acredita el cumplimiento de obligaciones legales, mas no demuestra por sí sola la efectiva prestación del servicio por el que se pagó.

Que estando a lo expuesto, la recurrente no presentó medios probatorios que acreditaran la efectiva realización de los servicios al que hacen referencias las facturas observadas, en los términos contenidos en ellas, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su realidad, por lo que corresponde mantener el reparo a la renta neta imponible respecto de las facturas emitidas por el mencionado proveedor; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en cuanto a que la Administración, en virtud del principio de verdad material, debió efectuar cruce de información, 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 aquella 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.

➤ *Servicios de asesoría logística*

Que se aprecia de autos que a fin de sustentar la fehaciencia del servicio de asesoría logística, la recurrente presentó recibos por honorarios, emitidos por el proveedor constancias de transferencia bancarios, vouchers de egresos, carta de fecha 10 de enero de 2014, contrato de locación de servicios y el reporte denominado "Detalle de operación – planilla de proveedores".

Que con relación a los recibos por honorarios observados (fojas 3623, 3626, 3629, 3632, 3635, 3638, 3643, 3646, 3650, 3653, 3656, 3659, 3662 y 3665), y el registro de estos en los libros contables, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, no acreditan por sí solos que los servicios consignados en dichos comprobantes hayan sido efectivamente realizados, por lo que resultan insuficientes para acreditar la fehaciencia de estos.

Que en cuanto al contrato de prestación de servicios, celebrado por la recurrente con el proveedor (fojas 3671 y 3672), debe indicarse que de conformidad con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato por sí solo únicamente acredita la existencia de un acuerdo de voluntades, pero no que las adquisiciones de bienes o prestación de servicios se hayan efectuado, por tanto, no resultan suficientes para acreditar la efectiva prestación del servicio observado.

Que en cuanto a las constancias de transferencia bancaria (fojas 3624, 3627, 3630, 3633, 3636, 3647, 3651, 3654, 3657, 3660, 3663 y 3666), Detalle de operación – planilla de proveedores, del Banco de (foja 3639) y vouchers de egresos (fojas 3625, 3628, 3631, 3634, 3637, 3648, 3649, 3652, 3655, 3658, 3661, 3664 y 3667), cabe precisar que dichos documentos solo acreditarían pagos efectuados al supuesto proveedor; no obstante, por sí solos no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de los servicios observados, más aún cuando conforme se ha analizado en los considerandos previos, no se ha acreditado con documentación idónea que el aludido proveedor realizara los servicios observados, por lo que no resulta atendible lo alegado en sentido contrario.

Que de otro lado, si bien obra en autos la carta de fecha 10 de enero de 2014 (fojas 3668 a 3670), emitida por el supuesto proveedor antes mencionado, en el que manifiesta que en respuesta a un requerimiento formulado por la recurrente procedió a detallar los trabajos que se habrían realizado en los periodos de enero a diciembre de 2013, corresponde mencionar que dicho detalle resulta insuficiente para sustentar que el supuesto proveedor haya realizado verdaderamente las operaciones materia de autos, más aún si



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

la recurrente no ha acompañado documentación adicional que permita corroborar la veracidad de las afirmaciones contenidas en tal documento.

Que en tal sentido, de la evaluación conjunta de la documentación que obra en autos se tiene que la recurrente no presentó medios probatorios o documentación sustentatoria suficiente que acreditara la efectiva realización del servicio al que hacen referencias los comprobantes de pago observados, en los términos contenidos en ellos, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su realidad, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado respecto de tales comprobantes de pago emitidos por el mencionado proveedor; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que así pues, no se advierte que el reparo bajo análisis encuentre su motivo determinante en la falta de fecha cierta de los documentos presentados ni en la forma de celebrar un contrato, sino en el análisis conjunto y razonado de la documentación adjuntada por la recurrente a fin de acreditar la efectiva realización de los servicios considerados como gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que se encuentra arreglado a ley y, en ese sentido, la jurisprudencia glosada por la recurrente (según la cual los reparos se sustentaban en la falta de fecha cierta de los documentos o el cuestionamiento a la forma de celebración del contrato) no resulta aplicable.

- **Gastos no sustentados por servicios de instalación eléctrica que forman parte del costo computable de los activos fijos**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la SUNAT reparó la renta neta imponible por servicios de instalación eléctrica que forman parte del costo computable de los activos fijos, por el importe total de S/ 12 830,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la LIR.

Que según el artículo 41 de la LIR, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que según el inciso e) del artículo 44 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 1112², no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Que de acuerdo con el artículo 20 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Se indica además en el mencionado artículo, que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza y que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, siendo que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que a continuación la mencionada disposición señala que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debía entenderse, entre otros, por costo de adquisición (de acuerdo al numeral 1) la contraprestación pagada por el bien adquirido y los costos incurridos con motivo de su compra, tales como fletes, seguros,

² Vigente a partir del 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Que al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 indica que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo, comprende su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, señalando como ejemplos de costos atribuibles directamente a: (a) Los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 - Beneficios a los Empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; (b) Los costos de preparación del emplazamiento físico; (c) Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; (d) Los costos de instalación y montaje; (e) Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y, (f) Los honorarios profesionales.

Que mediante el numeral 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6699 y 6700), la Administración indicó que de la verificación efectuada a los libros y registros contables, así como de la documentación correspondiente a la recurrente, se observaron anotados diversos servicios los cuales se encuentran detallados en el Cuadro N° 01 adjunto al presente requerimiento (foja 6699), referidos a trabajos de construcción e instalación relacionados a activos fijos, por lo que se le solicitó sustentar por escrito y con la documentación fehaciente el motivo por el cual dichos servicios no han sido activados en el ejercicio 2013. Asimismo, se le solicitó exhibir la documentación que acredite los servicios en mención, como comprobantes de pago, contratos, valorizaciones, entre otros, a efectos de sustentar la realización de los servicios.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el efecto del beneficio que se obtiene en el activo fijo preexistente, siendo que deberá reconocerse como gasto en tanto sea consumido en el periodo corriente, y por el contrario, se reconocerá como activo cuando beneficie a más de un ejercicio, esto es, genere beneficios económicos en el futuro a través de su uso.

Que en el acápite 2.2 del numeral 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6669 a 6671), la Administración dejó constancia de los descargos esgrimidos por la recurrente así como de la documentación presentada, señalando, entre otros, que en relación a los gastos no sustentados por servicios de instalaciones eléctricas de activos fijos, por S/ 12 830,00, de la documentación presentada por su proveedor tales como recibo por honorarios electrónico, orden de servicio, detalle del servicio prestado, vouchers de egresos, medio de pago y asientos contables, se pudo observar que las erogaciones que alcanzan el importe mencionado corresponden a servicios por instalaciones eléctricas de activos fijos, siendo estos los siguientes:

- A) **Compresor** (activo fijo adquirido en agosto de 2012 y puesto en uso en febrero de 2013).
Trabajos realizados: instalación del ventilador de arranque; instalación de cable de poste a tablero general; instalación de tablero; instalación de pozo a tierra; tendido de 300 metros de cable autoportante e instalación de ventilador y tablero de arranque estrella triángulo, por S/ 3 900,00.
- B) **Transformador** - (activo fijo nuevo adquirido en agosto de 2013 y puesto en uso el mes siguiente).



Nº 07561-11-2025

Trabajos realizados: instalación de transformador instalación de 2 Kit de terminaciones para cable seco; instalación de cable de comunicación de circuitos a tablero general; instalación de 3 coutau y mantenimiento, e instalación de puesta a tierra, por S/ 8 930,00.

Que en tal sentido, la Administración señaló que la recurrente efectuó desembolsos para la instalación y puesta en funcionamiento de activos fijos nuevos, los que de acuerdo a lo establecido en el sétimo y octavo párrafo del artículo 20 de la LIR, corresponden a erogaciones que forman parte del costo computable de dichos activos fijos, no debiendo ser considerados como gastos del ejercicio, por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por S/ 12 830,00.

Que estando a lo expresado, se advierte que la Administración observó la deducción del gasto por servicios de instalaciones eléctricas para la instalación y puesta en funcionamiento de activos fijos nuevos, siendo estos el toda vez que dichas erogaciones forman parte de los activos fijos de la empresa.

Que al respecto, obran en autos los Recibos por Honorarios Electrónicos N° (fojas 3386, 3393 y 3398), emitidos por el proveedor por S/ 12 830,00, en cuya descripción se detallan los trabajos realizados para la instalación eléctrica de un Compresor y un transformador de ambos activos fijos adquiridos por la empresa. En relación con el compresor, se ejecutaron tareas como la instalación del ventilador de arranque, tendido de cableado eléctrico hasta el tablero general, instalación de tablero, pozo a tierra, cable autoportante y tablero de arranque estrella – triángulo; asimismo, respecto del transformador, se incluyó la instalación de equipo, cableado de conexión con el tablero, kits de terminación por cable seco, instalación de circuitos de comunicación, pozos a tierra y elementos de soporte eléctrico.

Que de lo expuesto se tiene que dichos servicios no son simples mantenimientos ni operaciones externas al activo, sino que constituyen trabajos directamente vinculados con la puesta en funcionamiento de dichos bienes, al permitir que puedan operar de forma segura y continua con alimentación eléctrica estable, conexión a la red, protección frente a descargas y adecuación de sus sistemas de arranque, siendo que en ausencia de dichas instalaciones, los activos no habrían podido integrarse al proceso productivo de la empresa.

Que aunado a lo desarrollado precedentemente, obra en autos el informe técnico suscrito por el jefe de mina (fojas 3379 a 3384), en el cual se dejó constancia que [REDACTED] ejecutó labores como la instalación del transformador de [REDACTED] conexión de cableado, colocación de pozo a tierra, pruebas de funcionamiento y construcción de cerco perimétrico, siendo dichos trabajos dirigidos a habilitar físicamente el equipo para su operatividad en condiciones de seguridad eléctrica, siendo que tales actividades constituyen intervenciones esenciales para la integración del activo al proceso productivo.

Que en consecuencia, al haberse acreditado que los servicios prestados por el proveedor correspondieron a trabajos de instalación eléctrica directamente vinculados con la puesta en funcionamiento del Compresor conforme a lo desarrollado precedentemente, y considerando que tales servicios forman parte del costo computable del activo fijo, según el artículo 20 de la LIR, el reparo en mención se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo³.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que los activos observados ya se encontraban en funcionamiento al momento de incurrirse en los gastos, cabe señalar que dicha afirmación no se encuentra debidamente acreditada, siendo que en el caso del transformador de el informe técnico suscrito por el jefe de mina da cuenta de que los trabajos realizados por el proveedor comprendieron la instalación del equipo, cableado, puesta a tierra y pruebas de funcionamiento, lo que evidencia que las erogaciones estaban directamente vinculadas con la puesta en condiciones de uso del

³ Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en la Resolución N° 06945-2-2023.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

activo, por lo que correspondía que tales desembolsos fueran capitalizados como parte del costo computable, de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 de la LIR.

Que en cuanto al compresor, si bien la recurrente sostiene que fue puesto en funcionamiento en febrero de 2013, no se ha presentado medio probatorio alguno que acredite ello, por lo que lo alegado en este extremo carece de sustento.

- **Gastos de proyectos no acreditados**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se aprecia que la SUNAT reparó la renta neta imponible por gastos de proyectos no acreditados, por el importe de S/ 59 451,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la LIR.

Que el artículo 37 de la citada ley, precedentemente glosado, trata sobre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta.

Que en las Resoluciones N° 05154-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 20928-4-2012, entre otras, se 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 al respecto, cabe señalar que a efecto de determinar que una operación es fehaciente y por consiguiente cumpla con el principio de causalidad, se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, adjunten documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo del recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite ello.

