



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

EXPEDIENTE N° : 4512-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de noviembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 15 de enero de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N° _____, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente respecto al reparo por **gastos por honorarios, comisiones y otros vinculados a préstamo** sostiene que la Administración omitió pronunciarse sobre sus argumentos planteados tanto en el procedimiento de fiscalización como en reclamación, relacionados con la aplicación para el caso concreto del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04090-8-2015, contraviniendo con el deber de motivación.

Que señala que el 2013 tomó el control de la _____ y _____ para fortalecer su posición en el mercado, para lo cual era necesario realizar un aporte de capital en _____ a través de la cual adquiriría los activos de tales mineras, para efectuar tal aporte recurrió al _____ para obtener un préstamo _____ por \$270 000 000,00, incurriendo en desembolsos por comisiones, honorarios y asesoría legal en la tramitación del préstamo que fue otorgado el 20 de diciembre de 2013; y si bien la Administración reconoce que dichos gastos estaban directamente vinculados a la obtención del financiamiento, concluye que tal vinculación sustenta el tratamiento tributario de costo de adquisición de las acciones al amparo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que es incongruente, toda vez que el mismo artículo establece que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable, y que dicha exclusión no puede ser entendida en el sentido que únicamente los intereses se excluyen del costo, mientras que los demás conceptos incurridos con ocasión de un financiamiento deben ser incorporados como parte del costo del activo, siendo que a dichos desembolsos les es aplicable el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no pudiendo tener un tratamiento de costos, como incorrectamente le atribuye la Administración.

Que afirma que de una interpretación literal del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se evidencia que para el legislador los "intereses" y "los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las deudas" tienen el mismo tratamiento tributario de gastos deducibles y le son aplicables los límites y parámetros establecidos en la norma, no teniendo un tratamiento de costos, de lo contrario no existiría razón para incluirlos expresamente en la norma; agrega que en aplicación del método de interpretación finalista o de la "ratio legis" puede arribarse a la misma conclusión, dado que no sólo el texto normativo sino la finalidad que tiene la norma legal, someten a "los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las deudas" a unos criterios especiales para habilitar su deducibilidad, criterios que son similares a los "intereses", debido a que ambos conceptos cuentan con una causa común, que es el financiamiento destinado a la adquisición de un bien; añade que de una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que se da un tratamiento similar a los "intereses" y a todos aquellos conceptos que son pagados con motivo de un contrato de financiamiento.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

Que refiere que además del inciso a) del artículo 37, la Ley del Impuesto a la Renta contiene otras disposiciones que asignan un tratamiento similar a los intereses y gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las deudas, precisamente por obedecer a un mismo origen que es el financiamiento; cita al artículo 56 de dicha ley para señalar que para fines de la retención del Impuesto a la Renta, el interés anual no debe superar la tasa predominante en la plaza de donde provenga el crédito más 3 puntos, siendo que los referidos 3 puntos cubren los gastos y comisiones y toda otra suma adicional al interés pactado. Añade que el artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que se considerará interés a los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo, que se pague a beneficiarios del extranjero, y que en la Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley N° 29645, se establece que los gastos, comisiones, primas y toda otra suma que se pague a beneficiarios del extranjero calificarán como intereses en tanto constituyan pagos adicionales al interés pactado por el financiamiento que se paga al beneficiario del exterior, es decir, de existir el pago de intereses y de forma adicional el pago de otros conceptos vinculados al financiamiento, esos otros conceptos, incluyendo la comisión, calificarán como interés a razón de lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Que aduce que si bien la norma se encuentra en el contexto de una retención, la lógica que la motiva es que en el caso de operaciones con financistas del exterior, todas las sumas adicionales al interés tienen la misma naturaleza que éste para fines del Impuesto a la Renta; partiendo de dicha premisa y pese a que las normas citadas se circunscriben al ámbito de las retenciones a sujetos del exterior, dicha comisión y sumas adicionales con ocasión del préstamo financiero deberían tener un tratamiento uniforme en materia de Impuesto a la Renta, tanto para el prestatario como para el prestamista.

Que argumenta que es técnicamente consistente para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del sujeto no domiciliado que las comisiones adicionales al interés pactado tengan el tratamiento de intereses, por lo que ese mismo criterio debería seguirse para el tratamiento de los gastos del prestatario.

Que alega que este Tribunal en la Resolución N° 04090-8-2015 ya ha reconocido el tratamiento correcto de este tipo de gastos, al afirmar que todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de "gastos por intereses", aun cuando se devenguen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos; por lo que solicita que este Tribunal ratifique dicho criterio y considere deducibles los gastos que efectuó en aplicación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que para dar contenido al término "interés" la Administración recurrió al Código Civil y Código de Comercio, lo que contraviene la Norma IX del Código Tributario, pues la aplicación de otras normas distintas a las tributarias es posible siempre que el Código o las normas tributarias no las prevea; y dado que en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, existen normas que prevén el alcance del término "interés" no resulta válido que la Administración recurra a otras normas.

Que en su escrito ampliatorio reitera su posición en torno a que los desembolsos incurridos para la constitución, renovación o cancelación de préstamos o financiamientos son gastos deducibles, deben sujetarse a los parámetros del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no tienen la naturaleza de costos capitalizables. Añade que dicha posición ha sido confirmada por diversa jurisprudencia de este Tribunal que ha señalado que las comisiones por financiamiento y el costo de deuda que resulten necesarios para la obtención de financiamientos, tributariamente son gastos deducibles y no se capitalizan como parte del valor del activo adquirido con los fondos obtenidos del financiamiento. Cita a las Resoluciones N° 07086-1-2020, 05914-9-2020 y 04774-3-2020.

Que en su escrito de alegatos reitera sus argumentos y agrega que la Administración aplica erróneamente el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que las comisiones y otros conceptos a los que alude dicho artículo, son las de carácter comercial, usuales y propias a la adquisición de bienes y no las propias del financiamiento, de lo contrario sería inaplicable el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y que en el supuesto negado que sea de aplicación el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la regla de exclusión de intereses tiene como origen establecer un tratamiento de los intereses distinto al contable cuyas reglas sí exigen que dichos conceptos se sumen al costo del activo.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

Que invoca las Resoluciones N° 4090-8-2015, 03651-5-2017, 02572-2-2018, 04774-3-2020, y señala que en el supuesto negado que el Tribunal pretenda cambiar la interpretación reiterada por las resoluciones citadas, solicita se emita un acuerdo de sala plena y se disponga la inaplicación de intereses y sanciones en aplicación de los artículos 154 y 170 del Código Tributario, respectivamente.

Que respecto al reparo sostiene que en el ejercicio 2012, para determinar el saldo de existencias finales, estimó el importe del que afectó el costo de ventas de la provisión de diciembre de 2012, el cual ascendió a S/2 285 382,82, siendo que el importe enviado al costo de ventas, se determinó en función a la producción del mes de diciembre y los saldos finales de mineral en cancha y de concentrado, estableciendo que de los S/2 285 382,82, el monto de S/357 433,00 correspondía a los saldos de existencias, que fueron adicionados en la declaración jurada anual del ejercicio 2012.

Que agrega que en el ejercicio 2013 adicionó el total de la cuenta contable - Amortización Acumulada por S/33 989 464,00 y cargó S/3 437 782,82 al costo de producción en diciembre de 2013, del cual correspondía adicionar S/1 366 428,22 como saldo de existencias; sin embargo, al haber adicionado el importe total de S/33 989 463,87, el nuevo importe adicionado de S/1 366 428,22, constituye una adición indebida.

Que refiere que a fin de neutralizar el importe adicionado indebidamente, realizó una deducción por S/1 008 985,84, que cuestiona la Administración, que resulta de deducir los S/1 366 428,22 adicionados indebidamente, con la adición del saldo de existencias del ejercicio 2012, equivalente a S/357 433,00.

Que anota que dicha dinámica se explicó durante la fiscalización y que presentó como sustento el formato Excel el movimiento de la cuenta contable 6831994 al 31 de diciembre de 2013 y 2012, la declaración jurada anual del ejercicio 2013, el anexo denominado "en Costo de Ventas 2013 y 2012 Arcata" y asientos contables, documentación que permite identificar y relacionar los gastos provisionados que fueron extornados en el ejercicio 2013 con su respectivo cálculo.

Que en su escrito de alegatos señala que la deducción observada corresponde al valor estimado de la amortización financiera de los costos de capital estimados, que forman parte del valor de los saldos finales de inventarios de 2013 y del 2012 y que al encontrarse ante una provisión contable efectuada para el reconocimiento de los gastos de desarrollo y preparación de mina considerando la proyección de unidades producidas (reservas probables) excluyó su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, conforme lo establece el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 33 de su Reglamento. Agrega que para ello realizó los siguientes pasos: (i) identificó la amortización por de enero a diciembre 2013 que incidió en los costos de producción, lo que comprende el saldo de la cuenta 68310004 - Amortización ascendente a S/33 989 463,87; (ii) de la amortización por que incidió en los costos de producción de diciembre 2013 ascendente a S/3 437 782,82, identificó el importe asociado al saldo de existencias finales del ejercicio 2013 cuyo impacto recién se realizaría en el ejercicio 2014, esto es, de los S/3 437 782,82 solo una parte afectó al costo de ventas del ejercicio 2013 por S/2 071 354,60, mientras que la diferencia de S/1 366 420,22 corresponde al saldo de existencias que afectó en el ejercicio 2014; (iii) de la amortización por que incidió en los costos de producción de diciembre 2012 ascendente a S/2 285 382,82, identificó el importe asociado al saldo de existencias finales del ejercicio 2012 que tuvo impacto en el ejercicio 2013, esto es, de los S/2 285 382,82 solo una parte afectó al costo de ventas del ejercicio 2012 por S/1 927 950,00, mientras que la diferencia de S/357 433,00 corresponde al saldo de existencias que afectó al ejercicio 2013; (iv) en ese sentido, en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, adicionó la totalidad de la amortización por de enero a diciembre 2013 del punto (i) ascendente a S/33 989 463,87 y dedujo la amortización por del punto (ii) asociado al saldo de existencias finales del ejercicio 2013 que tendría impacto en el ejercicio 2014 ascendente a S/1 366 420,22 (-) la amortización por del punto (iii) asociado al saldo de existencias finales del ejercicio 2012 que tuvo impacto en el ejercicio 2013 ascendente a S/357 433,00; obteniendo un importe a deducir de S/1 008 985,84.

Que aduce que en respuesta al Requerimiento N° emitido en la fiscalización del Impuesto a la Renta de 2014 entregó un archivo Excel donde identifica la adición por en el Inventario PT y PP 2013 costo de ventas 2014 en Ares" por S/1 366 428,00, por lo que existe un efecto neutro.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

Que indica que la amortización por [redacted] es una estimación contable que no exige similar sustento probatorio de operaciones que responden a una estructura de provisión, emisión de comprobante de pago y posterior extorno, sino que para sustentarlo solo son necesarios los documentos presentados durante la etapa de fiscalización tales como papeles de trabajo, reportes contables y reportes de stock; y que incluso con ocasión de la fiscalización del ejercicio 2014 la Administración conoció de mejor manera la naturaleza del tratamiento de la amortización por [redacted] por lo que no formuló observaciones y dejó sin efecto el reparo, como se observa en el Resultado del Requerimiento N° [redacted], emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario. Precisa que la dinámica detallada anteriormente fue explicada en sus recursos de impugnación y que ha presentado suficiente documentación durante el procedimiento de fiscalización, por lo que solicita que el reparo se deje sin efecto.

Que aduce que la multa impugnada se debe dejar sin efecto sobre la base de los argumentos sustanciales desarrollados en los puntos precedentes y que sin perjuicio de ello, no corresponde que se le sancione en aplicación del artículo 168 del Código Tributario y del principio de retroactividad benigna. Invoca la Casación N° 2448-2014 LIMA y la Resolución N° 2000-4-96.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva efectuado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, formuló los reparos por: 1) Gastos por honorarios, comisiones y otros vinculados a préstamo; y 2) [redacted] y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente mediante la Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] notificados el 22 de junio de 2018 (fojas 504, 505, 7402 y 7403), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° [redacted] por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N° [redacted] por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 7471 a 7478).