Que en el numeral 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6698 y 6699), la Administración informó a la recurrente que, de la verificación efectuada a sus libros y registros contables, así como de la demás documentación exhibida, se observó que registró en la Cuenta Contable Gastos de proyectos, el importe de S/ 59 450,66, que fue imputado a gastos diversos en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que se le requirió sustentar con la documentación fehaciente y explicar por escrito los motivos por los cuales envió al gasto dicho importe, el cual fue registrado como un intangible en el año anterior (2012), conforme al siguiente detalle:

Periodo	Cuenta de origen	Fecha de registro	Glosa según Libro Diario	Descripción del intangible	Importe (S/)	Fecha de la transferencia a Cta. de gastos	Cuenta transferida
2013-01		01/01/2013	Asiento de apertura	Cirato 4, Cirato 5	44 196,42	31/12/2013	
2013-01		01/01/2013	Asiento de apertura	Costos de exploración y desarrollo	15 254,24	31/12/2013	
Total:					59 450,66		

Que en el numeral 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6650 a 6653), la Administración dejó constancia del escrito de descargo así como de la documentación presentada por la recurrente, indicando, entre otros, que no presentó documentación sustentatoria suficiente que desvirtúe la observación acotada, tales como el estudio técnico económico o el informe de factibilidad de proyectos Pampa Lipor, convenio o acuerdo con la comunidad, los cuales sustentarian las erogaciones a favor de la mismas, facturas o recibos de los pagos de derechos y/o vigencias, entre otros.

Que agrega que, según lo manifestado por la propia recurrente, en el ejercicio 2012 optó por activar como intangible dichas erogaciones, siendo que las mismas corresponden a gastos por concepto de derechos



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

mineros: i) pago de vigencias y derechos por la concesión para el desarrollo de proyecto minero (S/ 44 196,42), y ii) Otros gastos de proyecto (S/ 15 254,24), por proyecto de apoyo a la comunidad, el que no se llevó a cabo por causas no imputables a su empresa.

Que señala que al ser verificados dichos conceptos en la contabilidad de la recurrente, se encuentran registrados en la Cuenta Contable 341112 – Vigencias y Penalidades 4-5, por S/ 44 196,42, y en la Cuenta Contable 344111- Costos de Exploración y Desarrollo, por S/ 15 254,24, siendo que de acuerdo a lo señalado en el artículo 74 de la Ley General de Minería, el valor de adquisición de los derechos mineros se amortizará a partir del ejercicio en que corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo determinado en base a la vida probable del depósito, lo que no ocurrió.

Que asimismo, refiere que la recurrente había señalado que el proyecto no se llevó a cabo por causas no imputables a la compañía, sin embargo, este hecho no fue acreditado con ninguna documentación presentada a la Administración, a fin de verificar el motivo por el cual se castigó la inversión en el ejercicio 2013, cuyos desembolsos fueron enviados al gasto sin el debido sustento, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 59 451,00, declarado como "gastos diversos" y registrado en la contabilidad, en la "Cuenta - Gastos de proyectos", por no haberse sustentado y/o acreditado que dichas erogaciones correspondan a gastos de exploración, preparación y desarrollo del ejercicio.

Que al respecto, se tiene que la recurrente, durante la fiscalización así como en las etapas de reclamación y apelación, se limitó a señalar que los gastos observados por concepto de derechos mineros y por el proyecto los cuales ascienden S/ 59 451,00, se encuentran acreditados al momento en que esta inició el desarrollo del proyecto en la misma zona otorgada en concesión, para la correspondiente explotación minera, y más aún, cuando se habría contratado a un tercero para que elabore y diseñe un proyecto agropecuario; no obstante, tales afirmaciones no resultan suficientes a efectos de acreditar dichos gastos, dado que no se presentó la documentación correspondiente que acredite el pago que se habría efectuado por concepto de derechos mineros, los cuales abarcan los pagos por los derechos correspondientes a la concesión otorgada, siendo que si bien resulta razonable que se haya incurrido en tales gastos para el desarrollo de sus actividades mineras, también lo es que no se tiene certeza a cuanto habría ascendido el importe correspondiente de tales pagos, así como su destino, siendo dicha información necesaria para efectos de determinar si el importe consignado por la recurrente como gasto cumpliría con el principio de causalidad.

Que de otro lado, la recurrente tampoco acreditó con la documentación sustentatoria respectiva los gastos que se habrían incurrido en el proyecto no siendo suficiente el alegato referido a que se contrató a un tercero para que elabore y diseñe dicho proyecto, debiendo haberse adjuntado estudios técnicos y de factibilidad que lo respalden, así como haberse consignado los motivos por los cuales el proyecto en mención no se pudo llevar a cabo, adjuntando para ello, además, documentación fehaciente que sirva de respaldo.

Que asimismo, la recurrente presentó el documento denominado "Informe – Proyecto" (foja 6212), de fecha 2 de diciembre de 2013, apreciándose que fue elaborado por ella misma, en el cual se indicó que el Proyecto fue un aporte suyo a la Asociación Ganadera de la , siendo que el expediente fue donado y la ejecución de este dependía enteramente de tal asociación. Asimismo, en dicho documento se dejó constancia que no se realizó la lotización de los predios y la acreditación de beneficiarios, siendo estos requisitos para aplicar a un financiamiento de PROCOMPITE⁴, señalándose que a la fecha del informe continuaban problemas internos y ajenos a la recurrente, habiéndose precisado que durante el ejercicio 2013 la recurrente habría desembolsado un importe de S/ 18 000,00.

⁴ De acuerdo con lo establecido en el numeral 4.14 del artículo 4 del Reglamento de la Ley N° 29337, aprobado por Decreto Supremo N° 001-2021-PRODUCE, PROCOMPITE "es el cofinanciamiento no reembolsable otorgado a las Propuestas Productivas (Planes de Negocio) de los beneficiarios, mediante procesos concursables, por los Gobiernos Regionales o Locales para mejorar la competitividad de las cadenas productivas. No puede considerar la entrega directa en dinero ni gastos de operación y mantenimiento de ninguna clase".



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que al respecto, de la lectura del anotado documento se aprecia que hace referencia a que la recurrente habrían realizado desembolsos vinculados a un proyecto agropecuario, lo que no guarda relación con los gastos registrados por aquella, por gastos de proyectos (exploración, preparación y desarrollo) vinculados a actividad minera.

Que en tal sentido, del análisis en conjunto de lo actuado y teniendo en cuenta los criterios expuestos, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la necesidad y el destino de los gastos observados, según lo dispuesto por el artículo 37 de la LIR, a pesar de haber sido expresamente requerida para tal efecto, por lo que corresponde mantener el reparo, procediéndose a confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Gastos por servicios de alimentación prestado a terceros**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible por gastos por servicio de alimentación prestado a terceros, por S/ 96 914,00, señalando como base legal, entre otros, el 37 de la LIR.

Que el artículo 37 de la LIR, precedentemente glosado, trata sobre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 03555-5-2004 y 02111-5-2005, entre otras, que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad con la renta generada, correspondiendo que dicha necesidad sea evaluada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo ha señalado en la Resolución N° 01932-5-2004, que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona, ni en el que haya determinado mediante cruce de información que existe doble deducción de gastos o cualquier otro hecho que permita observarlos, en tanto el gasto cumpla con el principio de causalidad.

Que en el numeral 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 6698), la Administración informó a la recurrente, entre otros, que de la evaluación de la documentación exhibida por los servicios de alimentación prestados por sus concesionarios por S/ 800 687,00, registrados en la Cuenta Contable – Servicio de Concesionario de Alimentos, se le requiere sustentar por escrito y con la documentación correspondiente, el motivo por el cual se envió al costo de producción el importe de S/ 121 906,00, correspondiente a servicios de alimentación prestados a terceros, y el monto de S/ 70 273,00, por no haberse exhibido el comprobante de pago y la liquidación de los servicios, conforme a lo detallado en el Anexo N° 01.3 adjunto al presente requerimiento (foja 6688).

Que agrega que, de haberse prestado el servicio de comedor a terceros, debía sustentar y explicar el motivo por el cual no se emitió el comprobante de pago respectivo ni se declararon los ingresos correspondientes, siendo además que debía presentar copia de los contratos de servicios celebrados con todos los proveedores detallados en el mencionado anexo, las liquidaciones del servicio y demás documentación que sustente la efectiva realización del servicio de alimentación.

Que en el numeral 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6646 a 6650), la Administración dejó constancia del escrito de descargo y de la documentación presentada por la recurrente, señalando, entre otros, que respecto de los servicios de alimentación prestados a favor de terceros, específicamente al personal del contratista Sirius, así como de la comunidad, contrata drywall y albañiles, por los montos de S/ 54 104,00 y S/ 42 810,00, respectivamente, pero no se acreditó que la recurrente se encontrara contractual o legalmente obligada a proporcionar dicho servicio.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que indicó que, en el caso del _____ conforme al contrato de locación de servicios de seguridad y vigilancia suscrito, no se pactó obligación alguna de asumir la alimentación del personal destacado, mientras que respecto de los demás terceros, no se presentó documentación que sustente dicha obligación, tales como contratos, acuerdos, informes, convenios, entre otros medios probatorios.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que las erogaciones efectuadas constituían actos de liberalidad, al no haberse acreditado su vinculación con la generación de renta, por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe total de S/ 96 914,00 (S/ 54 104,00 + S/ 42 810,00), de conformidad por el detalle que se encuentra en el Cuadro N° 01 adjunto al presente requerimiento (foja 6646).

Que de lo actuado se advierte que, con relación al reparo materia de análisis, la controversia radica en establecer si los gastos por servicios de alimentación a favor de terceros eran necesarios para producir a renta gravada y mantener su fuente productora.

Que obra de fojas 2685 a 2693 el contrato de locación de servicios de seguridad y vigilancia suscrito entre la recurrente y la empresa _____ en virtud del cual esta última se obliga a prestar servicios de vigilancia en el proyecto denominado _____, ubicado en una zona alejada del lugar de operación de la recurrente. En dicho contrato, en su Cláusula Décimo Primera, referida a las "Obligaciones del Cliente", se establecen determinadas condiciones que debe cumplir la empresa contratante, entre ellas: i) Abonar puntualmente la retribución pactada; ii) Proporcionar por escrito instrucciones para la ejecución del servicio; iii) Habilitar un ambiente adecuado para que el personal de _____ se cambie, asee y guarde sus pertenencias, y iv) Supervisar que los servicios contratados se ejecuten exactamente según lo pactado.

Que sin embargo, del análisis del contenido de la mencionada cláusula así como del resto del contrato acompañado, no se advierte estipulación alguna que imponga a la recurrente la obligación de brindar alimentación al personal de _____ ni como parte de la contraprestación ni como condición necesaria para la adecuada ejecución del servicio. Tampoco se ha acreditado la existencia de anexos, adendas, convenios u otros documentos contractuales que modifiquen o complementen tal contrato incluyendo dicha obligación.

Que asimismo, en la Cláusula Segunda del contrato en mención, referida al objeto del contrato, únicamente se indica que _____ prestará los servicios de vigilancia, protección y seguridad, sin hacer referencia a prestaciones accesorias a cargo de la recurrente, tales como alimentación, hospedaje o similares.

Que de otro lado, se aprecia de autos el escrito de fecha 4 de enero de 2013 (foja 6150), mediante el cual la recurrente se dirige a la _____ a fin de formalizar una comunicación relacionada con la provisión de alimentación a los trabajadores de la contratista que prestan servicios en la unidad minera. En dicho documento, se indica expresamente que *"considerando la ubicación geográfica en la que se llevan a cabo los servicios de seguridad y vigilancia por dicha empresa, la recurrente proporcionaría diariamente a los trabajadores de esta, que efectivamente presten el servicio contratado, la alimentación correspondiente a desayuno, almuerzo y comida"*.