Que en tal sentido, es materia en controversia determinar si los valores impugnados fueron emitidos conforme a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° [redacted] - IMPUESTO A LA RENTA EJERCICIO 2013

Que del Anexo N° 02 del citado valor (foja 7474) se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por: 1) Gastos por honorarios, comisiones y otros vinculados a préstamo; y 2)

1) Gastos por honorarios, comisiones y otros vinculados a préstamo

Que del Anexo N° 2 a la citada resolución de determinación (foja 7474), se observa que la Administración efectuó el reparo a los gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, originados con motivo de la obtención del crédito recibido del [redacted] para adquirir acciones de la empresa [redacted] por S/17 206 567,00, al considerar que no calificaban como interés y que debieron formar parte del costo de adquisición de las acciones; sustentándose en los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados, y en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en los puntos 1 y 5 del Requerimiento N° [redacted] (fojas 3704, 3708 y 3709), la Administración comunicó a la recurrente que en la Casilla 105 de la declaración jurada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, observó la deducción, entre otros, de "1.03 Intereses y comisiones [redacted] y "1.10 Gastos y comisiones devengadas Bono", por S/10 127 764,01 y S/1 180 396,56, respectivamente, por lo que le solicitó que explicara por escrito y acreditara documentariamente, entre otros, el tratamiento contable y tributario respecto de tales deducciones. Asimismo, indicó que del análisis de los Libros Diario y Mayor, observó operaciones registradas como gastos financieros por "reclasificación del gasto" y "devengo del gasto", por S/5 729 213,57 y S/169 192,59, respectivamente, por lo que le solicitó que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, adjuntando la documentación original y/o copia de contratos celebrados y sus modificatorias, tasas de interés, plazo, cronogramas de pago, cuadros o papeles de trabajo, que



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

muestren el sustento del cálculo, determinación, devengo e importes contabilizados por dichos gastos, asientos contables con sus respectivos análisis, informes, dictámenes, estados de cuenta bancarios, documentos de caja que acrediten el pago, u otros comprobantes de pago o documentos que acrediten la realización, naturaleza y necesidad de los gastos contabilizados en la cuenta contable

Que en respuesta, mediante escrito de fojas 7156 a 7161, la recurrente indicó que los importes observados correspondían a la deducción de gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, distintos al interés, que fueron necesarios para obtener en diciembre de 2013, un financiamiento utilizado para adquirir acciones de dedicada a administrar inversiones, cuyo principal accionista era la propia recurrente y que sería el vehículo para tomar el control de

Que en los puntos 1 y 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3605, 3606, 3609, 3610/vuelta y 3675 a 3681), la Administración indicó que los gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, distintos al interés, originados con motivo del financiamiento obtenido para adquirir acciones de la empresa, debían formar parte del costo de las acciones adquiridas, por ende, no correspondía reconocer un gasto o una deducción vía declaración jurada, considerando que son conceptos distintos al interés, en virtud del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que reparó S/17 206 567,00.

Que mediante los puntos 1 y 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 7311), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos.

Que en los numerales 1.03 y 1.10 del punto 1 y los numerales 9 y 10 del punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 7203 a 7219/vuelta y 7252 a 7294), la Administración reiteró que los gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, correspondientes a las deducciones observadas, se originaron con motivo de la obtención del crédito recibido del para adquirir acciones de por lo tanto debieron formar parte del costo de las acciones y no de los gastos deducidos, considerando que dichas comisiones no califican como interés en virtud de los artículos 1242, 1248, 1648 y 1663 del Código Civil y los artículos 237 a 240 del Código de Comercio, por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 7384 a 7386), la Administración da cuenta que tomó conocimiento de nuevos hechos y evidencia documental vinculada con los numerales 1.03 y 1.10 del punto 1 y los numerales 9 y 10 del punto 5 del Resultado del Requerimiento N° y con el fin de no vulnerar el derecho de defensa de la recurrente, le requirió que sustente su posición por escrito señalando la base legal correspondiente, así como presentar cualquier documentación que considere pertinente a fin de sustentar los gastos y/o deducciones que fueron declaradas, los cuales disminuyeron la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 7322 a 7382), la Administración dejó constancia de la revisión y evaluación de los escritos y documentación presentada por la recurrente respecto a los puntos requeridos, y reiteró el motivo del reparo, esto es, concluyó que los gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, correspondientes a las deducciones observadas, se originaron con motivo de la obtención del crédito recibido del para adquirir acciones de por lo tanto, debieron formar parte del costo de las acciones y no de los gastos deducidos, considerando que dichas comisiones no califican como interés en virtud de los artículos 1242, 1248, 1648 y 1663 del Código Civil y los artículos 237 a 240 del Código de Comercio, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto, se advierte que en los Resultados de los Requerimientos N° la Administración señaló expresamente que el reparo está referido a gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, que se pactaron mediante Carta de Otorgamiento de Línea de Crédito Puente, Carta de Compromiso, Carta de Honorarios y Contrato de Crédito, vinculados al financiamiento recibido del para adquirir acciones de por tanto, tanto la recurrente como la Administración coinciden en que tales erogaciones se efectuaron para obtener el financiamiento que posteriormente le permitió a la recurrente, adquirir



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

acciones de la empresa

Que asimismo, se aprecia que la recurrente sostiene que las deducciones y gastos financieros registrados contablemente, incurridos por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, con motivo de la obtención del crédito recibido del _____ con el fin de adquirir acciones de la empresa

no deben formar parte del costo de las acciones adquiridas, por lo que procede su deducción en el ejercicio 2013, mientras que la Administración argumenta que dichos montos forman parte del costo de las acciones y que la deducción efectuada por la recurrente no se encuentra arreglada a ley.

Que al respecto, conforme con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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. 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. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que dicho artículo agrega que se entiende por 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, 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. 2) Costo de producción o construcción: 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; y 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en dicha ley, salvo lo dispuesto en el artículo 21.

Que de acuerdo al inciso h) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF¹, 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 incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y dicho Reglamento.

Que de acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación², un activo financiero es cualquier activo que sea: (i) efectivo; (ii) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (iii) un derecho contractual: sea a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o (iv) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Agrega que un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

Que en esta línea, acorde con la citada norma contable los activos financieros, dentro de los cuales se encuentran los activos que representan derechos en el patrimonio de una entidad, tienen la naturaleza de

¹ Publicado el 18 diciembre 2012, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

² Norma oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo Contabilidad N° 053-2013-EF/93.01 del 11 de setiembre de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

una inversión; en este sentido, en el caso de autos, los importes desembolsados para la obtención de un mayor porcentaje de participación en las utilidades o pérdidas económicas de la empresa califican como inversión y al obtenerse dichos desembolsos mediante un financiamiento le será aplicable el tratamiento de la Norma Internacional de Contabilidad 23 - Costos por Préstamos³.

Que así de acuerdo con el párrafo 1 de la referida norma, se establece que los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

Que el párrafo 5 de la citada NIC refiere que son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Que de la norma contable antes expuesta se desprende que tanto los intereses como los otros conceptos vinculados con la obtención de los financiamientos, en primer término, deben ser considerados como gasto del ejercicio en que se incurren; no obstante, aquellos pueden formar parte del costo de adquisición, construcción o producción, cuando sean directamente atribuibles a un activo apto.

Que asimismo, la mencionada NIC 23, aplicable al tratamiento de los costos por préstamos, ha considerado dentro del concepto intereses a los intereses propiamente dichos y a todos aquellos desembolsos que tengan que realizarse para obtener los financiamientos.

Que en el mismo sentido, el Plan Contable General Empresarial⁴, señala que en la Cuenta 67 - Gastos Financieros se debe agrupar las subcuentas que acumulan los intereses y gastos ocasionados por la obtención de recursos financieros temporales y financiamiento de operaciones comerciales o por efectos de la diferencia en cambio, así como la pérdida por medición de activos y pasivos financieros al valor razonable. Incluso, en la Divisionaria 671 se deben incluir a los gastos diferentes de intereses en los que se incurre con las instituciones financieras que prestan dinero a la entidad y en la Divisionaria 673 se debe incluir los gastos por concepto de intereses que devengan los préstamos en un periodo económico.

Que en consecuencia, se puede afirmar que todos los desembolsos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de "gastos por intereses", aun cuando se devenguen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos.

Que en esta línea, acorde con lo señalado precedentemente, desde el punto de vista contable, se aprecia que los desembolsos incurridos por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, con motivo de la obtención del crédito recibido del con el fin de adquirir acciones de la empresa califican como un único concepto de "gastos por intereses".

Que por su parte, cuando el primer párrafo del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone en forma expresa que se excluyan los intereses del costo de adquisición, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, al encontrarse estrechamente vinculados.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 02572-2-2018⁵, se señala que los intereses, tanto los generados por el financiamiento como los gastos relacionados a este, como por ejemplo la comisión de estructuración, califican como un único concepto por "gastos por intereses"; y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en su artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, debían excluirse del costo computable.

Que por su parte, en la Resolución N° 04774-3-2020, este Tribunal al analizar un reparo referido a costos de emisión y comisiones de reestructuración que se pactaron mediante contrato con los bonistas, así como a honorarios legales y otros gastos financieros, vinculados al financiamiento de la construcción y puesta en operación del activo fijo denominado que corresponde al

³ Ídem Nota 3.

⁴ Aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 043-2010-EF/94.

⁵ En atención al criterio recogido en la Resolución N° 04090-8-2015, citada por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

IV, concluyó que toda vez que los desembolsos efectuados por la recurrente, se encontraban directamente vinculados al financiamiento, calificaban como "gasto por intereses", de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 02572-2-2018, por lo que de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debían formar parte del costo de construcción del activo fijo al que fue destinado dicho financiamiento, sino que deben reconocerse como gastos deducibles; y que contrariamente a lo señalado por la Administración, el hecho que tales erogaciones hayan sido reconocidas contablemente como parte del valor del activo fijo no tenía incidencia para efectos tributarios.

Que en el caso de autos, de acuerdo con los Resultados de los Requerimientos N° los gastos registrados y/o deducciones que fueron declaradas por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, que disminuyeron la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, fueron los siguientes:

Ítem	Fecha	Documento	Proveedor / Concepto	Glosa	Importe	Fojas
1	03/10/2013			Honorario de estructuración	9 455 400,00	6924 a 6926
2	18/11/2013				471 824,46	6864 a 6866
3	16/12/2013			Honorario de Financiamiento	7 060 950,00	6897 a 6901
4	16/12/2013			Honorario Precio Fluctuante	788 849,00	6897 a 6901
5	16/12/2013			Honorario Administrativo y de la AG	207 675,00	6897 a 6901
6	17/12/2013			Honorario a Bookrunner	52 047,61	6963 a 6965
7	17/12/2013			Honorario a Bookrunner	37 890,74	6950 a 6952
8	31/12/2013			Reversion Provision Honorarios	(3 564 900,00)	6890
9	06/01/2014			Servicios legales y profesionales	598 029,42	6929 a 6937
10	13/12/2013			Servicios legales y profesionales	99 683,37	6913 a 6917
11	20/12/2013			Servicios legales y profesionales	42 406,03	6879 a 6882
12	19/12/2013			Servicios legales y profesionales	79 967,06	6907 a 6912
13	16/12/2013			Servicios legales (Facilidad Línea de Crédito)	690 203,71	6902 a 6906
14				Servicios legales y profesionales	99,00	
15	22/11/2013			Traducción Contrato Skyfall	4 444,44	6883 a 6887
16	01/04/2014			Traducción Contrato Skyfall	1 600,00	6867 a 6870
17	06/12/2013			Liquidación Gastos de Viaje	8 335,19	6563 a 6567
18	15/10/2013			Honorarios Consultoría Asesoría	20 737,50	6554 a 6558
19	15/10/2013			Honorarios Consultoría Asesoría	52,50	6558
20	20/12/2013			Servicios Profesionales	17 911,72	6550 a 6553
21	20/12/2013			Servicios Profesionales	51,65	6553
22	19/12/2013			Honorarios Abogados	835 800,00	6528 a 6533
23	19/12/2013			Honorarios Abogados	(1 200,00)	6532
24	12/11/2013			Honorarios Consultoría Asesoría	294 210,00	6521 a 6527
25	17/12/2013			Honorarios Consultoría Asesoría	4 527,29	6536 a 6540
26	17/12/2013			Honorarios Consultoría Asesoría	(29,29)	6540

Que con relación al ítem 8 cabe indicar que dicho importe corresponde a un descuento por las comisiones de los ítems 1 y 3 al 7, que fue registrado como una reversión de la provisión por las comisiones efectuadas, según se da cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (foja 7352/vuelta), reversión que fue aceptada por la Administración, de acuerdo con lo señalado en la resolución apelada (foja 7551), no existiendo controversia alguna al respecto.