Que al respecto, se tiene que dicha documentación constituye una comunicación unilateral emitida por la recurrente, en la cual manifiesta la voluntad de asumir la entrega de alimentos a los trabajadores de la empresa _____ en base a las consideraciones logísticas derivadas de la lejanía del lugar de prestación del servicio, no obstante, no se encuentra acreditado que tal compromiso haya sido incorporado contractualmente ni que constituya una obligación exigible derivada del contrato de servicios. Asimismo, no obra en autos evidencia de que el anotado escrito haya sido aceptado formalmente por la empresa contratista como una modificación del contrato original ni se adjunta adenda, convenio adicional o documento de naturaleza contractual que otorgue fuerza vinculante.

Que a efectos de sustentar el servicio de alimentos a la comunidad, la recurrente adjuntó el memorándum de fecha 21 de diciembre de 2012 (foja 6151), emitido por la Gerencia General de la recurrente y dirigido al personal del _____ en el que se hace referencia al "Contrato de fecha 9 de junio de 2009",



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

suscrito con la señalándose que, conforme a los
términos del citado contrato, la recurrente se comprometió, entre otras obligaciones, a cubrir el costo de los servicios alimentarios de los miembros de dicha asociación, quienes prestarían servicios en las labores del proyecto como parte de un compromiso de responsabilidad social en la zona de influencia del proyecto minero.

Que al respecto, si bien el citado documento hace mención a un contrato de fecha 9 de junio de 2009 y a supuestas obligaciones asumidas por la recurrente, no se ha adjuntado ni obra en autos copia del referido contrato ni se consigna el texto de las cláusulas pertinentes que permitan verificar de manera fehaciente que efectivamente existió una obligación contractual expresa de brindar servicios de alimentación.

Que para sustentar los gastos reparados en forma razonable, es necesario demostrar la vinculación de estos con el giro del negocio, así como cualquier otro documento que corrobore la necesidad de asumir dichos gastos, siendo que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01932-5-2004 y 08816-9-2018, entre otras, la existencia de una obligación contractual acordada por las partes hubiera podido acreditar la causalidad de los gastos de personal de terceras empresas, verificándose en el presente caso, que la recurrente asumió gastos por concepto de alimentación brindada a favor de trabajadores de la contratista Sirius, miembros de la comunidad, contrata drywall y albañiles, respecto de los cuales no ha adjuntado documentación adicional que establezca su obligación de asumir tales gastos y, por tanto, que acredite la relación de causalidad entre aquellos y la generación de rentas gravadas o de mantenimiento de la fuente, por lo que al no haberse acreditado documentariamente que los gastos observados sean causales, tal como lo establece el primer párrafo del artículo 37 de la LIR, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo⁵.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto de que el hecho que en virtud de un error material se haya hecho referencia en un memorando a un contrato de fecha 9 de junio de 2009, a pesar de que la fecha real del contrato es de 23 de junio de 2011, no es razón para que se desconozca valor probatorio a dicho documento, siendo que los acuerdos y/o contratos, tal como ha sido precisado, pueden ser celebrados sin la exigencia de formalidad alguna; cabe precisar que aquella no acreditó documentariamente que el contrato al que hace mención el referido memorándum haya sido consignado como parte de un error material, por lo que lo alegado en ese extremo no resulta atendible.

- **Utilidades voluntarias pagadas sin cumplir con el requisito de generalidad para la deducción del gasto**

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible por utilidades voluntarias pagadas sin cumplir con el requisito de generalidad para la deducción del gasto, por el importe total de S/ 166 775,00, citando como base legal el inciso I) del artículo 37 de la LIR.

Que el artículo 37 de la LIR, precedentemente glosado, trata sobre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta.

Que el inciso I) del referido artículo 37 establece que son gastos deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

⁵ Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en la Resolución Nº 07549-4-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que el artículo 19 de la Ley N° 28991⁶, que modificó el último párrafo del artículo 37 de la LIR, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir la renta y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 10167-2-2007 y 08637-1-2012, entre otras, ha establecido el criterio de que el inciso I) del artículo 37 de la LIR se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03786-4-2007 y 04194-3-2016, entre otras, ha señalado que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Ley N° 28991, antes citada.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 08064-1-2009 que a efecto de establecer el cumplimiento del criterio de generalidad, debe establecerse si el beneficio otorgado –vinculado a la erogación que se pretende deducir para efecto del Impuesto a la Renta– ha sido otorgado con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta la jerarquía, el nivel, la antigüedad, el rendimiento, el área y/o la zona geográfica, y que debe considerarse el beneficio obtenido por trabajadores de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el criterio de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (tales como gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que en el numeral 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6697 y 6698), la Administración informó a la recurrente que, de la verificación efectuada a sus libros y registros contables, se observó que se registró en la Cuenta Contable – Bonificaciones – Utilidades Voluntarias, el importe de S/ 166 775,00, por lo que se le requirió, entre otros, sustentar legal y documentariamente el cálculo de la referida bonificación, el pago del mismo y el motivo por el cual este ha sido imputado como costo de producción en el ejercicio 2013.

Que en el numeral 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6640 a 6646), la Administración dejó constancia del escrito de descargo, así como de la documentación presentada por la recurrente, indicando, entre otros, que al otorgar utilidades voluntarias a ciertos trabajadores de su empresa no cumplió con el principio de generalidad para efectos de deducir los gastos registrados, debiendo tenerse en cuenta que las utilidades que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, en virtud del inciso a) del artículo 34 de la LIR, son rentas de quinta categoría, pues son obtenidas como retribución por servicios personales, por lo que constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, de conformidad

⁶ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

con el inciso l) del artículo 37 de dicha ley, no obstante, al tratarse de gastos de personal, deben cumplir con el principio de generalidad, estipulado en el último párrafo del artículo en mención.

Que agrega que de la documentación presentada por la recurrente se tiene que, según el acuerdo de los accionistas plasmado en el Acta de Junta General de Accionistas de 27 de diciembre de 2013, se decidió otorgar utilidades voluntarias a sus trabajadores sin exclusión de ninguno, sin embargo, la recurrente no otorgó tal beneficio a dos trabajadores, siendo una de ellas _____, la cual cuenta con el cargo de contador general con 3 años de antigüedad, y a _____ responsable de medio ambiente del área mina, con más de 3 años de antigüedad.

Que asimismo, menciona que según la explicación de la propia recurrente, su empresa decidió otorgar dichas bonificaciones denominadas "Utilidades Voluntarias" a los trabajadores establecidos o ubicados fuera de la ciudad de Lima directamente vinculados con los proyectos mineros o unidad productiva, sin embargo, tal decisión va más allá del acuerdo de accionistas, dado que no hubo acuerdo que dicho beneficio sea solo para los trabajadores que señala en su escrito, no habiéndose cumplido tampoco con el principio de generalidad, al haberse excluido a la trabajadora _____, cuya área de labor que figura en sus boletas de pago es la mina, es decir, pertenece a la Unidad Productiva a la que refiere la recurrente, siendo que la naturaleza misma de su función está directamente relacionada con sus labores mineras, por lo que procedió a reparar el importe total de S/ 166 775,00, por el concepto del pago de utilidades voluntarias que no cumplieron con el principio de generalidad.

Que de lo actuado se tiene que la Administración sustenta el reparo en que el gasto por utilidades voluntarias pagadas al personal de su empresa no cumple con el criterio de generalidad, por lo tanto, considerando que se trata de un concepto comprendido en el inciso l) del artículo 37 de la LIR, la controversia se centra en definir si cumple con el mencionado criterio a fin de establecer si el gasto es deducible.

Que obra en autos el Acta de la Junta General de Accionistas de 27 de diciembre de 2013 (foja 6200), en el que se abordó como punto de agenda la distribución de utilidades a los trabajadores, acordándose por unanimidad aprobar la distribución de utilidades generadas por el ejercicio 2013 a favor de los trabajadores, por S/ 166 755,00, como adelanto de las utilidades por distribuir, quedando un saldo acumulado al cierre del año de S/ 18 576 938,00.

Que asimismo, en dicha acta se indicó además que el importe a distribuir sería determinado por la Gerencia General, en función de las disponibilidades de caja, y que dichos montos estarían afectos a los tributos y contribuciones de ley, no obstante, no se consignó en la misma el criterio ni el número de trabajadores beneficiados, ni se precisó si la distribución abarcaría a la totalidad del personal de la empresa.

Que de otro lado, obra en autos el escrito de 29 de mayo de 2015 (foja 6199), en el que la recurrente sustentó ante la Administración que la entrega de las denominadas "utilidades voluntarias" a su personal se realizó en libre disposición como bonificaciones adicionales a las remuneraciones, con cargo a las utilidades generadas durante el ejercicio 2013. Asimismo, señaló que la distribución fue aprobada por unanimidad por la Junta General de Accionistas de 27 de diciembre de 2013, precisando además que las utilidades fueron asignadas en función a criterios objetivos y razonables, entre ellos, la contribución efectiva del trabajador a la generación de utilidades y al cumplimiento de metas de productividad, sosteniendo que no se trató de una distribución obligatoria de utilidades – al no haberse alcanzado el número mínimo legal de trabajadores – sino de una decisión empresarial que se aplicó en forma genérica a trabajadores ubicados en la ciudad de Lima, excluyéndose a trabajadores de otras unidades por no cumplir las condiciones mencionadas.

Que respecto a lo mencionado en el referido escrito, se tiene que si bien la recurrente sostuvo que la distribución de utilidades voluntarias se realizó en base a criterios objetivos y razonables, como la productividad o el aporte efectivo del trabajador a la generación de utilidades, no se han aportado medios probatorios que permitan verificar dichos criterios, tales como como informes de desempeño, evaluaciones cuantificables, metas cumplidas o parámetros definidos previamente a fin de otorgar dicho beneficio.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que además, se tiene que la recurrente presentó un cuadro de distribución titulado "Utilidades Voluntarias – 31/12/2013" (foja 6198), en el cual se listan trabajadores agrupados en base a criterios como la categoría correspondiente a cada uno de ellos y su tiempo de servicios, para efectos de asignarles el importe correspondiente por su participación en las utilidades, sin embargo, en este no figuran dos trabajadoras que formaban parte del personal activo de la empresa a dicha fecha

responsable de Medio Ambiente, y quienes, según se dejó constancia durante la fiscalización, se encontraban en planilla y mantenían vínculo laboral vigente durante el ejercicio 2013, lo cual revela una asignación parcial y discriminatoria del beneficio.

Que asimismo, si bien la recurrente señaló que el beneficio fue dirigido exclusivamente a trabajadores establecidos fuera de la ciudad de Lima, por encontrarse vinculados directamente con la unidad productiva minera, dicho enfoque podría configurar un criterio funcional objetivo, es decir, segmentar al personal en función de su participación directa en la generación de renta gravada, no obstante, ello requiere para su validez tributaria que la diferencia se encuentre debidamente sustentada con documentación interna previa, lineamientos verificables o políticas empresariales claras, lo cual no ha sido acreditado en el presente caso, siendo que en el cuadro mencionado precedentemente no figura que se haya consignado dicho criterio a efectos de determinar el monto de las utilidades pagadas a los trabajadores, así como la exclusión respecto de algunos de los trabajadores que se encuentren en planilla.

Que en efecto, la combinación de criterios como ubicación geográfica, categoría y tiempo de servicio podría ser válida, pero solo si se demuestra que fue aplicada de manera consistente, objetiva y general para todo el personal en situación equivalente, lo que no se encuentra acreditado, conforme a lo desarrollado precedentemente.