Que en cuanto a los demás ítems, la Administración afirma que tales desembolsos, referidos a la obtención del financiamiento con el fin de adquirir acciones de la empresa l estarían inmersos en la definición de costo establecida en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no correspondería su deducción como gasto.

Que al respecto, de los documentos crediticios: Carta de Otorgamiento de Línea de Crédito Puente, Carta de Compromiso y Carta de Honorarios de 1 de octubre de 2013 y del Contrato de Crédito de 16 de diciembre de 2013 (fojas 3245 a 3425), se aprecia que la recurrente obtuvo un préstamo del por \$270 000 000,00, equivalente a S/751 140 000,00 a un tipo de cambio de S/2,782, que fue destinado para el aumento de su participación en el capital social de la empresa de S/5 187 070,00 a S/816 327 070,00, recibiendo a cambio 751 140 000 acciones de S/1,00 cada una, precisándose que como parte del aporte de capital, la empresa quedó conformada por 816 327 070 acciones, todas de titularidad de la recurrente, según se advierte del Acta de Junta General de Accionistas de la referida empresa de 20 de diciembre de 2013 (fojas 3429 y 3430).



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

Que de los documentos crediticios antes citados (fojas 3232, 3233 y 3260), se advierte que la recurrente se obligó a pagar todos los costos y gastos incurridos en relación al crédito obtenido, asociados con los servicios de elaboración, administración, sindicación y ejecución de la documentación crediticia incluyendo, sin límite, los honorarios razonables y documentados, los gastos legales establecidos en la Carta de Honorarios de los estudios de abogados

así como de los estudios de abogados de Perú, Canadá, México, Nueva York y Reino Unido que eran cobrados a los Organizadores Principales, el Agente Administrativo y el Agente Colateral, así como el costo asignado de asesoría legal interna, los gastos de due diligence, los honorarios de estructuración, financiamiento, administrativos y de la precio fluctuante, y en general, de honorarios acordados con la recurrente conforme a los acuerdos contenidos en los referidos documentos crediticios.

Que así tenemos los ítems 1 y 3 al 7, que comprende los comprobantes de pago emitidos por por servicios de honorarios de estructuración, financiamiento, precio fluctuante, administrativos y de la (fojas 7352 a 7356), que la recurrente se obligó a pagar según la Carta de Honorarios para la obtención del préstamo antes citado.

Que en cuanto al ítem 2, el importe observado corresponde a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados (4.99%) que fue asumido por la recurrente en atención a lo establecido en la Cláusula 3.01 del Contrato de Crédito de 16 de diciembre de 2013 por los servicios de honorarios de estructuración, financiamiento, precio fluctuante, administrativos y de la Agencia del Colateral de Garantías y Bookrunners pagados a (fojas 3402 y 3403).

Que respecto a los ítems del 9 al 14, se tiene que los comprobantes de pago fueron emitidos por los proveedores por servicios profesionales de consultoría y asesoría legal referidos a opiniones legales, según lo señalado en el artículo IV del Contrato de Crédito de 16 de diciembre de 2013 (fojas 3399 y 3400).

Que en cuanto a los ítems 15 y 16, se tiene que el servicio realizado por el proveedor se encuentra referido a traducciones de las Cartas de Otorgamiento, Compromiso y Honorarios, según lo señalado en el numeral 11.17 del artículo XI del Contrato de Crédito de 16 de diciembre de 2013 (foja 3364/vuelta), que la recurrente se obligó a incurrir en dicho servicio y a pagarlo con el propósito de obtener el mencionado crédito.

Que con relación al ítem 17, se aprecia que corresponde a la liquidación de gastos de viaje al exterior de que realizó a Chile y Estados Unidos entre el 28 de noviembre al 6 de diciembre de 2012 con el propósito de obtener el préstamo de corto plazo para la compra de acciones de la empresa vía aporte de capital; en tal sentido se advierte que dichos gastos de viaje se incurrieron con el propósito de obtener el préstamo financiero para la adquisición de las acciones.

Que respecto de los ítems del 18 al 26, se tiene que los comprobantes de pago fueron emitidos por los proveedores por servicios profesionales de consultoría y asesoría legal referidos a opiniones legales, comisiones, revisión de los mercados de oro y plata y calificaciones de deuda, según lo señalado en los artículos IV del Contrato de Crédito de 16 de diciembre de 2013 (fojas 3399 y 3400); es decir, correspondían a servicios prestados a favor del recurrente quien se obligó a incurrirlos y a pagarlos con el propósito de obtener el mencionado préstamo.

Que en ese sentido, toda vez que los gastos registrados y deducidos vía declaración jurada, incurridos por la recurrente por concepto de comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, materia de controversia, se encontraban directamente vinculados al financiamiento, se concluye que dichos conceptos califican como un único concepto por "gasto por intereses", por lo que de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta no deben formar parte del costo de adquisición de las acciones de la empresa al que fue destinado dicho financiamiento, sino que deben reconocerse como gastos deducibles, contrariamente a lo señalado por la Administración, por lo que corresponde levantar



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

dicho reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

Que con relación a lo alegado en el sentido que debe ser observado el principio de debida motivación, cabe indicar que de los resultados de los requerimientos y de la resolución apelada, se advierte que contienen los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, habiéndose pronunciado la Administración sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas suscitaba el expediente, por lo que no se advierte quebrantamiento alguno al debido procedimiento y motivación y, por consiguiente, lo señalado al respecto carece de asidero. Asimismo, cabe precisar que conforme lo expuesto precedentemente, se verifica que el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente se siguió de acuerdo con lo regulado por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, no apreciándose vicio de nulidad que afecte su validez.