Que de lo señalado, se concluye que no se encuentra acreditado en autos que se haya cumplido con el criterio de generalidad del gasto por utilidades voluntarias entregadas a determinados trabajadores, por lo que corresponde mantener el reparo, procediéndose a confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Activos fijos menores enviados al gasto**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible, entre otros, por activos fijos menores a ¼ de la UIT que formaban parte de un conjunto o equipo para su funcionamiento, por el importe de S/ 11 201,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 23 del Reglamento de la Ley Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37 de la LIR, precedentemente glosado, trata sobre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta.

Que el inciso e) del artículo 44 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Que por su parte, el artículo 23 del Reglamento de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prescribe que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de ¼ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, sin embargo, ello no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 04995-2-2012 y 07216-4-2024, entre otras, ha establecido que los estados financieros se deben preparar de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que en nuestro país están constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); así, en la Resolución N° 04995-2-2012 se señaló que: "(...) de acuerdo con el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Generalmente Aceptados, y que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que dichos principios, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)".

Que el párrafo 6 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, según versión oficializada por Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, vigente a partir de 2005, señalaba que las propiedades, planta y equipo eran los activos tangibles que:

- (a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y
- (b) Se esperan usar durante más de un periodo.

Que el párrafo 7 de la NIC 16 indica que un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:

- (a) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados de este y,
- (b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que asimismo, el párrafo 37 precisa que una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad y que son ejemplos de clases separadas los terrenos, terrenos y edificios, maquinaria, buques, aeronaves, vehículos de motor, mobiliario y enseres, y equipo de oficina.

Que al respecto, en la Resolución N° 05402-4-2010, entre otras, se ha indicado que el Plan Contable General Revisado define los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyéndose dentro de la Clase 3 la Cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que, utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que conforme con el artículo 1 del Decreto Supremo N° 264-2012-EF, durante el año 2013 el valor de la UIT fue de S/ 3 700,00.

Que en el numeral 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6696 y 6697), la Administración indicó que de la verificación efectuada a los libros y registros contables de la recurrente, así como de la documentación exhibida, observó que se registró en la Cuenta Contable - Compras Menores de Activos, el monto de S/ 23 642,16, referido a los activos que forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, por lo que la excepción establecida en el artículo 23 de la LIR no le resulta aplicable. En tal sentido, se le solicitó sustentar por escrito, fundamentando con la base legal correspondiente y documentación fehaciente, los motivos por los cuales envió al costo de producción en el ejercicio 2013 dicho monto, respecto de los bienes detallados en el cuadro adjunto al requerimiento (foja 6696).

Que en el numeral 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6635 a 6639), la Administración dejó constancia del escrito de la recurrente; además, indicó que de la verificación efectuada a la documentación presentada, tales como facturas, órdenes de compra, cotizaciones, asientos contables y Registro de Activos Fijos, se observó que la recurrente no sustentó las compras enviadas a gastos a la Cuenta Contable - Compras menores de Activos, por el importe de S/ 16 601,00, por corresponder a bienes que superan el ¼ de la UIT, con una vida útil mayor a 1 año, sustentada en la garantía otorgada por los proveedores de dichos bienes, y en el caso de la olla de pulverizador, esta se encuentra registrada como Activo Fijo con una depreciación del 10%, y por bienes menores de ¼ de la UIT, que forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, como lo son las impresoras y por las puertas metálicas que forman parte de las instalaciones del almacén de explosivos, por lo cual la excepción establecida en el artículo 23 del Reglamento de la LIR, para estos casos, no es de aplicación, conforme al siguiente detalle:



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Periodo	Cuenta	Fecha	Descripción del bien	Importe	Observación
2013-01	659310	31/01/2013		491,19	Periférico de un equipo de cómputo
2013-03	659310	31/03/2013		474,58	Periférico de un equipo de cómputo
2013-05	659310	14/05/2013		483,35	Periférico de un equipo de cómputo
2013-09	659310	03/09/2013		878,31	Periférico de un equipo de cómputo
2013-09	659310	20/09/2013		542,52	Periférico de un equipo de cómputo
2013-01	659310	31/01/2013		1 916,25	Mayor ¼ UIT con garantía de 1 año del bien
2013-03	659310	31/03/2013		1 159,03	Mayor ¼ UIT, exista otro como Activo Fijo
2013-02	659310	28/02/2013		1 016,10	Mayor ¼ UIT con garantía de 1 año del bien
2013-08	659310	31/08/2013		2 248,00	Registrado ya como Activo Fijo
2013-07	659310	09/07/2013		1 991,53	Parte del almacén de explosivos
Total general de compras menores de activos				11 200,86	

Que en base a lo señalado, la Administración procedió a reparar el importe de S/ 11 201,00, por activos fijos enviados al gasto, contabilizados en la Cuenta Contable de gastos "659310 Compras menores de activos", con destino al costo de producción, en la Cuenta Contable 9310101 – Administración Mina" y al no haber sustentado que los bienes que superan el ¼ de la UIT sufren agotamiento u obsolescencia con anterioridad al año, siendo que la recurrente mantiene en su Registro de Activos Fijos bienes similares a los que les aplica un porcentaje de depreciación, no observándose la baja de tales bienes antes del año, siendo además que no se acreditó que los bienes menores a ¼ de la UIT no forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 7837) se tiene que la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad principal la explotación de otras minas y canteras – CIIU 14290, y tiene como actividad secundaria el transporte de carga por carretera –

Que sobre el caso materia de autos, debe precisarse que, conforme con el cuadro anterior, el esclerómetro, GPS, motobomba, olla pulverizadora y puertas metálicas son bienes tangibles que, por su naturaleza, guardan vinculación con el desarrollo de actividades propias del rubro minero que realiza la recurrente, ya sea en el ámbito operativo, de soporte técnico o de infraestructura, y que son susceptibles de ser empleados en distintos procesos dentro del ciclo de explotación, procesamiento y gestión de dicha actividad económica, utilizándose además en más de un ejercicio, obteniéndose beneficios económicos; por ende, de acuerdo a la NIC 16, tales bienes calificaban como activos fijos.

Que asimismo, dado que el valor de tales adquisiciones (S/ 1 916,25, S/ 1 159,03, S/ 1 016,10, S/ 2 248,00 y S/ 1 991,53) superaba el ¼ de la UIT (S/ 925,00), la recurrente no podía optar por considerarlas gastos del ejercicio, como lo prevé el artículo 23 del Reglamento de la LIR, para adquisiciones inferiores a dicho límite.

Que por lo expuesto, el presente reparo se encuentra arreglado a ley en cuanto a los bienes detallados, por lo que corresponde mantenerlo y, en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de asidero el argumento de la recurrente referido a que, por las particularidades y su giro de negocio, al tratarse de una minera, y al ubicarse los bienes en mención en lugares alejados con efectos climáticos adversos, su desgaste es significativamente más rápido y, por ende, no llegan al año de vida, dado que conforme se aprecia de autos, aquella no sustentó su afirmación con documentación alguna.

Que en cuanto a las impresoras marcas EPSON y HP, detalladas en el cuadro anterior, corresponden a bienes tangibles usados por la recurrente para propósitos administrativos, para realizar su actividad económica, en más de un ejercicio, obteniéndose beneficios económicos, por ende, de acuerdo con la NIC 16, calificaban como activos fijos.

Que asimismo, se tiene que los importes de tales bienes ascendieron a S/ 491,19, S/ 474,58, S/ 483,35, S/ 878,31 y S/ 542,52, en este sentido, si bien no superaban el ¼ de la UIT (S/ 925,00), a que hace



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

referencia el artículo 23 del Reglamento de la LIR, a efectos de poder optarse por considerarlos gastos del ejercicio, esto no resulta de aplicación al caso de autos, por cuanto se advierte que, durante la fiscalización, la Administración determinó que los mismos forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, siendo que la recurrente no sustentó documentariamente lo contrario, por lo que los mismos debían considerarse como parte de una unidad.

Que en consecuencia, la recurrente no se encontraba facultada a ejercer la opción de cargar como gasto el valor de los bienes en mención.

Que por lo expuesto, el presente reparo se encuentra arreglado a ley en cuanto a los bienes antes detallados, correspondiendo mantenerlo y, en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

- **Depreciación acelerada en exceso por bienes en arrendamiento financiero destinados a la producción**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible por depreciación acelerada en exceso por bienes en arrendamiento financiero destinados a la producción, señalando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 38 de la LIR, y el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299.

Que el artículo 20 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 1112⁷, prevé que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago; y que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que el artículo 37 de la citada ley, precedentemente glosado, trata sobre los gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta, entre los que se encuentran (inciso f) las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que mediante Resolución N° 0798-1-2003 este Tribunal ha dejado establecido el costo de producción se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06784-1-2002, ha señalado que, desde el punto de vista contable, existen diversos gastos que integran el costo de los bienes producidos, tales como los de depreciación y mano de obra, y aquellos que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes se contabilizan dentro de los gastos operativos como gastos administrativos o de ventas y se deducen de la renta bruta a efecto de determinar la renta neta.

Que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por Ley N° 27394⁸, dispone que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la LIR.

⁷ Vigente a partir del 1 de enero de 2013.

⁸ Publicada el 30 de diciembre de 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que asimismo, dicho artículo señala que excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que éste reúna las siguientes características: 1) Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la LIR; 2) El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial; 3) Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente, siendo que este plazo podrá ser variado por Decreto Supremo; y 4) La opción de compra solo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 08877-2-2019, ha establecido que el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 dispone que, excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características señaladas en dicho párrafo, los bienes sujetos a tales contratos podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siendo que salvo lo relativo a la calidad de bien depreciable y la tasa máxima de depreciación aplicable, la depreciación de un bien adquirido por arrendamiento financiero se efectuará de acuerdo con la LIR, siendo aplicable todas las disposiciones que no se opusieran a lo establecido por la norma especial.

Que mediante el numeral 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 6695), la Administración indicó que de la verificación efectuada a las adiciones y deducciones consignadas en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se observó que se realizó una deducción por concepto de depreciación acelerada por los bienes en arrendamiento financiero – leasing, correspondiente a las maquinarias utilizadas en el proceso productivo, no obstante, se observó en sus libros y registros contables que al cierre del ejercicio 2013 mantuvo en stock existencias – productos terminados, el monto de S/ 3 560 120,00, por lo que se le requirió sustentar por escrito y con la documentación fehaciente, y base legal respectiva, el motivo por el cual dedujo la depreciación acelerada correspondiente a las existencias que quedaron en stock.

Que en el numeral 9 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6629 a 6633), la Administración dejó constancia de los descargos esgrimidos por la recurrente, así como de la documentación presentada, señalando que se verificó que los bienes adquiridos corresponden a activos fijos vinculados al proceso productivo, y por los cuales aquella optó vía declaración jurada por la depreciación acelerada, correspondiente al 50% del valor de tales bienes, según el plazo establecido en el contrato de leasing, por lo que dedujo un importe de S/ 383 509,00.

Que asimismo, indicó que en su contabilidad la recurrente aplicó por tales bienes una depreciación contable correspondiente al 20% (vehículos) y 10% (maquinarias), por el monto total de S/ 96 872,89, el cual fue consignado en las adiciones de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, conforme al siguiente detalle:

Cuenta	Descripción	Fecha de adquisición	Fecha de inicio	Importe S/	Depreciación contable		Depreciación acelerada	
					% Depreciación	Importe S/	% Según Contrato	Importe S/
322402		10/08/2012	03/09/2012	70 986,52	20	14 197,30	50	35 493,26 (*)
322402		10/08/2012	03/09/2012	70 986,52	20	14 197,30	50	35 493,26 (*)
322402		10/08/2012	19/09/2012	59 737,79	20	11 947,56	50	29 868,90 (*)
322602		10/08/2012	28/08/2012	131 120,17	10	13 112,02	50	65 560,09 (**)
322602		10/08/2012	15/11/2012	127 385,23	10	12 738,52	50	63 692,62 (**)
322602		10/08/2012	01/02/2013	334 692,87	10	30 680,18	50	153 400,90 (**)

(*) Contrato de Arrendamiento Financiero

(**) Contrato de Arrendamiento Financiero



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que de otro lado, la Administración indicó que reconoce la aplicación de la tasa de depreciación máxima anual de acuerdo con los contratos de arrendamiento financiero del 50%, sin embargo, no es posible la deducción del 100% correspondiente al presente ejercicio, por haber destinado la recurrente dichos activos a la producción de bienes, cuyo gasto por depreciación integra el costo de los bienes producidos. Agrega que la norma de arrendamiento financiero en su artículo 18 estipuló que la depreciación se debe efectuar conforme a lo establecido en la LIR, por lo que el gasto debe deducirse en la medida que este forme parte del costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, refiere que de la verificación del inventario final de su producto terminado al 31 de diciembre de 2013 (mineral polimetálico), se observó un mayor saldo que el registrado en su Libro de Inventarios y Balances y el declarado en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, debido a la rectificatoria presentada el 5 de setiembre de 2014, correspondiente al ejercicio 2011, en el que se modificó el inventario final de su producto terminado, incrementando el saldo de mineral polimetálico en S/ 3 036 752,00.

Que estando a lo expuesto, concluye que de la verificación efectuada a la documentación e información presentada por la recurrente, se determinó un saldo final de mineral polimetálico al 31 de diciembre de 2013 de S/ 8 004 120,29, por lo que no corresponde la deducción del 100% de depreciación acelerada, correspondiente al primer año de contrato por los bienes del activo fijo destinados a la producción, por lo que procedió a reparar la deducción en exceso efectuada por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, según el siguiente detalle:

Detalle	Importe S/	%
Total costo de producción 2013, determinado por SUNAT	24 751 897,78	100
Saldo Inventarios al 31/12/2013	8 004 120,29	32,34
Depreciación acelerada leasing (50% 1er año)	383 509,00	100
Cálculo de la depreciación del Inventario Final - Bienes no enajenados: (a) * 32,08%	124 026,81	32,34
Deducción aceptada (a)-(b)	259 482,19	
Deducción efectuada por la recurrente	383 509,00	
Deducción según SUNAT	259 482,19	
Reparo a la deducción (diferencia temporal) (A-B)	124 027,00	

Que la Administración reparó la renta neta correspondiente al ejercicio 2013, por la deducción en exceso de la depreciación acelerada aplicada por la recurrente respecto de los bienes adquiridos en arrendamiento financiero, al haber verificado que parte de la producción generada con dichos bienes permanecía en el inventario final al cierre del ejercicio, sin haber sido enajenada. En ese sentido, consideró que el total del gasto por depreciación no resultaba deducible en su integridad, en tanto dicho gasto forma parte del costo computable de los bienes producidos, y de acuerdo con el artículo 20 de la LIR, solo puede deducirse en la medida que tales bien hayan sido efectivamente enajenados.

Que es importante señalar que la Administración no cuestiona el beneficio de aplicar la tasa de depreciación acelerada prevista para los bienes adquiridos mediante leasing, sino que limita su observación a la deducción de la totalidad del gasto por depreciación en relación con aquellos bienes del activo fijo que, si bien estaban destinados al proceso productivo, generaron producción que permanecía en el inventario final, razón por la cual dicha deducción no era procedente en su integridad durante el ejercicio verificado.

Que de autos se aprecia que los bienes adquiridos por arrendamiento financiero consisten en activos vinculados al proceso productivo de la recurrente (fojas 1010 a 1030)⁹, utilizados para la obtención de mineral polimetálico, razón por la cual los mismos forman parte del costo de producción, conforme a los criterios jurisprudenciales citados, debiendo su deducción correlacionarse con la parte de la producción que haya sido enajenada.

⁹ Dichos activos consisten en vehículos y maquinarias, los cuales se encuentran detallados precedentemente.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que por lo expuesto, la recurrente dedujo la totalidad de la depreciación acelerada correspondiente al ejercicio 2013, ascendente a S/ 383 509,00, pese a que mantenía un saldo de inventario final de productos terminados por S/ 8 004 120,29, que representa el 32,34% del total del costo de producción de dicho ejercicio.

Que en consecuencia, conforme con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, solo correspondía deducir el 67,66% del gasto, el cual equivale a S/ 259 482,19, por lo que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo, debiéndose confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente respecto a que corresponde aplicar únicamente lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 como norma especial, por cuanto dicho dispositivo regula el régimen de depreciación aplicable a los bienes en leasing, pero no exime el cumplimiento del principio de causalidad (correlación gasto – ingreso) ni de lo previsto en el artículo 20 de la LIR, que condiciona la deducción de los gastos que forman parte del costo computable a la enajenación efectiva de los bienes.

- **Omisión de ingresos por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible por omisión de ingresos por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas, señalando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la LIR.

Que de acuerdo con el artículo 1 de la LIR, modificada por Decreto Legislativo N° 945, el referido tributo grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; b) Las ganancias de capital; c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley; y d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

Que el último párrafo del artículo 3 de la referida norma señala que constituía renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que el artículo 5 de la mencionada norma indica que, para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que de acuerdo con las normas glosadas, el Impuesto a la Renta grava, entre otros, las ganancias obtenidas por las empresas en sus operaciones con terceros, entre ellas, las que provengan de todo acto de disposición por el que se transmita el dominio de bienes, de cualquier naturaleza, a título oneroso; ello incluye los resultados de las operaciones de venta obtenidos en el ejercicio, entendida esta última como la transferencia de propiedad de bienes efectuada de un sujeto que ostenta la calidad de vendedor a otro que ostenta la calidad de comprador (en este caso de un bien mueble), a cambio de una contraprestación, lo que la hace onerosa.

Que conforme con el artículo 20 de la anotada norma, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que según el inciso a) del artículo 28 de la aludida norma, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos,



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que por su parte, el artículo 1529 del Código Civil establece que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero.

Que a través del numeral 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 6699), la Administración indicó que, como resultado de la verificación efectuada a la documentación contable del recurrente, se advirtió que las valorizaciones por el servicio de transporte de mineral polimetálico, efectuado desde los almacenes de correspondientes a los periodos de enero a junio de 2013, comprendían descuentos por concepto de transferencia de combustible DB2, por S/ 62 463,10, así como por el servicio de alimentación, por S/ 17 107,00, conforme a lo consignado en el Anexo N° 01.2 adjunto al referido requerimiento (fojas 6689 a 6691), razón por la cual se le solicitó sustentar por escrito, adjuntando para tal efecto la documentación sustentatoria correspondiente, el motivo por el cual no se habrían declarado ni emitido los comprobantes de pago por los ingresos vinculados a la venta de combustible y al servicio de alimentación prestados a sus proveedores de transporte de mineral, respecto de los periodos antes indicados.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6653 a 6669), la Administración dejó constancia de los descargos de la recurrente, así como de la documentación presentada, señalando, entre otros, que esta celebró con cada uno de sus proveedores de servicio de transporte de mineral un contrato denominado "Contrato de servicios generales", verificándose de los mismos que esta no se obligó a entregar combustible ni proporcionar alimento a tales contratistas y/o que estos fueran condición para la prestación del servicio. Asimismo, tampoco se estableció restricción alguna sobre el uso o disposición de estos por parte de los contratistas ni del control por parte de aquella, siendo además que en la cláusula tercera del contrato mencionado se estableció que la recurrente debía emitir la respectiva factura a los contratistas por todos los conceptos indicados en dicha cláusula que fueran proporcionados, lo que evidentemente no fue cumplido.

Que aunado a lo señalado, la Administración indicó que queda claro que la recurrente no cumplió con la mencionada cláusula, omitiendo la emisión del comprobante de pago respectivo, así como la declaración de ingresos por transferencia de combustible y por los servicios de alimentación proporcionados a sus contratistas, montos que fueron descontados de la retribución que le correspondía pagar a los mismos por los servicios prestados, conforme se sustenta en las valorizaciones adjuntas a las facturas emitidas.

Que de otro lado, refiere que adjunto a cada factura emitida por los proveedores de transporte de mineral se tiene un documento denominado "Valorización", en que se lleva un control por fechas de servicio de transporte de mineral, siendo además que en tales documentos se incorporó el rubro denominado "Descuentos", en el que consigna los "Galones de DB2 consumidos", "Precio por galón de DB2", "Importe a descontar por consumo de DB2", "Alimentación", "Otros descuentos" y, finalmente, la suma de todos estos descuentos denominados "Total descuentos". Asimismo, refiere que en dichas valorizaciones se detalla el rubro denominado "Importe neto a facturar", en el que se consigna las diferencias entre el importe del valor bruto (S/ 100 por TM), menos el importe de "Total descuentos", monto que se denomina "Valor neto", siendo que dicho valor neto constituye el costo del servicio más el Impuesto General a las Ventas, el cual es facturado por cada proveedor del servicio.

Que asimismo, la Administración señala que la entrega de combustible, además de estar consignada en las valorizaciones del servicio, se encuentra sustentada con los documentos denominados "Vale de salida de almacén para consumo terceros", firmados por "Solicitante", "Jefatura Unidad/Admin", "Recibidor" y "Despachador".

Que por lo antes señalado, la Administración precisó que la recurrente entregó combustible y proporcionó alimentación a sus contratistas que le prestaron el servicio de transporte de mineral, cuyos costos (combustible y alimentación) fueron descontados de la retribución que le correspondía pagar a sus contratistas, no obstante, por los importes cobrados vía deducción la recurrente no solo omitió emitir el



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

comprobante de pago y declarar los ingresos correspondientes, sino que al deducir tales conceptos del valor pactado a sus contratistas, calculó y pagó la detracción sobre un valor inferior al que le correspondía efectuar.

Que sobre el efecto neto de la operación, alegado por la recurrente, la Administración indicó que se verificó de sus libros y documentos contables, que las erogaciones efectuadas por el servicio de transporte de mineral para efectos de su comercialización, que comprendió el traslado de "mineral polimetálico" desde su establecimiento ubicado fueron consideradas costo de producción del producto terminado (mineral polimetálico con contenido de oro y plata), lo que era incorrecto por tratarse de un gasto de venta, toda vez que tales erogaciones no estaban relacionadas a la producción y/o transformación del producto terminado comercializado, sino que correspondían a gastos operativos de la recurrente; por consiguiente, constituyendo tales erogaciones un gasto, el mayor gasto no reconocido por la recurrente no se encontraba debidamente sustentado con el respectivo comprobante de pago exigido por las normas tributarias, no resultando deducible.

Que estando a lo expuesto, la Administración concluyó, del análisis de la documentación presentada por la recurrente, que la entrega de combustible y prestación del servicio de alimentación por parte de esta a favor de sus proveedores corresponden a venta a título oneroso y prestación de servicios, respectivamente, siendo que dichas operaciones no fueron acreditadas como condición del servicio de transporte de mineral, estipulados en los contratos que se celebraron, por lo que procedió a reparar como ingreso el importe cobrado por la recurrente, mediante los descuentos efectuados por la retribución pactada, según las valorizaciones del servicio de transporte de mineral, por concepto de combustible entregado, por S/ 66 108,00, y por el servicio de alimentación, por S/ 17 107,00, correspondientes a los periodos de enero a junio de 2013, de conformidad con el detalle consignado en el Anexo N° 01.2 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6619 a 6621).