2) I

Que en el Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (foja 7474), la Administración reparó S/1 008 986,00, correspondiente a la deducción efectuada vía declaración jurada por "provisión en el inventario productos terminados y productos en proceso", al no haber acreditado la recurrente dicha deducción; sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y citando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 3708 y 3709), la Administración comunicó a la recurrente que en la Casilla 105 de la declaración jurada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, observó la deducción, entre otros, del concepto "1.12 en el inventario productos terminados y productos en proceso", por S/1 008 985,84, por lo que le solicitó, entre otros, que (i) explicara por escrito y acreditara documentariamente el tratamiento contable y tributario respecto de la referida deducción, señalando la base legal y expresando claramente los argumentos y las normas en que se amparó; asimismo, (ii) que presente los papeles de trabajo que muestren los cálculos y la determinación del importe antes señalado, indicando la base legal correspondiente; (iii) que presente un detalle, análisis e informes por dicha operación, y de ser el caso, por las operaciones con las que se encuentren vinculadas; (iv) que presente los asientos contables, donde se refleje el movimiento de la cuenta contable; (v) de corresponder, en caso que las adiciones y deducciones estén relacionadas con años anteriores y/o posteriores, que presente en medio magnético el detalle las operaciones realizadas en los ejercicios vinculados que originaron el extorno de la provisión realizada en el ejercicio 2013 y que presente copia de los papeles de trabajo por las adiciones y deducciones de los ejercicios anteriores o posteriores relacionados así como la documentación requerida; y (vi) que identifique en el detalle del libro de inventario y balances su provisión con la respectiva cuenta activa, pasiva o de valuación al 1 de enero y 31 de diciembre de 2013, de corresponder.

Que en respuesta, mediante escrito de 15 de octubre de 2008 (fojas 3123 a 3125), la recurrente indicó que la deducción observada correspondía al valor estimado de la amortización financiera de los costos de capital estimados que forman parte del valor de los saldos finales de inventarios de 2012 y 2013, de acuerdo con lo establecido al tratamiento aplicable de la NIC 16, norma contable que señala que al inicio de cada año las entidades deben estimar los futuros costos de capital requeridos para convertir los recursos y reservas en reservas accesibles. Agregó que dichos costos son amortizados utilizando el método de unidades de producción en base a las reservas y recursos estimados económicamente recuperables a los que están vinculados y que en dicho contexto registró en la cuenta contable - Amortización Acumulada la referida amortización correspondiente a la Unidad por S/33 989 464,00, siendo que la misma era uno de los componentes del costo de producción y por ende del costo de los inventarios finales al cierre del ejercicio 2013.

Que manifestó que para propósitos tributarios en el ejercicio 2013, adicionó la amortización del teniendo en cuenta el total de la cuenta contable por S/33 989 464,00, descontando de dicho monto la amortización del que formaba parte del valor de los saldos finales de inventarios



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

ascendente a S/1 366 428,00, toda vez que aquel monto no había sido cargado a resultados, calificándola como una adición indebida.

Que sostuvo que para propósitos tributarios en el ejercicio 2012, descontó de la amortización del futuro Capex registrada en diciembre de 2012, el monto de S/357 433,00 correspondiente al importe de la amortización del que formaba parte del valor de los saldos finales de inventarios de dicho ejercicio.

Que así refirió que a fin de neutralizar el valor adicionado indebidamente en el ejercicio 2013, realizó la deducción reparada de S/1 008 986,00 (S/1 366 428,00 - S/357 433,00), la que es el resultado de deducir los S/1 366 428,00 adicionados indebidamente menos los S/357 433,00 correspondiente al importe de la amortización del que formaba parte del valor de los saldos finales de inventarios del ejercicio 2012.

Que señaló que la amortización del fue una provisión contable que no tiene efectos tributarios y que los cálculos realizados fueron presentados en el archivo Excel denominado

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3664 a 3669/vuelta), la Administración indicó que de los papeles de trabajo observó que no hay detalle que identifique el origen y concepto, no cumpliendo con sustentar la cuantía de los importes contabilizados ni su devengo, por los gastos que fueron adicionados en ejercicios anteriores y que corresponden a los importes por los conceptos extornados; asimismo, dio cuenta que la recurrente no presentó asientos contables por los gastos que fueron adicionados en ejercicios anteriores y que corresponden a los importes por los conceptos extornados; no presentó papeles de trabajo que demuestren los cálculos y el sustento de importe por el extorno de provisión, ni presentó documentación que permita identificar que los gastos provisionados y adicionados en ejercicios anteriores fueran los mismos o corresponden a los extornos registrados en cuentas de ingresos, por los cuales corresponda su deducción en el ejercicio 2013, ni demostró la determinación de la cuantía por los importes contabilizados con el fin de verificar la correspondencia señalada entre los conceptos e importes adicionados y los conceptos e importes deducidos; por lo que reparó la deducción efectuada vía declaración jurada por "provisión en el inventario productos terminados y productos en proceso", por S/1 008 985,84.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122190000185 (foja 7311), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito de 6 de febrero de 2019 (fojas 7141 a 7143), la recurrente reiteró los argumentos presentados en el escrito de 15 de octubre de 2008.