Que en el caso de autos, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, al considerar lo siguiente: i) que se habían omitido ingresos provenientes de la entrega de combustible y alimentación por parte de la recurrente a sus proveedores, para que estos le hayan prestado el servicio de transporte de mineral, a través de descuentos aplicados a la retribución pactada; y, ii) que las erogaciones efectuadas por el citado servicio de transporte no constituían costo de producción, al no estar relacionadas con la producción y/o transformación del producto terminado comercializado, sino que correspondían a gastos operativos, que debían sustentarse a través de los respectivos comprobantes de pago, lo que no fue cumplido por la recurrente y, por ende, aquella no sustentó el efecto neto de la operación que alegaba.

Que por consiguiente, en primer lugar, corresponde verificar si la entrega de combustible y alimentación por parte de la recurrente a sus proveedores constituyen venta de bienes que genera ingresos afectos al Impuesto a la Renta.

Que obra en autos copia de los contratos de servicios generales suscritos entre la recurrente y sus proveedores de transporte (fojas 1714 a 1764 y 1769 a 1836), en los cuales se pacta como objeto contractual la prestación del servicio de transporte de mineral polimetálico, desde el Campamento Los

fijándose una retribución por tonelada métrica transportada, no estableciéndose obligación alguna a cargo de la recurrente de suministrar combustible o alimentación a los transportistas. Por el contrario, en la cláusula tercera de dichos contratos se señala expresamente que la recurrente deberá emitir la respectiva factura por todos los conceptos antes mencionados, proporcionados a los proveedores.

Que asimismo, prosiguiendo con el análisis de los mencionados contratos, estos no contienen estipulaciones que contemplen descuentos por conceptos distintos al servicio de transporte pactado, ni cláusulas que autoricen la deducción de importes por entrega de bienes o servicios complementarios no remunerados.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que asimismo, de las valorizaciones presentadas por la recurrente, emitidas por los propios proveedores (fojas 2707, 2716, 2721, 2733, 2751, 2775, 2792, 2794, 2798, 2802, 2806, 2810, 2813, 2818, 2822, 2826, 2830, 2834, 2838, 2842, 2846, 2850, 2855, 2859, 2869, 2874, 2878, 2888, 2896, 2906, 2915, 2919, 2922, 2935, 2939, 2943, 2957, 2966, 2970, 2976, 2981, 2987, 2991, 2995, 2999, 3004, 3008, 3012, 3016, 3028, 3032, 3036, 3058, 3064, 3069, 3077, 3082, 3087, 3091, 3095, 3099, 3103, 3107, 3111, 3115, 3119, 3123, 3127, 3131, 3135, 3139, 3143, 3151, 3155, 3159, 3163, 3167, 3171, 3177, 3189, 3193, 3197, 3201, 3212, 3216, 3220, 3224, 3228, 3232, 3236, 3240, 3244 y 3255), se aprecia la inclusión de rubros como "Galones DB2 consumidos", "alimentación" y "otros descuentos", los cuales son deducidos directamente del monto bruto valorizado, evidenciando que los bienes entregados y servicios brindados fueron compensados económicamente como parte de la retribución pactada por el servicio de transporte que le fue prestado.

Que además, en las cartas emitidas por nueve de los proveedores de la recurrente (fojas 1837 a 1844), se aprecia que estos le solicitan que se les abastezca del combustible necesario a sus unidades vehiculares a fin de poder realizar el servicio de transporte contratado, haciéndose la precisión que, si bien según los contratos celebrados se acordó un pago de S/ 100,00, más Impuesto General a las Ventas, por tonelada métrica, este no incluye el concepto de costo de combustible.

Que en tal sentido, al haberse acreditado la entrega del combustible y alimentación por parte de la recurrente a los contratistas o proveedores y que este fue a título oneroso, no advirtiéndose que se tratara de un autoconsumo de la propia empresa, se colige que, efectivamente, se realizó una venta de bienes a los contratistas o proveedores, que genera un ingreso afecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no corresponde calificar como venta la entrega de los bienes a los contratistas por haber coadyuvado al desarrollo de su actividad, pues el destino de los bienes no desvirtúa el hecho que fueron transferidos a título oneroso a aquellos contratistas y que, por lo tanto, se configura una operación de venta.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 21753-11-2012, invocada por la recurrente, corresponde a un caso en el que se repararon gastos por compras, servicios prestados por terceros y gastos diversos sin sustentar fehacientemente su causalidad, reparo distinto al analizado en el caso de autos, por lo que no corresponde la aplicación del criterio contenido en dicha resolución.

Que en segundo lugar, corresponde verificar si, en el presente caso, procede el reconocimiento como costo de las erogaciones efectuadas por el servicio de transporte de mineral antes indicado (entrega de combustible y alimentación) y, por ende, la existencia del efecto neto en los resultados del ejercicio fiscalizado.

Que al respecto, cabe indicar que si bien para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de sujetos domiciliados en el país los resultados se miden por ejercicio gravable¹⁰, los resultados de una empresa no pueden medirse en forma parcial, y teniendo en consideración que la finalidad del impuesto es gravar la renta obtenida, es necesario tener en cuenta todos los aspectos de la operación cuestionada por la Administración a efectos de determinar la base imponible del impuesto en cada ejercicio.

Que en el presente caso, si bien se ha establecido que la recurrente obtuvo ingresos por la venta de bienes, los cuales debieron reconocerse en el ejercicio 2013, también se advierte que la recurrente no ha reconocido el valor total de los servicios recibidos, lo cual tenía derecho a reconocer a fin de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, siendo que, en el presente caso, la valorización de los ingresos es idéntica al menor valor reconocido por los servicios recibidos de los proveedores, con lo cual finalmente se obtendría un efecto "neutro" en la determinación del aludido impuesto y período.

¹⁰ El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que lo mencionado en el considerando precedente fue planteado por la recurrente durante la fiscalización, según se observa de autos, siendo que esta señaló que, en el supuesto que se considere la configuración de una venta por la entrega del combustible y alimentación a sus proveedores o contratistas, la Administración debía efectuar el análisis global o conjunto de toda la operación a fin de establecer su efecto neto, es decir, debía tener en consideración el supuesto ingreso omitido y su respectivo costo, cuyo sustento en comprobantes de pago no era obligatorio en el ejercicio 2013.

Que sobre el particular, en atención al anotado argumento de la recurrente, relacionado al efecto neto de la operación, la Administración, en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° manifestó lo siguiente:

«(...) las erogaciones efectuadas por el servicio de transporte de mineral para efectos de su comercialización, que comprendió el traslado de "mineral polimetálico" desde su establecimiento ubicado en _____ a su establecimiento ubicado en _____ fueron registrados por el contribuyente como gasto en la cuenta contable _____ con destino al costo de producción del mineral polimetálico en la cuenta contable _____ durante los periodos de enero a abril y en la cuenta "9320109 Transporte de Mineral" en los periodos de mayo a diciembre de 2013, lo cual es incorrecto al tratarse de un gasto de venta, toda vez que dichas erogaciones no están relacionadas a la producción y/o transformación del producto terminado comercializado, sino que corresponden a gastos operativos (de venta) de la compañía.

(...)

Por lo tanto, el importe no reconocido por el contribuyente registrado como gasto con destino al costo de producción del mineral, no sólo no se encuentra provisionado en su contabilidad, sino que éste no se encuentra debidamente sustentado con el respectivo comprobante de pago exigido por las normas tributarias (...)"

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el artículo 20 de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que la norma citada, modificada por Decreto Legislativo N° 979, agrega que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, y define el costo de producción o construcción como el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que este Tribunal en la Resolución N° 07015-1-2005, entre otras, ha indicado que conforme con los artículos 20 y 57 de la LIR, para determinar la renta bruta de un ejercicio se toman en cuenta los ingresos por la venta de bienes devengados en ese ejercicio, a los que se les deduce el costo computable de los bienes enajenados (costo de ventas). Asimismo, en las Resoluciones N° 11969-3-2014 y 03316-1-2015, este Tribunal ha señalado que para efecto de la aplicación del concepto del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que por su parte, el inciso g) del artículo 11 del Reglamento de la LIR, antes de la modificación introducida por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, disponía que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se oponga a lo dispuesto en la ley y dicho reglamento.

Que el párrafo 6 de la NIC 2 - Inventarios¹¹ define los inventarios como los activos: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Que el párrafo 10 de la NIC 2 señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Que el párrafo 12 de la NIC 2 establece que los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Que adicionalmente, el párrafo 15 de la referida norma dispone que deben incluirse en el costo de los inventarios, otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales; por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

Que en el párrafo 16 de la citada mencionada se expresan como ejemplos de costos que debe ser excluidos del costo de los inventarios y por tanto reconocidos como gastos del período en el que se incurren: i) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción; ii) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior; iii) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y iv) los costos de venta.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06784-1-2002, señaló que, desde el punto de vista contable, existen diversos gastos que integran el costo de los bienes producidos, tales como los de depreciación y mano de obra y aquéllos que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes se contabilizan dentro de los gastos operativos como gastos administrativos o de ventas y se deducen de la renta bruta a efecto de determinar la renta neta.

Que en las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, entre otras, este Tribunal ha establecido que solo es posible incluir dentro del costo de las existencias aquellos gastos indirectos que no sean de producción, en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

Que ahora bien, de autos se aprecia que, durante la fiscalización, la recurrente explicó el proceso de adquisición del mineral polimetálico hasta su comercialización en el ejercicio 2013, detallando que se dedicaba a la explotación, extracción y venta del mineral en bruto, y que una vez extraído el mineral y colocado en bolsas o sacos, este era acopiado fuera del socavón y transportado a su depósito ubicado en

y, posteriormente, dicho mineral era trasladado al depósito ubicado en donde se situaba la planta de

Que lo anterior se condice con lo consignado en los documentos denominados "Comprobante de Información Registrada" (fojas 7837) y "Resumen Estadístico de Fiscalización" (fojas 7025 a 7032), en el que se detalla que la recurrente tiene como actividad principal la extracción de minas y canteras, que tiene

¹¹ Modificada a diciembre de 2003 y oficializada por Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, cuya vigencia es aplicable a los Estados Financieros de los periodos que se inician el 1 de enero de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

sus sedes productivas en el campamento de

Que al respecto, cabe tener en cuenta que, de las normas y los criterios de este Tribunal, antes citados, se desprende que el costo de producción comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien transformado, e incluye también otros gastos necesarios para colocar dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta. Los gastos que no son empleados en la producción ni son necesarios para poner los bienes producidos en condiciones de ser vendidos se consideran gastos administrativos o de ventas deducibles de la renta bruta para efectos de determinar la renta neta.

Que así pues, considerando lo expuesto, se tiene que las erogaciones efectuadas por el servicio de transporte de mineral polimetálico desde

si bien no estaban relacionadas directamente con la producción y/o transformación del producto terminado, constituían gastos indirectos necesarios para colocar los bienes en la ubicación y condiciones para su venta y, en ese sentido, constituían costo de producción, el cual habría formado parte del costo de ventas, el que, en el ejercicio fiscalizado, no requería ser sustentado con comprobantes de pago, por lo que procedía el reconocimiento del respectivo costo y, por ende, era posible advertir la existencia del efecto neto, alegado por la recurrente, en los resultados del ejercicio fiscalizado¹².

Que en ese sentido, el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- **Exceso de costo de ventas no sustentado**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 7588), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible por exceso de costo de ventas no sustentado, señalando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la LIR.