Que en el numeral 1.12 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 7236 a 7238 y 7240 a 7252/vuelta), la Administración señaló que (i) de la revisión a los cuadros presentados, no muestran ni determinan la cuantía de los importes que se consignan en ellos; (ii) no presenta asientos contables o papeles de trabajo que determinen los importes consignados en su escrito por S/1 008 986,00, S/1 366 428,00 y S/357 433,00, entre otros; (iii) no presenta papeles de trabajo que demuestren los cálculos por la deducción de S/1 008 986,00, tampoco presenta sustento de dicho importe; y (iv) respecto de los cuadros de adiciones y deducciones del 2013 y 2012 señalados por la recurrente, solo fue presentado el Excel del ejercicio 2013 pero no del ejercicio 2012, dando cuenta que solo hay un cuadro de dos hojas que muestra el detalle de las adiciones y deducciones del ejercicio 2012; por lo que concluyó que la recurrente no sustentó la deducción efectuada vía declaración jurada por "provisión en el inventario productos terminados y productos en proceso", al no cumplir con sustentar la correlación entre los conceptos que conformaron la adición de la cuenta 68310004 - Amortización Acumulada por S/33 989 464,00 con la determinación de los inventarios finales y los costos de producción del ejercicio 2013; ni demostró la determinación de la cuantía por los importes contabilizados para poder verificar la correspondencia señalada entre los importes adicionados y deducidos y su respectiva conciliación, ni presentó el detalle, concepto, cálculos, origen y devengo por dicha deducción realizada los cuales fueron



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

requeridos; asimismo, no presentó copias del libro de inventarios y balances donde se identifique en las cuentas contables del activo, o del pasivo, las provisiones que haya originado la deducción, ni presentó documentación que permita identificar que los gastos provisionados en años anteriores y que fueron reparados en dichos ejercicios, sean los mismos o correspondan a gastos o provisiones que fueron extornados y deducidos en el ejercicio 2014, por lo que mantuvo el reparo.

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

Que en el caso de autos, la recurrente alega que la deducción observada por la Administración estaría relacionada a una adición indebida de la amortización del [redacted] : por S/1 008 986,00 (S/1 366 428,22 - S/357 433,00), correspondiente a la amortización del [redacted] que formaba parte del valor de los saldos finales de inventarios de los ejercicios 2013 y 2012.

Que para sustentar la observación, la recurrente presentó en medio magnético - CD (foja 359), el archivo Excel denominado [redacted] y de su revisión en la hoja de cálculo denominada "Resumen DJ", se advierte que para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la recurrente consideró como deducción el concepto de [redacted] en el inventario PT y PP" por S/1 008 986,00 y como adición el importe de S/33 989 463,87 vinculado al saldo deudor de la cuenta contable [redacted] - Amortización Acumulada (foja 7248/vuelta), adición que no ha sido cuestionada por la Administración.

Que asimismo, en el citado archivo y en la hoja de cálculo denominada "Otras Deducciones" se aprecia que el importe reparado de S/1 008 986,00 resulta de restar S/1 366 428,22 menos S/357 433,00, que la recurrente alega que corresponden a la amortización del [redacted] que formaban parte del valor de los saldos finales de inventarios de los ejercicios 2013 y 2012, respectivamente.

Que con respecto del saldo final de inventarios del ejercicio 2013, en el documento "Anexo 1.12 [redacted] : en el inventario de productos terminados y productos en proceso (PP)" (foja 6515), se da cuenta que en el mes de diciembre de dicho ejercicio se realizó una provisión por amortización que formaba parte del costo de producción del mineral por S/3 437 783,00, señalándose que fue adicionado en la declaración jurada anual del ejercicio 2013; sin embargo, no se advierte la adición de dicho importe y concepto como tal, sino que por el contrario, de acuerdo con lo señalado precedentemente, se verifica que la recurrente consideró como adición el saldo deudor de la cuenta contable [redacted] - Amortización Acumulada por S/33 989 463,87, no existiendo correlación alguna entre lo que señala la recurrente que adicionó el importe de S/3 437 783,00 con lo adicionado en la determinación del tributo del ejercicio 2013.

Que a su vez, del mencionado documento se observa que el importe de S/3 437 783,00 fue dividido en S/2 071 355,00 y S/1 366 428,00, señalándose por el primer importe, que afectó al costo de ventas en el ejercicio 2013, y por el segundo importe que afectó al saldo de existencias del ejercicio 2013.

Que precisamente, con respecto al segundo importe (S/1 366 428,22), materia de observación, del documento [redacted] en Costo de Ventas" (foja 6512), se observan cuadros denominados

Que del análisis de los referidos cuadros se advierte que el monto de S/1 366 428,22 corresponde a la sumatoria de los saldos al 31 de diciembre de 2013 de los rubros [redacted] (S/40 406,93), [redacted] (S/268 033,63), [redacted] (S/944 377,45) y [redacted] (S/113 610,21); no obstante, la recurrente no ha ofrecido la documentación que acredite los correspondientes saldos determinados y la incidencia de la amortización del futuro Capex en dichos saldos, lo que pudo haber cumplido con la documentación de almacén, kardex, entre otros, así como una mayor descripción de los rubros [redacted] en donde se verifique el cálculo y determinación de dichos montos que sumados resultan el importe de S/1 366 428,22, a fin de verificar si calificaba como



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

una adición indebida en el ejercicio fiscalizado y sustentar la procedencia de su deducción.

Que en cuanto al saldo final de inventarios del ejercicio 2012, del documento denominado "Anexo 1.12 en el inventario de productos terminados y productos en proceso (PP)" (foja 6515), se da cuenta que en diciembre de dicho ejercicio se realizó una provisión por amortización que formaba parte del costo de producción del mineral por S/2 285 383,00, importe que fue dividido en los montos de S/1 927 950,00 y S/357 433,00, señalándose por el primer importe, que afectó el costo de ventas en el ejercicio 2012, mientras que por el segundo importe se dio cuenta que afectó el saldo de existencias del ejercicio 2012, no afectando los resultados de dicho ejercicio.

Que precisamente con respecto de este segundo importe (S/357 433,00), materia de observación, del documento denominado "Anexo 1.12 en Costo de Ventas" (foja 6512), se observan cuadros denominados

Que del análisis de los referidos cuadros se advierte que el monto S/357 433,00 corresponde a la sumatoria de los saldos al 31 de diciembre de 2013 del rubro "Amortización acumulada" (S/357 433,00); no obstante, la recurrente no ha ofrecido la documentación que acredite los correspondientes saldos determinados y la incidencia de la amortización del "Rubro" en dichos saldos, lo que pudo haber cumplido con la documentación de almacén, kardex, entre otros, así como una mayor descripción del rubro "Amortización acumulada" en donde se verifique el cálculo y determinación de dicho monto, a fin de verificar si calificaba como una adición indebida en el ejercicio fiscalizado y así sustentar la proceder con su deducción.

Que si bien en el documento denominado "Anexo 1.12 en el inventario de productos terminados y productos en proceso (PP)" (foja 6515), la recurrente da cuenta del efecto en la declaración jurada anual del ejercicio 2013 con respecto a las provisiones por amortización del "Rubro" efectuadas en los ejercicios 2012 y 2013, así se tiene que se consignó en dicho documento, que el importe reparado de S/1 008 986,00 (S/1 366 428,22 - S/357 433,00), de acuerdo con lo señalado precedentemente, resultó de restar S/1 366 428,22, que la recurrente señala que fue la adición indebida de la amortización del "Rubro" que formaba parte del saldo de existencias del ejercicio 2013, menos S/357 433,00 que a su vez indica que es la amortización del "Rubro" que formaba parte del saldo de existencias del ejercicio 2012; para ello era necesario que dicha deducción y alegatos se encuentren sustentados; y de los hechos expuestos no se aprecia que durante la fiscalización la recurrente hubiese proporcionado documentación que acredite que la pretendida deducción tuvo su origen en la amortización del "Rubro" que formaba parte de los saldos de inventarios en los ejercicios 2012 y 2013; ni tampoco sustentó la correlación entre la adición del saldo deudor de la cuenta contable 68310004 - Amortización Acumulada "Rubro" por S/33 989 463,87 con la determinación de los saldos de existencias de los ejercicios 2012 y 2013 por S/1 366 428,22 y S/357 433,00, respectivamente.

Que asimismo, respecto del saldo de existencias del ejercicio 2012 por S/357 433,00 no se advierte que la recurrente haya sustentado que la referida provisión correspondiente al ejercicio 2012, haya sido adicionada o deducida en el ejercicio 2012, para que pueda ser adicionada o deducida en el ejercicio 2013 según corresponda; siendo que de los papeles de trabajo para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (fojas 7084 y 7085), no se advierte alguna adición o deducción correspondiente por dicho importe, sino que por el contrario se verifica una deducción por "Futuro capex" por S/129 658,00, tal como dejó constancia la Administración durante el procedimiento de fiscalización (foja 7245).

Que además la recurrente no acreditó la metodología para calcular o determinar la provisión por amortización que formaba parte del costo de producción del mineral por S/2 285 383,00 y S/3 437 783,00 efectuadas en los ejercicios 2012 y 2013, según el documento denominado "Anexo 1.12 en el inventario de productos terminados y productos en proceso (PP)" ni sustentó la metodología para calcular o determinar los importes transferidos de dichas provisiones a los rubros "Amortización acumulada" que determinaron los saldos de existencias de los ejercicios 2012 y 2013 por S/1 366 428,22 y S/357 433,00, respectivamente.

Que en ese sentido, dado que la recurrente no sustentó documentariamente la deducción efectuada vía



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

declaración jurada materia de análisis, al no haber presentado el respaldo documentario correspondiente, no correspondía su deducción en el ejercicio 2013, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que habiéndose levantado parcialmente los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° corresponde que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en cuanto al tratamiento de la amortización del [redacted] por el cual la recurrente cargó a gastos por S/33 989 464,00 adicionado vía declaración jurada del ejercicio 2013, cabe precisar que este no es materia de controversia, habiéndose cuestionado la afectación de dicha amortización en los saldos finales de inventarios de los ejercicios 2012 y 2013 debido a que no se contaba con sustento documentario del importe deducido por S/1 008 986,00, que la recurrente alega es un exceso de adición indebida correspondiente a la amortización del [redacted] que formaba parte del valor de los saldos finales de inventarios de los ejercicios 2013 y 2012 y que al ser una estimación contable solo era necesario sustentarla con la documentación que presentó durante la fiscalización; sin embargo, contrariamente a lo alegado por aquella, la documentación presentada no sustentó documentariamente la incidencia de la amortización del [redacted] en los inventarios finales de los ejercicios 2012 y 2013, lo que pudo haber cumplido con la documentación de almacén, kardex, entre otros; y tampoco presentó documentación en la que se verifique el cálculo y determinación de la referida estimación contable en los saldos de existencias de los ejercicios 2012 y 2013 por S/1 366 428,22 y S/357 433,00, respectivamente, por lo que se concluyó que al no haber presentado el respaldo documentario correspondiente, no correspondía su deducción en el ejercicio 2013, careciendo de sustento sus alegatos.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° [redacted] (fojas 7477 y 7478) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vigente en el ejercicio acotado, según la cual constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que dado que la sanción aplicada se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 contenida en la Resolución de Determinación N° [redacted] y que en esta instancia se han levantado parcialmente los reparos efectuados, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide la sanción contenida resolución de multa impugnada.

Que sobre lo alegado en el sentido que no procede la aplicación de la sanción, conforme con el Decreto Legislativo N° 1311 y en observancia del principio de retroactividad benigna, cabe señalar que de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo⁶, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndoles de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (actualmente recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS). En ese sentido, toda vez que el artículo 168 del Código Tributario establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, lo pretendido en este extremo no resulta amparable.

Que la Resolución N° 2000-4-96, invocada por la recurrente, señala que el artículo 168 del Código Tributario se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas

⁶ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 09711-1-2023

conforme lo establecía dicho régimen, aun cuando la sanción no hubiere sido aplicada, interpretación que es acorde con lo dispuesto por el artículo 103 de la Constitución Política del Perú de 1993⁷, que solo prevé la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo, siendo que en el caso de autos la resolución de multa impugnada fue emitida considerando el régimen jurídico aplicable al momento de la comisión de la infracción⁸, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a la Casación N° 2448-2014 LIMA invocada por la recurrente, cabe indicar que el criterio contenido en dicho pronunciamiento solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitido.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se verifica de la constancia que obra en autos (foja 7776).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 15 de enero de 2020, en el extremo del reparo por gastos por honorarios, comisiones y otros vinculados a préstamo y a la Resolución de Multa N°, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/PM/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente

⁷ Modificado por la Ley N° 28389.

⁸ En este caso, a la fecha de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, ocurrida el 8 de abril de 2015.