Que de acuerdo con el artículo 20 de la LIR, en caso de enajenación de bienes, la renta bruta está dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, precisando que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el numeral 2 del citado artículo 20 señalaba que el costo de producción o construcción era el costo incurrido en la producción o construcción de bienes y que comprendía: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que a través del numeral 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6565 y 6566), la Administración indicó que de la verificación efectuada a las facturas de ventas con sus respectivas liquidaciones de venta de mineral, Registro de Inventario Permanente Valorizado, Guías de Remisión Remitente, Guías de Remisión Transportista, Reporte Mensual de Stock de Mineral Valorizado y Libro de Inventarios y Balances, se observó faltante en sus inventarios de mineral de polimetálico, conforme con el detalle adjunto en el Anexo N° 01.1 del presente requerimiento (foja 6561), por lo que se le requirió sustentar con la documentación fehaciente dicha observación.

Que asimismo, en el numeral 2 del Anexo N° 01 del mencionado requerimiento (foja 6565) se señaló que con relación al punto anterior, también se observó que el costo de venta del mineral declarado por la recurrente en su declaración jurada anual del ejercicio 2013 estaría incrementado en S/ 2 817 209,27, debido a que se vendió menor cantidad de mineral del que se consignó en su Registro de Inventarios

¹² Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en la Resolución N° 04976-9-2023, referido a la misma recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Permanente Valorizado, por lo que se le requirió sustentar el motivo por el cual declaró en el ejercicio 2013 mayor importe por concepto de costo de venta por la venta de mineral polimetálico. Asimismo, precisa que la determinación del mayor importe se encontraba detallada en el Anexo N° 01.1 adjunto al presente requerimiento (foja 6561).

Que en los numerales 1 y 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6534 a 6551), la Administración dejó constancia de los descargos de la recurrente así como de la documentación presentada, señalando, entre otros, que se verificó que las salidas consignadas en su Registro de Inventario Permanente Valorizado, por concepto de mineral polimetálico para su venta, durante el ejercicio 2013, ascendieron a 28 137.24 toneladas métricas; no obstante, la recurrente solo logró sustentar mediante guías de remisión, tickets de pesaje, liquidaciones de venta y las facturas correspondientes, la entrega efectiva de 25 571.65 toneladas métricas, evidenciándose una diferencia de 2 565.60 toneladas métricas no sustentadas, conforme a lo consignado en el Cuadro N° 05 adjunto al resultado de requerimiento (foja 6545).

Que no obstante ello, la Administración concluyó que, de dicha diferencia, únicamente 2 452,90 toneladas métricas húmedas carecían de sustento documental fehaciente, al no acreditarse su salida con documentos como guías de remisión o registros que demostraran su venta o traslado efectivo, por lo que fueron consideradas como salidas no sustentadas y utilizadas como base para la determinación del costo de ventas reparado.

Que asimismo, indica que se verificó que las diferencias mencionadas guardan relación con las dos versiones de liquidaciones de venta presentadas por la recurrente, advirtiéndose que en la segunda liquidación, denominada "Liquidaciones de Venta de Mineral 2013", se consignaron mayores porcentajes de humedad (entre 8.94% y 13.86%) respecto del rango razonable identificado en el informe técnico de cuyos valores oscilaron entre 3.2% y 5.96% conforme a los niveles de producción declarados. Por tanto, la Administración validó únicamente la primera liquidación, denominada "Reporte de Liquidaciones de Compra de Mineral: Terceros", en la cual se consigna un peso húmedo total coincidente con la documentación sustentatoria.

Que en cuanto al costo de producción declarado, la Administración advirtió que la recurrente incluyó en su contabilidad el importe de S/ 54 430,65 por consumo de explosivos, monto que no fue sustentado con documentación probatoria fehaciente, toda vez que los registros de explosivos presentaban inconsistencias, borrones, tachaduras y no guardaban correlación con los reportes de consumo remitidos por el contratista ni con su información reportada a la SUCAMEC¹³.

Que en ese sentido, la Administración procedió a calcular el costo de ventas del ejercicio 2013 en base al método de valuación promedio ponderado empleado por la propia recurrente, considerando como válida únicamente las toneladas métricas efectivamente sustentadas y deduciendo el costo de explosivos no acreditado, determinando un costo de ventas ascendente a S/ 21 013 916,00.

Que estando a lo expuesto, la Administración concluye que al haberse declarado un costo de ventas por S/ 23 932 418,00, se advierte una diferencia de S/ 2 918 502,00 por concepto de costo de ventas no sustentado, correspondiente al mineral cuya salida no fue acreditada conforme a lo consignado en su Registro de Inventario Permanente Valorizado, así como al consumo de explosivos no sustentado, razón por la cual mantuvo el reparo en mención, por dicho importe, de acuerdo al detalle contenido en el cuadro que obra a foja 6534, adjunto al presente resultado del requerimiento, consignándose como base legal, entre otros, el artículo 20 de la LIR.

Que en el presente caso, respecto al reparo materia de análisis, se tiene que la Administración sustenta el mismo en dos extremos diferenciados: i) una diferencia observada en las salidas de mineral polimetálico consignadas en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, que no habrían sido sustentadas con

¹³ Superintendencia Nacional de Control de Servicios de Seguridad, Armas, Municiones y Explosivos de Uso Civil.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

documentación fehaciente, y ii) un consumo de materiales de explosivos que no se encontraría debidamente acreditado.

Que en cuanto al primer extremo, tal como dejó constancia la Administración y conforme se aprecia de autos, en el Registro de Inventario Permanente Valorizado (fojas 3898 a 3962), la recurrente consignó salidas por un total de 28 137.24 toneladas métricas (TM) de mineral polimetálico, no obstante, conforme lo señalado por la Administración durante la fiscalización, así como dentro del presente procedimiento contencioso, del cotejo de dicho registro con la documentación que obra en autos, no se ha logrado acreditar fehacientemente la salida efectiva de dicho volumen, existiendo una diferencia de 2 452,90 TM sin sustento.

Que al respecto, en respaldo de sus operaciones, la recurrente presentó los documentos denominados "Liquidaciones de venta de mineral 2013" (fojas 4811 a 4813, 4833, 4836, 4842, 4844, 4850, 4858, 4860, 4863, 4865, 4868 y 4871) y "Reporte de liquidaciones de compra de mineral: terceros" (fojas 5662 a 5673), sin embargo, dichos documentos presentan discrepancias entre sí respecto a los tonelajes y porcentajes de humedad considerados, siendo que de la revisión de ambos se advierte que en el segundo documento se consigna un total de 25 571.64 TM, resultando contradictorio con la información consignada en el Registro de Inventario Permanente Valorizado. Asimismo, en cuanto al primer reporte se tiene que este guarda relación con lo consignado por la propia recurrente en el anotado registro, en relación al tonelaje de mineral polimetálico.

Que en cuanto a las guías de remisión remitente presentadas (fojas 5039, 5041, 5043, 5045, 5047, 5049, 5051, 5053, 5055, 5057, 5059, 5061, 5064, 5066, 5068, 5070, 5072, 5074, 5076, 5078, 5080, 5082, 5084, 5086, 5088, 5090, 5092, 5094, 5096, 5098, 5100, 5102, 5104, 5106, 5108, 5110, 5112, 5114, 5116, 5118, 5120, 5122, 5124, 5126, 5128, 5130, 5132, 5134, 5136, 5138, 5140, 5142, 5144, 5146, 5148, 5150, 5152, 5154, 5156, 5158, 5160, 5162, 5164, 5166, 5168, 5170, 5172, 5174, 5176, 5178, 5180, 5182, 5184, 5186, 5188, 5190, 5192, 5194, 5196, 5198, 5200, 5204, 5206, 5208, 5210, 5212, 5214, 5216, 5218, 5220, 5222, 5224, 5226, 5228, 5230, 5232, 5234, 5236, 5238, 5240, 5242, 5248, 5254, 5260, 5266, 5272 y 5278) se verifica que acreditan el traslado de mineral desde el almacén de la recurrente ubicado en hacia la planta de su cliente no obstante, no obran en autos en forma completa las guías de remisión transportista vinculadas (fojas 4532, 4535, 4544, 4548, 4550, 4554, 4559, 4560, 4563, 4565, 4567, 4573, 4575, 4578, 4581, 4584, 4587, 4590, 4593, 4596, 4599, 4602, 4605, 4607, 4609, 4615, 4618, 4620 y 4621), ni alguna otra documentación que permita verificar la recepción final de toda la mercancía, afectando con ello la trazabilidad documental de tales operaciones. Asimismo, cabe precisar que la recurrente en la presente instancia no hace mención específica respecto de la numeración correspondiente de las guías de remisión remitente y transportista, es decir, no las identifica a efectos de poder desvirtuar ese extremo.

Que en lo referente a la presentación de los tickets de pesaje (fojas 5940, 5942, 5944, 5946, 5948, 5950, 5952, 5954, 5956, 5958, 5960, 5962, 5965, 5967, 5969, 5971, 5973, 5975, 5977, 5979, 5981, 5983, 5985, 5987, 5989, 5991, 5993, 5995, 5997, 5999, 5101, 5103, 5105, 5107, 5109, 5111, 5113, 5115, 5117, 5119, 5121, 5123, 5125, 5127, 5129, 5131, 5133, 5135, 5137, 5139, 5141, 5143, 5145, 5147, 5149, 5151, 5153, 5155, 5157, 5159, 5161, 5163, 5165, 5167, 5169, 5171, 5173, 5175, 5177, 5179, 5181, 5183, 5185, 5187, 5189, 5191, 5193, 5195, 5197, 5199, 5201, 5205, 5207, 5209, 5213, 5215, 5217, 5219, 5221, 5223, 5225, 5227, 5229, 5231, 5233, 5235, 5237, 5239, 5241 y 5243), se advierte que la sumatoria de los mismos no guarda correspondencia ni con los reportes presentados por la propia recurrente ni con la información registrada en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que dicha falta de concordancia entre los documentos aportados como sustento y el registro contable de la recurrente impide validar la salida del mineral observado, por lo que el análisis de dichos tickets resulta irrelevante para desvirtuar el reparo formulado.

¹⁴ Siendo dicha información señalada por la Administración durante la fiscalización, lo cual no ha sido desvirtuado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances (fojas 4940 a 4978), se constata que el inventario final registrado por la recurrente al 31 de diciembre de 2013 asciende a 3 748.58 toneladas métricas¹⁵, siendo que dicho valor no guarda correspondencia con el movimiento físico de los bienes consignados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado ni con la documentación previamente evaluados, por lo que no permiten acreditar adecuadamente el volumen final correspondiente al mineral, restándole fehaciencia a dicha documentación al evidenciarse dicha contradicción.

Que respecto al Informe de Peritajes de Parte Técnico presentado por la recurrente (fojas 6445 a 6449), elaborado por _____ se aprecia que contiene un análisis de porcentaje de humedad del mineral producido en diferentes zonas operativas de la unidad minera, indicando niveles de humedad entre 3.27% y 14.73%, según las muestras recogidas, no obstante, dicho documento no constituye un medio técnico idóneo para acreditar la real cantidad de mineral efectivamente comercializado en el ejercicio fiscalizado, ni permite verificar con exactitud técnica las variaciones en peso atribuibles a humedad en el mineral vendido, toda vez que se trata de un estudio técnico sobre la base de observaciones puntuales y limitadas a determinados puntos del proceso de producción y acopio de mineral, debiéndose considerar además que dicho documento se elaboró el año 2015, es decir, dos años posteriores al ejercicio fiscalizado.

Que de otro lado, con relación a la observación por consumo de explosivos, se tiene que la Administración se sustentó en lo consignado en los numerales 4 y 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 6506 a 6512), en los cuales se determinaron inconsistencias entre la información contenida, entre otros, en el Registro de Inventario Permanente Valorizado de la recurrente y las liquidaciones del servicio emitidas por Alto _____, respecto al consumo de explosivos, siendo que se dejó constancia que la recurrente durante la fiscalización no desvirtuó tales observaciones, no habiéndose esgrimido alegatos y presentado además la documentación sustentatoria correspondiente (foja 6507).

Que asimismo, se advierte que en la presente instancia la recurrente se limitó a alegar que en relación al consumo de explosivos destinado al costo de producción, las diferencias detectadas por la Administración no deben sustentarse únicamente en los reportes de una empresa ajena a la fiscalización, como es Alto _____ sin embargo, dicho alegato no resulta suficiente a efectos de desvirtuar el reparo de la Administración en este extremo, pues conforme se verifica de los numerales 4 y 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 6506 a 6512), la Administración desarrolló todo un análisis vinculado a sustentar sus observaciones, específicamente en lo referido al reparo por consumo de explosivos no sustentado, por S/ 54 430,65, habiendo analizado de manera complementaria, para tal efecto, su Registro de Costos, las facturas emitidas por sus proveedores de Explosivos, Registro de Explosivos, entre otra documentación. En tal sentido, se tiene que la recurrente no presentó durante la fiscalización ni dentro del procedimiento contencioso documentación que desvirtúe el reparo en mención.

Que estando a lo expuesto, se tiene que la recurrente no acreditó la salida de 2 452,90 toneladas métricas húmedas de mineral polimetálico, ni el consumo de explosivos por S/ 54 403,65, por lo que dichos conceptos fueron excluidos del costo de ventas, siendo que la Administración determinó como costo de ventas del ejercicio 2013 el monto de S/ 21 013 916,00, frente a los S/ 23 932 918,00 declarados por la recurrente, por lo que al existir una diferencia de S/ 2 918 502,00, atribuibles a las salidas no sustentadas y al consumo de explosivos no acreditados, lo que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantener el reparo, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

– Pagos a Cuenta

Que los citados valores (fojas 7660 a 7671) fueron emitidos por los intereses generados por la omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, apreciándose de sus Anexos

¹⁵ Volumen que guarda relación con lo consignado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 6540).



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

Nº 1 y 1.1 (fojas 7658 y 7659) que la Administración modificó la base de cálculo de tales pagos a cuenta y el coeficiente aplicado por la recurrente para el cálculo de estos, citando como base legal el artículo 85 de la LIR y el artículo 54 de su reglamento.

Que sobre el particular, el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 969, establece que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Asimismo, similar redacción se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

Que el artículo 85 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo Nº 1120¹⁶, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio; en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 85 de la referida ley, modificado por la Ley Nº 29999¹⁷, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la LIR, modificado por los Decretos Supremos Nº 155-2012-EF y 050-2013-EF, prevé que los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior o en el ejercicio precedente al anterior determinarán el coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85 de la ley, de acuerdo al siguiente procedimiento: (1) Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio. El coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales, y (2) Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio. El coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales.

Que el artículo 55 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, prevé que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán, entre otras, 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:

¹⁶ Publicado el 18 de julio de 2012.

¹⁷ Publicada el 13 de marzo de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

en primer lugar se compensará 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 haya 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, y 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 solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.

1. Base de cálculo

Que del Anexo N° 1.1 a las citadas resoluciones de determinación (foja 7658), se aprecia que la Administración reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, por haberse determinado ingresos no declarados, deducción indebida por error de cálculo de la deducción por desaleación metalúrgica en la valorización de venta de plata y por transferencia de combustible y servicio de alimentación a favor de sus transportistas.

Que asimismo, cabe precisar de la revisión de la resolución apelada, se advierte que la Administración procedió a dejar sin efecto el reparo por deducción indebida por error de cálculo de la deducción por desaleación metalúrgica en la valorización de venta de plata (foja 7769 y reverso), por lo que, como consecuencia de ello, procedió a reliquidar la base imponible de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, siendo que sobre dicha nueva reliquidación procedió a calcular los intereses moratorios, de conformidad con el artículo 34 de la LIR.

Que al respecto, durante el presente procedimiento contencioso tributario la recurrente no presentó argumento alguno ni documentación en torno a las diferencias observadas.

Que en ese sentido, toda vez que la recurrente no ha señalado argumentos ni ha presentado documentación que desvirtúe el reparo efectuado, habiéndose además establecido en la presente instancia que obtuvo ingresos por la transferencia de combustible y servicio de alimentación, corresponde mantener este reparo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

2. Modificación de coeficiente

Que del Anexo N° 1 a las anotadas resoluciones de determinación (foja 7658) se advierte que la Administración modificó los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, considerando la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012.

Que al respecto, del Anexo N° 3 a los valores antes citados (fojas 7591 y 7592) se tiene que, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada por la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenida en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada el 5 de setiembre de 2014, con Formulario PDT 670 N° [redacted] y dado que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley (fojas 5975 y 5976), corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, contenida en la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 24 de junio de 2016, que resolvió la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° [redacted], emitida por dicho tributo y periodo.

Que al respecto, cabe señalar que a través de la Resolución N° 04976-9-2023 de 20 de junio de 2023, este Tribunal resolvió el recurso de apelación formulado contra la citada Resolución de Intendencia



Tribunal Fiscal

N° 07561-11-2025

N° , que resolvió la reclamación presentada contra la Resolución de Determinación N° ordenándose la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que asimismo, se tiene que, en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal en la anotada resolución, la Administración emitió la Resolución N° de 6 de setiembre de 2023, a través de la cual reliquidó, entre otro, la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° siendo que la recurrente interpuso recurso de apelación contra dicha resolución, la cual fue resuelta por este Tribunal a través de la Resolución N° 02020-9-2024, confirmándose dicha resolución materia de cumplimiento, en el extremo de la reliquidación efectuada a la deuda contenida en la referida resolución de determinación.

Que en ese sentido, la Administración deberá recalcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, en función de la nueva determinación efectuada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, contenida en la Resolución N° por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la eficacia de la Resolución de Determinación N° que sustenta la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta materia de análisis, se ve suspendida al no ser un acto firme, pues dicha resolución fue materia de un procedimiento contencioso, encontrándose en etapa de apelación pendiente de resolver, cabe indicar que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tal acto no sea dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto. Sin perjuicio de ello, como se señaló, la impugnación contra la mencionada resolución de determinación ya fue materia de pronunciamiento por parte de este Tribunal.

Que con relación a los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener que no corresponde aplicar intereses por la omisión a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, y la invocación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013- LIMA, así como todos los argumentos conexos a ello, es del caso indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017¹⁸, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, por lo que no resultan atendibles los argumentos esgrimidos en sentido contrario.

Que cabe anotar que el sentido de la referida jurisprudencia de observancia obligatoria no solo no ha sido modificado, sino que incluso actualmente el Código Tributario contiene en su artículo 34, modificado por el artículo 4¹⁹ del Decreto Legislativo N° 1528, una norma que recoge una disposición similar al criterio contenido en la citada jurisprudencia.

¹⁸ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017.

¹⁹ El texto incorporado establece lo siguiente: *"Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.



Tribunal Fiscal

N° 07561-11-2025

Que adicionalmente, respecto a lo establecido en el precedente vinculante establecido en la Casación N° 6619-2021, sin perjuicio que conforme con lo dispuesto por el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, el artículo 397 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por la Resolución Ministerial N° 010-93-JUS y el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, los precedentes contenidos en sentencias de casación, son vinculantes solo para los órganos jurisdiccionales y, en tal sentido, no para este Tribunal Administrativo, debe tenerse en cuenta que mediante la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República estableció como precedente vinculante que: *"Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad"*.

Resoluciones de Determinación N°

– Tasa Adicional del 4,1%

Que los mencionados valores (fojas 7418 a 7451) fueron emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, apreciándose de sus Anexos N° 1.2 y 2 (fojas 7418 a 7437), que la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 4,1% al importe de S/ 84 110,00, que constituye el reparo por el gasto no sustentado por servicio de asesoría en logística prestado por el socio consignando como base legal, entre otros, el inciso g) del artículo 24-A de la LIR y el artículo 13-B de su reglamento.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados. Asimismo, se señala que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la LIR, modificado por Decreto Legislativo N° 979, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado según lo previsto en este párrafo debe abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos en el Código Tributario para obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la LIR, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que el mencionado artículo dispone que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el RUC, ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente, iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso, y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la Administración les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de renta no susceptible de control tributario.

Que conforme con lo señalado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la Tasa Adicional de 4,1%²⁰ se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de lo antes expuesto se tiene que la materia en controversia en el presente caso consiste en determinar si el gasto no sustentado por servicio de asesoría en logística prestado por el socio

constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, a fin de gravarlo con la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos, conforme se ha analizado precedentemente, el reparo por los gastos no sustentados por el servicio de asesoría en logística prestado por el socio ha sido mantenido en esta instancia, toda vez que la recurrente no presentó los elementos de prueba que acrediten fehacientemente la efectiva prestación de tales servicios, advirtiéndose por ende que los dividendos presuntos determinados sobre la base de dicho reparo, corresponden a sumas que involucran una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, al tratarse de gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas o socios de la recurrente, según lo dispuesto por el artículo 13-B del Reglamento de la LIR, por lo que se encuentra arreglado a ley que se grave con la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta; en ese sentido, procede mantener el reparo materia de análisis, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente sobre que no existió una disposición indirecta de renta, pues hay un control tributario sobre los gastos, tales como la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría del ejercicio 2013, la declaración de dicho tributo y ejercicio, y los pagos efectuados a

lo que pudo ser constatado por la Administración, y que correspondía a aquella determinar en cuál de los supuestos previstos en el artículo 13-B de la LIR se encuentra, cabe indicar que en los valores impugnados se consignó que la Tasa Adicional del 4,1% se aplicaba debido a que los gastos por servicio de asesoría en logística prestado por el socio constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, al amparo del referido artículo 13-B, siendo que al respecto, se debe reiterar que conforme a las disposiciones glosadas resulta de aplicación la Tasa Adicional del 4,1% a las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la LIR, siendo estas, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto, constituyendo a su vez gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" —de acuerdo con el artículo 13-B del Reglamento de la LIR— aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley; en tal orden de ideas, en el presente caso los gastos no sustentados por el servicio de asesoría en logística prestado por el socio encajan en lo señalado en el aludido artículo 13-B como "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" al tratarse de

²⁰ Cabe precisar que antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1261, vigente desde el 1 de enero de 2017, la Tasa Adicional era de 4,1%.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

desembolsos susceptibles de haber beneficiado al socio de la recurrente, por lo que no resultan amparables los argumentos de la recurrente.

Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 7378 a 7403) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran relacionadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013.

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

Que la Resolución de Multa Nº fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el que se emitió la Resolución de Determinación Nº y en ese sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de la sanción.

Que de otro lado, las Resoluciones de Multa Nº se sustentan en los reparos efectuados en las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2013, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia, habiendo sido mantenidos, por lo que corresponde resolver en igual sentido, manteniéndose dichos valores, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, las Resoluciones de Multa Nº se sustentan en los reparos efectuados en las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia, disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo y proceder a la reliquidación de las referidas resoluciones de multa.

Que finalmente, respecto al pedido para que la Administración se abstenga de iniciarle un procedimiento de cobranza coactiva, es preciso mencionar que no corresponde plantear dicha pretensión en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento coactivo, y en caso este no se siga conforme a ley, cabe formular la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario.

Que el informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según se observa de la constancia de foja 7898.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.



Tribunal Fiscal

Nº 07561-11-2025

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 6 de diciembre de 2016, en el extremo de los ingresos omitidos por transferencia de combustible y alimentación a proveedores con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° y multas vinculadas, en el extremo referido al reparo al coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/EA/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente