

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Facultad de Derecho



Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal
N°04711-4-2020: ¿Resulta aplicable la regla de
subcapitalización a la deducción de intereses devengados en
etapa preoperativa?

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título
profesional de Abogado

Autor:

Nicolás Efraín Bullón Pacheco

Asesor:

Katarzyna Maria Dunin Borkowski Goluchowska

Lima, 2022



*Dedicado a mis padres y a mi
hermana por su amor incondicional*

RESUMEN

En este informe se aborda la controversia respecto a si resulta aplicable la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual se analiza la Resolución N°04711-4-2020, en la cual el Tribunal Fiscal aborda la referida controversia. El objetivo de este trabajo es proporcionar una respuesta respecto a si la regla de subcapitalización resulta o no aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa y en caso resultar aplicable, en qué momento debe efectuarse el cálculo para determinar el monto máximo de intereses deducible, si al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa) o al momento de deducir el gasto (etapa operativa). Para ello, se analiza las disposiciones normativas aplicables recurriendo, adicionalmente, a doctrina y jurisprudencia sobre la materia.

Se concluye que sí es correcto aplicar la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, el cálculo del monto máximo de intereses deducible se debe efectuar al momento de generar ingresos (etapa operativa) teniendo en consideración los fines antielusivos de la regla de subcapitalización, esto es, evitar que se erosione la base imponible del impuesto mediante la deducción excesiva de intereses producto de un financiamiento que podría estar encubriendo un aporte de capital.

Palabras clave

Gastos preoperativos – Intereses – Regla de Subcapitalización – Elusión Fiscal – Impuesto a la Renta

ABSTRACT

This report addresses the controversy regarding whether the thin capitalization rule is applicable to the deduction of accrued interest in the pre-operational stage, for which Resolution N°04711-4-2020 is analyzed, in which the Tax Court addresses the aforementioned controversy. The objective of this paper is to provide an answer as to whether or not the thin capitalization rule is applicable to the deduction of accrued interest in the preoperative stage and, if applicable, at what time the calculation should be made to determine the maximum amount of deductible interest, if at the time of incurring the debt (preoperative stage) or at the time of deducting the expense (operative stage). For this, the applicable normative provisions are analyzed, resorting, additionally, to doctrine and jurisprudence on the matter.

It is concluded that it is correct to apply the thin capitalization rule to the deduction of accrued interest in the pre-operational stage, for which the calculation of the maximum amount of deductible interest must be made at the time of generating income (operational stage) taking into account the anti-avoidance purposes of the thin capitalization rule, that is, to prevent the tax base from being eroded by excessive deduction of interest resulting from financing that could be concealing a capital contribution.

Keywords

Pre operational expenses – Interest – Thin Capitalization Rule – Tax Avoidance – Income Tax

ESQUEMA DE TRABAJO

| | |
|--|-----------|
| 1. REFERENCIAS DE SIGLAS Y ABREVIATURAS | 1 |
| 2. INTRODUCCIÓN | 1 |
| 3. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL | 3 |
| 4. HECHOS RELEVANTES DEL CASO | 3 |
| 5. MARCO JURÍDICO APLICABLE | 6 |
| 5.1. Regla de subcapitalización | 7 |
| 5.2. Deducción de intereses devengados en etapa preoperativa | 12 |
| 6. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS | 15 |
| 7. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS | 17 |
| 7.1. ¿Resulta aplicable la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa? | 17 |
| 7.1.1. La regla de subcapitalización no es aplicable | 18 |
| 7.1.2. La regla de subcapitalización sí es aplicable | 20 |
| 7.2. ¿Cuál es el momento correcto para su aplicación: etapa preoperativa u operativa? | 24 |
| 7.2.1. ¿Cuál es la finalidad de la regla de subcapitalización al ser una RAE? ¿Se cumple la finalidad en el caso en concreto? | 25 |
| 7.3. ¿Es correcto el análisis propuesto por el Tribunal Fiscal? | 29 |
| 8. CONCLUSIONES | 31 |
| 9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 33 |

1. REFERENCIAS DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

| | |
|---------------|---|
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| EBITDA | Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization |
| IGV | Impuesto General a las Ventas |
| IR | Impuesto a la Renta |
| LIR | Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| RAE | Regla Antielusiva Específica |
| RAG | Regla Antielusiva General |
| RTF | Resolución del Tribunal Fiscal |
| SUNAT | Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria |
| UIT | Unidad Impositiva Tributaria |

2 INTRODUCCIÓN

El artículo 37° de la LIR establece diversos tipos de gastos que son deducibles de la renta bruta a fin de establecer la renta neta de tercera categoría. Entre ellos, encontramos que son deducibles los intereses de deudas y los gastos vinculados a estos, para lo cual se deben cumplir los requisitos establecidos en la Ley y Reglamento del IR. Uno de estos requisitos o límites es la regla de subcapitalización, la cual, si bien ha variado en el tiempo respecto a su estructura y alcance, se mantiene constante en su objetivo de desempeñarse como una RAE.

Al respecto, bajo la regla de subcapitalización son deducibles los intereses provenientes de endeudamientos cuando estos no superen los límites cuantitativos establecidos en la LIR y su reglamento. El objetivo de esta limitación es evitar que se lleve a cabo una figura elusiva mediante la cual una entidad entrega a otra (vinculada o no) fondos propios maquillados como préstamos. En dicho supuesto, los intereses pagados por la segunda entidad serían considerados gasto deducible para fines del IR y no como un reparto de dividendos, erosionando de esta forma la base imponible del impuesto.

Por otro lado, el artículo 37° de la LIR también dispone que son deducibles los intereses devengados durante la etapa preoperativa, los cuales, a opción del contribuyente, pueden deducirse en el primer ejercicio en el que se inicie la producción/explotación o amortizarse proporcionalmente en un plazo máximo de 10 años.

Por lo tanto, por un lado, está la regla de subcapitalización que establece un límite cuantitativo a la deducción de intereses y, por otro lado, está la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa que establece la oportunidad para deducir el gasto.

Dicho esto, en el presente informe se aborda la controversia existente entre estas normas, es decir, si es posible y correcta su aplicación simultánea o por el contrario son excluyentes una de la otra.

Específicamente, se aborda la discusión sobre la aplicación de la regla de subcapitalización para calcular el límite máximo deducible de los gastos por intereses devengados en etapa preoperativa y en qué momento debe ser ejercida su aplicación, si al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa) o al momento de deducirlo (etapa operativa). De manera complementaria, se analiza cuál es la finalidad de la regla de subcapitalización como una RAE y si esa finalidad se está cumpliendo en el caso en concreto. Finalmente, se analiza el razonamiento seguido por el Tribunal Fiscal para llegar a la conclusión plasmada en la RTF N°04711-4-2020 y si esta resulta suficiente para proporcionar una respuesta conforme a derecho.

Analizar y resolver esta controversia resulta fundamental por los efectos prácticos que conlleva, especialmente, para casos como el de proyectos con grandes niveles de inversión y que implican una larga maduración como proyectos en el sector minero y de hidrocarburos, ya que, en el caso de la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, en principio, no hay un límite cuantitativo respecto al monto de los intereses que pueden ser deducibles luego de iniciar la etapa de producción/explotación.

Es por ello que en el presente informe se analiza la RTF N°04711-4-2020, en la cual el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre el conflicto bajo comentario señalando que es posible la aplicación conjunta de la regla de subcapitalización y la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, los efectos prácticos de esta aplicación simultánea deben verse al momento de deducir el gasto (etapa operativa).

Asimismo, se analiza la postura institucional de la SUNAT contenida en la RTF materia de análisis y reiterada en el Informe N°059-2020-SUNAT/7T0000, de fecha 24 de agosto de 2020, bajo la cual la Administración Tributaria sostiene que, si bien es posible la aplicación conjunta de las normas en mención, el cálculo correspondiente debe efectuarse al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa).

Para efectos de este análisis, en el presente informe se hace uso de la normativa aplicable a la deducción de gastos financieros, así como de jurisprudencia relevante y de doctrina nacional e internacional sobre la materia.

Considerando lo expuesto, en el presente informe se llega a la conclusión que sí es correcto aplicar la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, el cálculo del monto máximo de intereses deducible se debe efectuar al momento de generar ingresos (etapa operativa) teniendo en consideración los fines antielusivos de la regla de subcapitalización.

3. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

La RTF N°04711-4-2020 sirve para canalizar la controversia identificada ya que, en dicha resolución el Tribunal Fiscal se pronuncia, precisamente, sobre si a la deducción de gastos por intereses devengados en etapa preoperativa le resulta aplicable la regla de subcapitalización, concluyendo que las limitaciones que resulten aplicables a la deducción o amortización de gastos preoperativos deben observarse en el momento en que ocurra dicha deducción o amortización. Asimismo, la referida RTF esboza cuál es la postura de la Administración Tributaria, la cual considera que para la deducción de gastos por intereses devengados en etapa preoperativa resulta aplicable la regla de subcapitalización, sin embargo, el cálculo del límite máximo deducible debe efectuarse al momento de incurrir en el endeudamiento, postura reiterada en el Informe de la SUNAT N°059-2020-SUNAT/7T0000.

En ese sentido, el análisis de la RTF materia de comentario encuentra su justificación en el hecho de que servirá como punto de partida para proponer una solución a la controversia identificada, asimismo, al recoger las posturas de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, permite un análisis integral de la controversia.

4. HECHOS RELEVANTES DEL CASO

ANTECEDENTES:

Mediante Carta y Requerimiento notificados el 06 de diciembre 2012, la SUNAT inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitivo del IGV de octubre de 2011 a setiembre de 2012.

En el transcurso de dicho procedimiento, la SUNAT dispuso que la recurrente, quien pertenecía al directorio de contribuyentes de la Intendencia Regional Lima, se incorporara al directorio de Principales Contribuyentes Nacionales, lo cual fue comunicado a la recurrente mediante Carta notificada el 27 de junio de 2014. Por lo tanto, se procedió al cierre del Requerimiento y se informó a la recurrente que la fiscalización continuaría a cargo de los funcionarios de la Intendencia de Principales Contribuyentes.

Como consecuencia de la referida fiscalización, la SUNAT efectuó reparos al crédito fiscal por (i) comprobantes de pago que no sustentan el crédito fiscal por la adquisición de bienes y servicios con documentación fehaciente, e (ii) intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas, emitiéndose por dichos reparos Resoluciones de Determinación.

Con fecha 11 de noviembre de 2015, la recurrente interpuso recurso de reclamación cuestionando los referidos reparos. En esta línea, mediante Resolución de Intendencia de fecha 08 de julio de 2016, la SUNAT declaró fundada en parte la reclamación, manteniendo los reparos impugnados, pero modificando el monto a recuperar por el IGV devuelto indebidamente, ya que se verificó que la devolución de la diferencia que se pretendía recuperar no llegó a ser autorizada.

Contra dicha Resolución de Intendencia, la recurrente interpuso Recurso de Apelación cuestionando la validez del procedimiento administrativo, solicitando la nulidad de la resolución apelada y valores impugnados. Asimismo, presentó argumentos de fondo para desvirtuar los reparos.

Dicho esto, como cuestión previa a la controversia de fondo, el Tribunal Fiscal se pronunció sobre la nulidad invocada por la recurrente señalando que esta argumenta que se ha vulnerado el procedimiento legal establecido ya que los reparos se efectuaron sobre la base de una segunda fiscalización sin que la primera haya concluido.

Sobre el particular, la recurrente sostuvo que se iniciaron dos procedimientos de fiscalización porque los funcionarios de la Intendencia de Principales Contribuyentes emitieron, de manera posterior, una Carta y Requerimiento, sin embargo, el Tribunal

Fiscal precisa que ello no supone el inicio de un nuevo procedimiento de fiscalización sino su continuación y que el cambio de la recurrente a un nuevo directorio de contribuyentes y el cierre del requerimiento por el anterior directorio no implica la conclusión del procedimiento de fiscalización.

Por lo tanto, respecto al extremo de la nulidad invocada por la recurrente, el Tribunal Fiscal señala que el procedimiento de fiscalización que dio origen a los valores impugnados fue conforme a ley y que la Carta y Requerimiento del segundo directorio fueron emitidos para continuar con el procedimiento.

CUESTIONES DE FONDO:

Con relación a la controversia de fondo, el Tribunal se manifiesta respecto al primer reparo vinculado a comprobantes de pago y documentación fehaciente levantando algunos puntos del reparo ya que la recurrente presentó documentación que acredita la causalidad y fehaciencia de las operaciones de compra de bienes y servicios; y, a su vez, mantuvo otros reparos ya que la recurrente no llegó a exhibir ni proporcionar información o documentación que sostengan las operaciones facturadas.

Ahora bien, con relación al segundo reparo, que es materia de análisis en el presente trabajo, respecto a intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas, se tiene lo siguiente:

La Administración Tributaria reparó el crédito fiscal del IGV de octubre de 2011 a setiembre de 2012 por exceso de intereses de endeudamiento con empresas vinculadas, ya que bajo su perspectiva dichos intereses no constituían gasto deducible para el IR, en aplicación del último párrafo del inciso a) del artículo 37° de la LIR, debido a que el límite de endeudamiento fue sobrepasado.

Al respecto, la SUNAT precisa que el momento del cálculo de intereses deducibles es al momento del endeudamiento (en este caso etapa preoperativa). Para ello, sostiene que no debe confundirse el momento del uso del interés devengado como deducción (etapa operativa) del momento en que ha de efectuarse la comparación entre el endeudamiento y el patrimonio (etapa preoperativa).

Por su parte, la recurrente alega que no le resulta aplicable el límite que establece el inciso a) del artículo 37° de la LIR y el numeral 6 del inciso a) del artículo 21° de su reglamento ya que al hablar del IGV y el crédito fiscal, el artículo 18° de la Ley del IGV establece que otorga derecho a crédito fiscal las adquisiciones que sean costo o gasto para el IR, lo cual debe entenderse en el sentido de la causalidad, por lo que no es necesario aplicar otras reglas del IR. Asimismo, respecto al requisito que las operaciones que originen el crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IGV, la recurrente señala que la Ley del IGV no precisa que efectivamente se deba ejecutar la operación.

Añade la recurrente que los intereses devengados en etapa preoperativa se capitalizan como un intangible y se deducen en el primer ejercicio en el que se inicien operaciones o, alternativamente, se puede amortizar por determinado plazo, en ese sentido, los referidos gastos afectarán los resultados tributarios del contribuyente solo cuando se produzca renta gravada. Por lo tanto, la regla de subcapitalización solo es aplicable cuando la empresa ya inició operaciones.

Finalmente, el Tribunal Fiscal sostiene que la LIR y su reglamento permiten correlacionar los gastos preoperativos con los ingresos generados al momento de iniciar la producción o explotación. En ese sentido, las limitaciones que resulten aplicables a la deducción o amortización de un gasto preoperativo deben analizarse en dicho momento, entendiéndose cuando se realice la deducción o amortización.

Agrega el Órgano Resolutor que esta conclusión es razonable teniendo en consideración que la regla de subcapitalización es una norma antielusiva que busca evitar la desnaturalización de un aporte de capital a través de un financiamiento, ya que con ello se generaría el beneficio de la deducción de un gasto por intereses en lugar de un pago por distribución de dividendos, lo cual implica necesariamente que una empresa deba encontrarse en etapa operativa ya que recién en ese momento es posible generar dividendos.

5. MARCO JURÍDICO APLICABLE

Como se ha podido observar de los hechos del caso, la controversia principal se centra en la aplicación de dos disposiciones contenidas en el artículo 37° de la LIR. Por un lado, está la regla de subcapitalización y, por el otro lado, la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa. En ese sentido, en el presente punto se aborda el marco legislativo de las disposiciones en conflicto a fin de entender el origen de la controversia y sentar la base normativa que dará soporte a las respuestas del presente trabajo.

5.1. Regla de subcapitalización

Como cuestión previa, corresponde desarrollar, brevemente, qué es la subcapitalización.

Al respecto, García Novoa (2013, p.168) señala que la subcapitalización de una empresa se presenta cuando su capital es menor a lo que debiera ser considerando los financiamientos en los que ha incurrido la empresa. En esta línea, el autor precisa que bajo esta figura se suministran fondos a la compañía mediante un préstamo, sin embargo, dado el vínculo entre el prestador y la empresa, así como la relación entre los fondos propios y el capital prestado, entre otras circunstancias, se puede apreciar que el referido préstamo oculta un aporte de capital.

En esta línea, Walker Villanueva (2002, p.29) sostiene que la subcapitalización implica un alto financiamiento ajeno respecto al propio, lo cual tiene consecuencias tributarias relevantes ya que los intereses que paga la empresa para cumplir con cancelar el financiamiento son deducibles para fines del IR, sin embargo, en el caso de estar ante un aporte de capital, la distribución de dividendos no resulta deducible.

Conforme a lo expuesto, es posible afirmar que la subcapitalización implica un elevado financiamiento que, bajo determinadas circunstancias, encubre un aporte de capital. A fin de controlar esta forma de elusión tributaria, a inicios del presente siglo se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico una norma que

establecía un límite cuantitativo a la deducción de intereses por financiamiento, la cual es conocida hasta el día de hoy como la regla de subcapitalización.

Respecto a su regulación en nuestro ordenamiento jurídico, se tiene lo siguiente:

Mediante la Ley N°27356, vigente desde el 01 de enero de 2001, se introdujo por primera vez la regla de subcapitalización en la Ley del Impuesto a la Renta, incorporándose al inciso a) del artículo 37° un quinto párrafo que establecía lo siguiente:

“Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con sujetos o empresas vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.” (2000)

En esta línea, se modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Supremo N°045-2001-EF, vigente desde el 21 de marzo 2001, el cual incorporó el numeral 6 al artículo 21° del referido reglamento, indicando que el límite de endeudamiento establecido en el inciso a) del artículo 37° de la ley aplicable a sujetos o empresas vinculadas, se calcula multiplicando por 3 el patrimonio neto del contribuyente del ejercicio anterior y en caso el contribuyente se haya constituido en el ejercicio, el patrimonio neto a considerar será su patrimonio inicial. (Decreto Supremo N°045-2021-EF, 2001)

Considerando lo expuesto, se tiene que, en el 2001, se introdujo por primera vez a la entonces vigente Ley del Impuesto a la Renta¹ la regla de subcapitalización. Cabe precisar que, previo a las modificaciones citadas, la Ley del Impuesto a la Renta contemplaba como único requisito para deducir intereses que estos cumplan con el principio de causalidad. (Botto & Espinal, 2019, p.216)

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante el Decreto Supremo N°054-99-EF.

Sobre esta primera modificación a la Ley, se debe resaltar que la regla de subcapitalización aplicaba, únicamente, entre empresas vinculadas y el límite de endeudamiento se calculaba en base al patrimonio.

Ahora bien, con relación al motivo que sustentó esta modificación, la exposición de motivos de la Ley N°27356 – contenida en el Proyecto de Ley N°357/2000-CR – no da mayores luces ya que se limita a enunciar la modificación sin desarrollar un fundamento. Sin embargo, en su oportunidad, la Comisión de Economía del Congreso llegó a pronunciarse sobre la materia mediante Dictamen señalando que el proyecto de ley se enmarca dentro de una reforma tributaria que prioriza la fiscalización y el combate a la elusión. En esta línea, la Comisión sostuvo que un problema es la subcapitalización de las empresas, la cual se presenta cuando un inversionista decide invertir mediante un préstamo en lugar de un aporte de capital, evitando así la imposición tributaria. Concluye la Comisión que organismos internacionales han establecido este mecanismo de aplicar un techo a las deudas vinculadas a accionistas a fin de que el exceso no sea deducible del IR. (Congreso de la República, 2000, p.2)

Con estas ideas en mente, se puede empezar a advertir cuál es la naturaleza de la regla de subcapitalización contenida en la LIR, esto es, ser una RAE.

Sobre el particular, cabe precisar que una regla de este tipo difiere de una RAG ya que como afirma Daniel Rajmilovich (citado en Dunin-Borkowski, 2019), las reglas antielusivas específicas son reglas que apuntan a un propósito en específico, entiéndase una conducta o un impuesto determinado. En esta línea, las reglas antielusivas específicas como la regla de subcapitalización o las reglas de precios de transferencia tienen como finalidad calificar un hecho o su consecuencia, así como establecer reglas para delimitar ciertas operaciones económicas con el objetivo de proteger la coherencia, equidad y consistencia del sistema tributario.

Por su parte, una RAG como la contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario otorga facultades a la Administración Tributaria para recalificar una operación que se considera elusiva, con el objetivo de aplicar las

consecuencias jurídicas que realmente correspondan al hecho. En el caso específico de la Norma XVI, esto ocurre luego de aplicar con éxito los test de propiedad y sustancia económica establecidos en la referida norma. (Escalante Alpaca, 2021)

En ese sentido, se tiene que la regla de subcapitalización contenida en el artículo 37° de la LIR opera como una RAE que responde a la lucha del Estado Peruano contra la elusión, específicamente, a la lucha contra la erosión de la base imponible en los casos en los cuales se presenta un aporte de capital encubierto mediante una operación de financiamiento, para lo cual, la referida regla establece un límite cuantitativo a la deducción de intereses, límite calculado en base a conceptos como el patrimonio o los ingresos de la empresa.

En esta línea, cabe señalar que la referida regla ha sufrido cambios en el tiempo como respuesta a las nuevas situaciones que surgen en el ámbito fiscal y económico.

Es por ello que, mediante el Decreto Legislativo N°1424, vigente desde el 01 de enero de 2019, se modificó el artículo 37° de la LIR, estableciéndose que la regla de subcapitalización resulta aplicable a sujetos vinculados y no vinculados, asimismo, la referida regla no resulta aplicable a los contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable son menores o iguales a 2500 UIT. (Decreto Legislativo N°1424, 2018)

Conforme a lo expuesto, se tiene que bajo esta segunda modificación a la Ley se expandió el alcance de la regla de subcapitalización, resultando aplicable tanto a empresas vinculadas como no vinculadas y, a su vez, se mantuvo el aspecto de la norma referido al cálculo del monto máximo de endeudamiento.

Sin embargo, dicho método de cálculo en base al patrimonio solo resultó aplicable hasta el 31 de diciembre de 2020 ya que de conformidad con la Única Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N°1424, a partir del 01 de enero de 2021, no resultan deducibles los intereses netos en la parte que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior.

Sobre el particular, el decreto legislativo en comentario precisó lo siguiente:

“Para tal efecto, se entiende por:

- i Interés neto: Monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta.*
- ii EBITDA: Renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización.*

Los intereses netos que no hubieran podido ser deducidos en el ejercicio por exceder el límite antes señalado, podrán ser adicionados a aquellos correspondientes a los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes, quedando sujetos al límite conforme a lo que establezca el Reglamento.”
(Decreto Legislativo N°1424, 2018)

En ese sentido, bajo esta tercera modificación a la LIR se cambió la base de cálculo para determinar el límite de intereses deducible, pasando de un cálculo en base al patrimonio a uno en base al EBITDA tributario. Cabe resaltar que la diferencia entre este concepto y el EBITDA financiero radica en que este último es el resultado de sumar a la utilidad antes de impuestos, los intereses, depreciaciones y amortizaciones, mientras que el EBITDA tributario, conforme señala la LIR, es el resultado de sumar a la renta neta imponible luego de efectuada la compensación de pérdidas, los intereses netos, depreciaciones y amortizaciones.²

Cabe señalar que, en línea con estas modificaciones de la LIR, mediante el Decreto Supremo N°338-2018-EF, vigente desde el 01 de enero de 2019, se adecuó el Reglamento de la LIR a las nuevas disposiciones de la ley, siendo la

² Al respecto, en el Informe N°094-2021-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha precisado, en línea con lo expuesto en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1424, que los conceptos para determinar el EBITDA tributario deben ser entendidos en su definición tributaria, es ese sentido, cuando la norma hace alusión a “renta neta”, esta debe establecerse en base a lo dispuesto en la LIR.

última modificación al referido reglamento la contenida en el Decreto Supremo N°402-2021-EF, vigente desde el 31 de diciembre de 2021, bajo el cual se precisó, respecto al EBITDA, que en los casos en los que el contribuyente no obtenga renta neta o si la obtuvo pero las pérdidas compensables son iguales o mayores, el EBITDA será igual a la suma de los intereses netos, depreciación y amortización deducidos en el ejercicio. (Decreto Supremo N°402-2021-EF, 2021)

Finalmente, cabe señalar que, mediante el Decreto Supremo N°432-2020-EF, vigente desde el 01 de enero de 2021, se dispuso que para efecto de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37° de la LIR, *“los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades en el ejercicio considerarán el EBITDA de dicho ejercicio”*. (Decreto Supremo N°432-2020-EF, 2020)

Considerando lo anterior, se tiene que las más recientes modificaciones a la regla de subcapitalización se remiten a lo siguiente: i) La ampliación del supuesto de hecho, incorporando a las empresas no vinculadas bajo el alcance de la regla de subcapitalización; y ii) La modificación en la forma de cálculo del límite de los intereses deducibles, pasando de un cálculo en base al patrimonio a un cálculo en base al EBITDA tributario.

La relevancia de todo este desarrollo legislativo sobre la regla de subcapitalización reside en la finalidad de las modificaciones y sus alcances, ya que como se verá a detalle al momento de abordar los problemas jurídicos, la regla de subcapitalización se configura como una RAE, es decir, busca evitar el abuso del derecho, asimismo, la norma prevé excepciones a su aplicación, como el hecho que solo resulta aplicable a contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio sean superiores a 2500 UIT, lo cual implica, necesariamente, que el contribuyente se encuentre en operaciones.

5.2. Deducción de intereses devengados en etapa preoperativa

A diferencia de las normas que regulan la regla de subcapitalización, las normas relacionadas a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa no han sufrido mayores cambios. Sobre el particular, fue mediante el Decreto Legislativo

N°774, vigente desde el 01 de enero de 1994, que se reguló por primera vez de forma expresa la deducción del denominado gasto preoperativo sin establecerse un límite cuantitativo a su deducibilidad.

Actualmente, la referida disposición se encuentra recogida en el inciso g) del artículo 37° de la LIR, mediante el cual se dispone que “(...) los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.” (Decreto Supremo N°179-2004-EF, 2004)

En esta línea, el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la LIR indica lo siguiente:

“La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

(...)

Los intereses devengados durante el período preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.” (Decreto Supremo N°122-94-EF, 1994)

Dicho esto, cabe tener en consideración que la LIR y su reglamento no establecen una definición de gasto preoperativo. Sin perjuicio de ello, para efectos del presente informe se comparte la definición esbozada por Mur Valdivia (2013, p.94), quien sostiene que los gastos preoperativos son los desembolsos que realiza una empresa para poner en marcha un negocio o expandir sus actividades, los cuales van desde el origen del negocio hasta el momento en el que se inician operaciones.

Un ejemplo de lo anterior son los gastos en los que incurre una empresa minera o de hidrocarburos para poder llevar a cabo sus actividades en un nuevo yacimiento. En dichos casos, se tiene que las empresas incurren en gastos

preoperativos por expansión de actividades ya que se busca la explotación de una nueva unidad de producción diferente a la que ya se encuentra en actividad.

En esta línea, mediante el Informe N°079-2016-SUNAT/5D0000, la SUNAT a definido los gastos preoperativos como los gastos en los que incurre una empresa para poder establecerse o poner en marcha sus operaciones, así como para abrir un nuevo establecimiento o comenzar con la producción de una nueva línea de productos. (SUNAT, 2016, p.3)

Considerando lo expuesto hasta el momento, se tiene que la LIR otorga al gasto preoperativo el tratamiento de intangible, con lo cual se permite diferir y, posteriormente, amortizar el gasto en un plazo cierto. (Mur Valdivia, 2013, p.97).

Por otro lado, con relación a lo que se entiende por deducible en el “primer ejercicio”, el Tribunal Fiscal en resoluciones como la N°04964-8-2015 y 07002-2-2019 ha señalado que *“se trata del primer año en el que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa”*. (Tribunal Fiscal, RTF N°04964-8-2015, 2015)

En esta línea, la SUNAT ha señalado en el Informe N°062-2009-SUNAT/2B0000 que el primer ejercicio no es otro que el ejercicio en el cual se inicia la producción o explotación del negocio ya que el término “primer” da a entender que, posteriormente, vendrán más ejercicios. (SUNAT, 2009, p.2)

Por lo tanto, cuando la norma indica que se podrá deducir en el primer ejercicio los intereses devengados en etapa preoperativa, dicho primer ejercicio es aquel en el cual la empresa inicia operaciones.

Teniendo en consideración ello, cabe señalar que el diferimiento de un gasto devengado en una etapa determinada a una etapa posterior en la cual se generen ingresos responde al principio contable de correlación.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado que un gasto diferido es un gasto en el cual se incurre en determinado momento pero es llevado a futuro a fin

de beneficiar la futura generación de ingresos teniendo en consideración el principio contable básico de equiparación entre ingresos y gastos. (Tribunal Fiscal, RTF N°05320-9-2021, 2021)

Agrega el Tribunal Fiscal en la RTF N°04711-4-2020, la cual es materia de análisis en el presente informe, que la correlación entre ingreso y gasto se sustenta en el criterio contable de equiparación o “matching”. (Tribunal Fiscal, 2020)

En consecuencia, se tiene que los gastos preoperativos representan gastos producidos en una determinada etapa que se llevan a futuro a fin de que puedan vincularse directamente con un ingreso ya que existe una relación causa-efecto entre dichos gastos e ingresos.

6. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS

Habiendo efectuado un desarrollo detallado del marco jurídico aplicable, resulta necesario recordar cuál es la controversia materia de análisis, esto es, definir si resulta aplicable la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa. Específicamente, se busca determinar si es posible y correcta la aplicación simultánea de las normas o por el contrario son excluyentes una de la otra, así como determinar, en caso sea posible su aplicación simultánea, en qué momento debe llevarse a cabo dicha aplicación, si al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa) o al momento de deducir el gasto (etapa operativa).

Como cuestión previa corresponde resaltar algunos hechos particulares del caso contenido en la RTF N°04711-4-2020 que permitirán dar una respuesta global a la controversia analizada. Cabe señalar que el objetivo del presente informe es proporcionar una respuesta jurídica a los problemas planteados que guarde relación con el marco normativo actual por lo que el análisis de los problemas jurídicos será abordado desde la legislación vigente.

Dicho esto, se tiene que la SUNAT reparó el crédito fiscal del IGV de octubre 2011 a setiembre de 2012, por exceso de intereses de endeudamiento con empresas vinculadas

ya que se superó el límite de gasto deducible permitido para dichos intereses en aplicación de la regla de subcapitalización.

Dado que en dichos ejercicios resultaba aplicable la regla de subcapitalización antes de sus modificatorias bajo el Decreto Legislativo N°1424, la SUNAT efectuó el cálculo del monto máximo de endeudamiento considerando un patrimonio de S/ 1,000 y S/ 54,211,417 para los años 2010 y 2011, respectivamente. Por lo tanto, el límite de endeudamiento para octubre a diciembre 2011 era de S/ 3,000 y para enero a setiembre de 2012 era de S/ 162,634,251. Sin embargo, la SUNAT determinó que el contribuyente utilizó como crédito fiscal por intereses una suma que excedía los referidos montos en S/ 53,886,129.84.

En este punto, debe resaltarse que, bajo la posición de la SUNAT, el cálculo para determinar los intereses deducibles debe efectuarse cuando existe el endeudamiento ya que puede darse el caso que al momento de iniciar la generación de ingresos ya no exista una deuda a la que pueda aplicarse la regla de subcapitalización. Agrega que no debe confundirse el momento del uso del interés devengado como deducción (etapa operativa) del momento en que ha de efectuarse la comparación entre el endeudamiento y el patrimonio (etapa preoperativa).

Por último, sostiene que la finalidad de la regla de subcapitalización es evitar que una entidad participe en los resultados de otra, en esta línea, la recurrente al considerar la totalidad de gastos por intereses producto de préstamos con su vinculada, estaría asumiendo gastos de intereses por préstamo reduciendo la renta neta del ejercicio o de ejercicios posteriores mediante la amortización, lo cual no se presentaría si los fondos hubieran ingresado como aporte de capital.

Por el otro lado, tenemos la posición del contribuyente, adoptada por el Tribunal Fiscal, bajo la cual se considera que, si bien es aplicable la regla de subcapitalización a los intereses devengados en etapa preoperativa, su aplicación se debe efectuar al momento en que se inicie la operación o explotación de la empresa teniendo en consideración que la norma sobre gastos preoperativos prevé el momento en el cual se efectuará la determinación de la renta neta considerando los intereses devengados en la etapa

preoperativa, por lo tanto, las limitaciones que resulten aplicables a la deducción o amortización deben analizarse en dicho momento.

Agrega el Tribunal Fiscal en su conclusión que la regla de subcapitalización es una norma antielusiva que busca evitar la desnaturalización de un aporte de capital por un financiamiento, por lo tanto, para que resulte aplicable, la empresa debe encontrarse en etapa operativa ya que recién en ese momento existe la posibilidad de generar dividendos.

Considerando lo anterior, de la RTF materia de análisis se identifican los siguientes problemas jurídicos:

1. ¿Resulta aplicable la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa?
 - 1.1. La regla de subcapitalización no es aplicable
 - 1.2. La regla de subcapitalización sí es aplicable
2. ¿Cuál es el momento correcto para su aplicación: etapa preoperativa u operativa?
 - 2.1. ¿Cuál es la finalidad de la regla de subcapitalización como una RAE? ¿Se cumple la finalidad en el caso en concreto?
3. ¿Es correcto el análisis propuesto por el Tribunal Fiscal?

7. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

7.1. ¿Resulta aplicable la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa?

Con relación a esta pregunta es posible identificar 3 posiciones:

1° Posición: La regla de subcapitalización no resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa en aplicación del criterio de especialidad de las normas.

2° Posición: La regla de subcapitalización sí resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa y el cálculo para determinar el monto máximo deducible se efectúa al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa). Esta es la posición que sostiene la SUNAT.

3° Posición: La regla de subcapitalización sí resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa y el cálculo para determinar el monto máximo deducible se efectúa al momento de deducir el gasto (etapa operativa). Esta es la posición que sostiene el Tribunal Fiscal.

Teniendo en consideración estas posiciones, se procederá a analizar cada una de ellas para, posteriormente, comentar cuál es la posición adoptada en el presente informe y dar pie al siguiente problema jurídico.

7.1.1. La regla de subcapitalización no es aplicable

Bajo esta posición se afirma que no es correcto la aplicación simultánea de la regla de subcapitalización y la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa en aplicación del criterio de especialidad de las normas tributarias. Es decir, la norma especial prima sobre la norma general.

Antes de entrar a desarrollar esta idea, cabe señalar que el criterio de especialidad es uno de los mecanismos que presenta la Teoría General del Derecho para solucionar un conflicto normativo. (Zegarra Vélchez, s.f.) Bajo este principio, en caso se presente un supuesto en el cual dos normas resultan aplicables de manera simultánea se preferirá la norma especial. Sin embargo, un elemento que debe presentarse necesariamente para que resulte aplicable dicho criterio es la incompatibilidad de las normas, es decir, se debe estar ante una antinomia.

Sobre el particular, Marcial Rubio y Elmer Arce (2017, p. 155) afirman que en el caso de una antinomia “*dos normas válidas regulan un mismo supuesto de manera incompatible entre sí*”. En esta línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que una antinomia se presenta cuando hay dos o más normas que tiene un mismo objeto pero regulan soluciones incompatibles, por lo tanto, cumplir una de esas normas implica necesariamente el incumplimiento de la otra dado que ya la aplicación conjunta de las referidas normas es imposible. (Expediente N°005-2003-AI/TC, 2003)

Considerando ello, cobra sentido que se aplique un criterio como el de especialidad para hallar una solución al conflicto normativo. Sin embargo, en el presente caso no se presenta dicha incompatibilidad, ya que como se ha mencionado al inicio del presente informe, la regla de subcapitalización establece un límite cuantitativo a la deducción de intereses y la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa establece la oportunidad para deducir el gasto. En ese sentido, no se aprecia que se esté ante dos normas incompatibles entre sí cuya aplicación simultánea resulte imposible. Esta viene a ser la primera crítica a la presente posición.

Ahora bien, entrando propiamente a desarrollar la referida posición, en opinión de autores como Valle Uribe (2019, p. 229), el inciso g) del artículo 37° de la LIR, que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, viene a ser la norma especial ya que aplica específicamente a aquellos casos en los que el contribuyente se encuentra en etapa preoperativa, por lo tanto, la deducción del gasto por intereses devengados en dicha etapa únicamente debe regirse por la regla contenida en el inciso g) del artículo 37° de la LIR.

Complementando este argumento, se puede señalar que la regla de subcapitalización resulta aplicable únicamente a los gastos financieros incurridos en etapa operativa ya que la referida regla se incorporó al ordenamiento jurídico en el 2001 sin hacer referencia a los intereses devengados en etapa preoperativa, los cuales ya se encontraban regulados en otra disposición desde 1994.

Finalmente, un último argumento a favor de la presente posición se sustenta en el Acuerdo de Sala Plena N°2005-28, de fecha 09 de agosto de 2005, mediante el cual el Tribunal Fiscal se pronunció sobre la posibilidad de aplicar simultáneamente dos incisos del artículo 37° de la LIR, concluyendo que los supuestos enumerados en dicho artículo son excluyentes entre sí no siendo posible extender su aplicación a supuestos distintos.

Si bien dicho Acuerdo aborda una discusión sobre gastos que constituyen para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, resulta relevante destacar que bajo la propuesta ganadora se señaló que los supuestos de gastos deducibles para fines del IR contenidos en el artículo 37° de la LIR son excluyentes entre sí ya que el legislador al regular en cada inciso las condiciones o requisitos para deducir el gasto ha considerado que estos deben ser aplicados a los supuestos a los que estos están dirigidos, sin posibilidad de extender su alcance a otros supuestos. (Tribunal Fiscal, 2005, p. 6)

Conforme a lo expuesto, se tiene que, bajo la postura del Tribunal Fiscal, no es posible la aplicación simultánea de dos incisos del artículo 37° de la LIR. Sin embargo, también bajo la postura del Tribunal Fiscal, contenida en la RTF N°04711-4-2020, la regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de gastos por intereses devengados en etapa preoperativa. Por tanto, si bien el Acuerdo de Sala Plena es vinculante para el mismo Tribunal Fiscal, es claro que dicha postura dista de ser una decisión concluyente sobre la controversia relacionada a la aplicación simultánea de dos incisos del artículo 37° de la LIR.

Aquí, viene una segunda crítica a la presente posición ya que, como se sostuvo en minoría en el Acuerdo de Sala Plena N°2005-28, los incisos del artículo 37° no son una lista taxativa de gastos deducibles, por el contrario, el referido artículo 37° contiene una lista enunciativa de conceptos que son deducibles para fines del IR estableciendo elementos adicionales a la causalidad a fin de que proceda la deducción del gasto. (Tribunal Fiscal, 2005, p 7)

En el presente informe se comparte dicha postura, ya que, como ha sido reconocido por el propio Tribunal Fiscal en Resoluciones como la

N°14617-10-2012, el artículo 37° establece una relación de gastos enunciativa y no taxativa, por lo tanto, no resulta correcto afirmar que los supuestos contenidos en el artículo 37° de la LIR son sistemáticamente excluyentes ya que solamente tienen un fin enunciativo.

7.1.2. La regla de subcapitalización sí es aplicable

De esta posición se desprenden dos posturas. Por un lado, está la posición de la SUNAT, bajo la cual se afirma que la regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa y el cálculo para determinar el monto máximo deducible se efectúa al momento de incurrir en el endeudamiento.

Por otro lado, esta la posición del Tribunal Fiscal, que también considera que es posible la aplicación simultánea de ambas normas, sin embargo, el cálculo para determinar el monto máximo deducible se debe efectuar al momento de deducir el gasto.

Antes de entrar a analizar a detalle cada posición, cabe mencionar que estas se sustentan en el hecho que el inciso a) y el inciso g) del artículo 37° de la LIR no se contraponen, sino que se complementan ya que persiguen fines distintos. La primera norma funciona como un mecanismo antielusivo que establece un límite cuantitativo a la deducción cuyo propósito es evitar que se erosione la base imponible del IR y se trasladen beneficios mediante el pago de intereses. La segunda, determina la oportunidad en que pueden ser deducido un gasto incurrido en etapa preoperativa considerando el principio contable de correlación de ingresos y gastos.

Posición de la SUNAT:

Bajo esta postura se sostiene que el momento de cálculo del máximo de intereses deducibles se debe efectuar cuando existe el endeudamiento ya que puede darse el caso que, al momento de iniciar operaciones, es decir, cuando se empiece a generar ingresos, no exista deuda que pueda ser materia de comparación.

Asimismo, con relación a la aplicación del inciso g) del artículo 37° de la LIR, se afirma que no se debe confundir el momento del uso del interés devengado como deducción (etapa operativa), del momento en que ha de efectuarse la comparación entre endeudamiento y patrimonio (etapa preoperativa). Finalmente, se afirma que la finalidad de la regla de subcapitalización es evitar que una entidad participe en los resultados de otra.

En esta línea, con fecha 24 de agosto de 2020, la SUNAT se pronunció sobre la controversia mediante el Informe N°059-2020-SUNAT/7T0000 señalando que, para la deducción de gastos por intereses devengados en etapa preoperativa, resulta aplicable la regla de subcapitalización ya que que ambas disposiciones se complementan siendo la regla del inciso a) del artículo 37° de la LIR un mecanismo antielusivo aplicable a los gastos financieros bajo el cual se busca evitar que sujetos efectúen aportes de capital encubiertos bajo una supuesta operación de financiamiento. Asimismo, se precisó que en las excepciones a la aplicación de la regla de subcapitalización contenidas en el inciso a) del artículo 37° de la LIR no se ha mencionado los endeudamientos incurridos en etapa preoperativa ya que la elusión que se busca evitar no solo se presenta durante la etapa operativa de la empresa.

Dicho esto, la SUNAT desarrolla con mayor detalle su posición en el informe N°015 -2021-SUNAT/7T0000, de fecha 27 de febrero de 2021, en el cual señala que la conclusión arribada en el informe anterior se mantiene aun cuando el límite cuantitativo establecido por la regla de subcapitalización se calcula en base al EBITDA. Asimismo, precisa que para la aplicación de la regla de subcapitalización a la deducción de gastos preoperativos no resulta relevante si en la etapa preoperativa los ingresos superaron o no las 2500 UIT³. Bajo este supuesto, en caso se opte por deducir el gasto por intereses en el primer ejercicio de inicio de actividades, el límite contenido en la regla de subcapitalización no será aplicable si en dicho ejercicio la empresa no supera las 2500 UIT.

³ Cabe recordar que entre las excepciones previstas en el inciso a) del artículo 37° de la LIR se establece que la regla de subcapitalización no será aplicable a contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a 2500 UIT.

Finalmente, resulta relevante señalar que, en el referido informe, haciendo alusión a lo establecido en la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N°432-2020-EF, la SUNAT afirma que en caso una persona jurídica se constituya en determinado ejercicio e inicie actividades en el siguiente, el EBITDA a considerar como referencia para establecer el límite de la regla de subcapitalización es el EBITDA de este último año.

Posición del Tribunal Fiscal:

Bajo esta posición se afirma que las limitaciones que resulten aplicables a la deducción o amortización de gastos preoperativos, como sería la regla de subcapitalización, deben analizarse en dichos momentos, es decir, cuando se vaya a deducir o amortizar el gasto.

En otras palabras, el Tribunal Fiscal precisa que el cálculo de los límites de endeudamiento respecto a los intereses devengados en etapa preoperativa se debe efectuar en el ejercicio en el cual se inicia operaciones considerando para ello el patrimonio neto del ejercicio anterior, lo que en el caso actual sería el EBITDA, comparándolo con los acumulados de endeudamiento por cada ejercicio anterior.

Aquí, cabe destacar que, bajo la lectura del Tribunal Fiscal, el cálculo del monto máximo deducible debe efectuarse por ejercicio ya que no resulta razonable comparar el total del endeudamiento incurrido en la etapa preoperativa con el patrimonio anterior al inicio de operaciones, lo que en el caso actual sería el EBITDA.

Finalmente, bajo esta posición se sostiene que la regla de subcapitalización es una norma antielusiva que tiene como propósito evitar la desnaturalización de un aporte de capital bajo un financiamiento, ya que en dicho supuesto se estaría obteniendo un beneficio económico indebido producto de la deducción de los intereses en reemplazo del pago por distribución de dividendos. En ese sentido, resulta imprescindible que la entidad que paga los intereses se encuentre en etapa operativa ya que recién en ese momento se da la posibilidad de generar utilidades para una posterior distribución de dividendos.

Considerando lo expuesto hasta el momento, en el presente informe se adopta la tercera posición, es decir, la posición del Tribunal Fiscal por las siguientes razones:

- La posición que sostiene que, bajo el criterio de especialidad, no resulta aplicable en ningún momento la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa parte del supuesto que se está ante una antinomia, lo cual, como ha sido señalado previamente, no es correcto. Es posible la aplicación simultánea de dos incisos del artículo 37° de la LIR sin que se presente un supuesto de incompatibilidad como se puede apreciar en la RTF N°04711-4-2020.
- Esta primera posición no toma en cuenta la finalidad antielusiva de la regla de subcapitalización que como será analizada en el siguiente punto, la distingue de otros supuestos contenidos en el artículo 37° de la LIR, por lo que no puede ser inaplicada en la etapa operativa.
- La posición de la SUNAT si bien toma en cuenta la finalidad antielusiva de la regla de subcapitalización, no considera los aspectos prácticos que condicionan su aplicación, esto es, que la empresa que deduce los intereses debe encontrarse en etapa operativa ya que, recién en dicho momento, generará utilidades posibles de distribuir.
- En línea con lo anterior, el cálculo del monto máximo deducible, considerando la posición de la SUNAT tomaría como base el patrimonio de una empresa sin actividad como ha ocurrido en el caso de la RTF N°04711-4-2020. Actualmente, adoptar esta postura implicaría utilizar el EBITDA de un ejercicio sin ganancias para determina el límite de intereses deducibles, lo cual no refleja la verdadera capacidad de endeudamiento que puede tener una empresa.
- Finalmente, la tercera posición resulta la más razonable ya que no ignora los fines antielusivos de la regla de subcapitalización y toma en cuenta los

aspectos prácticos para su aplicación. Considerando ello, en el siguiente punto se analizará con mayor detalle cómo los referidos fines se cumplen bajo esta tercera posición.

7.2. ¿Cuál es el momento correcto para su aplicación: etapa preoperativa u operativa?

Como se ha comentado en el punto anterior, es posible y correcta la aplicación simultánea de la regla de subcapitalización con la norma que regula la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, el cálculo para determinar el monto máximo deducible se debe efectuar al momento de deducir el gasto (etapa operativa) considerando los fines que persigue una RAE como la regla de subcapitalización.

A fin de entrar a detalle sobre dichos fines y saber si en la posición adoptada en el presente informe dichos fines se cumplen debemos abordar la siguiente pregunta.

7.2.1. ¿Cuál es la finalidad de la regla de subcapitalización al ser una RAE? ¿Se cumple la finalidad en el caso en concreto?

Al respecto, Taveira Torres (2008, p. 235) señala que las Reglas Antielusivas Específicas son normas que regulan actos o negocios que pueden tener efectos elusivos. Bajo dichas normas se busca controlar estos efectos así como prevenirlos, por lo tanto, se prohíben determinados beneficios, se amplía la base imponible o se establecen límites a determinados supuestos de la ley, como es el caso de la regla de subcapitalización.

En esta línea, Otoyá Cabrera (2021, p. 51) afirma que, bajo una RAE, el legislador asigna a una operación determinada una consecuencia jurídica diferente a la que hubiera correspondido inicialmente bajo la regulación general.

Considerando ello, la regla de subcapitalización se configura como una RAE ya que establece un límite cuantitativo a la deducción de los gastos financieros, lo

cual tiene como consecuencia que los intereses que superen dicho límite no sean considerados gasto deducible.

Sobre el particular, es posible afirmar que el legislador reguló este supuesto bajo el entendido que una operación de financiamiento puede ser usado como una figura elusiva mediante la cual se encubre un aporte de capital bajo un financiamiento, lo cual genera que la empresa que recibió dicho financiamiento en lugar de distribuir dividendos y efectuar la retención respectiva, deduzca los intereses por el pago del préstamo, erosionando la base imponible del impuesto.

En este punto, cabe destacar lo sostenido por Escalante Alpaca (2021, p. 17), quien señala que las Reglas Antielusivas Específicas *“han sido incluidas dentro de nuestro ordenamiento con el objetivo de combatir prácticas elusivas independientes, identificadas por parte de la Administración Tributaria, respecto de los contribuyentes que las realizan con el objetivo de obtener un ahorro fiscal aprovechando un vacío normativo.”*

Claramente el caso de la subcapitalización es una de esas prácticas elusivas identificadas por el legislador, lo cual queda corroborado al revisar los fundamentos que justificaron la inclusión y modificación de la regla de subcapitalización en la LIR. En ese sentido, la regla de subcapitalización representa una respuesta ante el abuso del derecho por parte de los contribuyentes que buscan evitar las consecuencias tributarias de una operación específica.

Al respecto, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1424, que modificó la regla de subcapitalización contenida en la LIR, señala que, en la actualidad, los contribuyentes pueden adoptar esquemas complejos bajo los cuales no es posible identificar si la operación es entre partes vinculadas o no, es por ello que una de las primeras modificaciones a la referida regla de subcapitalización apuntó a expandir su alcance, resultando aplicable a operaciones de financiamiento entre partes vinculadas y no vinculadas.

Por otra parte, con relación al uso del EBITDA tributario, la Exposición de Motivos es clara al indicar que se ha adoptado la recomendación de la OCDE

respecto a aplicar este concepto como parámetro para limitar la deducibilidad, ya que, refleja la rentabilidad de un negocio sin verse afectado por intereses, depreciaciones y amortizaciones, asimismo, “*se ha construido sobre base tributaria a fin de evitar que sea manipulado para incrementar el límite*” (Decreto Legislativo N°1424, 2018).

Sobre el particular, la OCDE ha precisado en la Acción 4 de BEPS que el EBITDA se configura como un parámetro sencillo que permite que la deducción del gasto financiero guarde relación con las rentas de la empresa producto de su actividad económica. (OCDE, 2016).

En ese sentido, en la actualidad, el aspecto práctico de la regla de subcapitalización no ignora que, a fin de establecer un límite cuantitativo a la deducción de intereses, se debe analizar la verdadera capacidad de endeudamiento de la entidad, para lo cual, se estima al EBITDA tributario como una herramienta útil.⁴

Considerando lo expuesto hasta el momento, se puede arribar a una primera conclusión: la regla de subcapitalización se configura como una RAE ya que persigue un fin antielusivo, esto es, evitar la erosión de la base imponible del IR en operaciones donde se encubre un aporte de capital mediante un financiamiento, lo cual conlleva a que en lugar de pagar los dividendos respectivos al individuo que aportó el capital se paguen intereses producto del “préstamo”, los cuales, siempre que estén vinculado a la generación de renta o mantenimiento de la fuente, resultan deducibles bajo la LIR, es por ello que a dicha deducción se le ha impuesto un tope cuantitativo.

Ahora bien, habiendo desarrollado la finalidad de la regla de subcapitalización como una RAE, cabe responder la segunda parte de la pregunta, es decir, si bajo

⁴Si bien hay críticas sobre el uso del EBITDA como parámetro para establecer el límite de intereses deducible y, en general, hay críticas a la aplicación de la regla de subcapitalización en un país en desarrollo como Perú, dichas discusiones no son materia del presente informe. Para mayor detalle se puede revisar el artículo “*Cláusulas antielusivas específicas y capacidad contributiva: a propósito de la limitación a la deducción de intereses*” de Otoy Cabrera (2021) y el artículo “*Deducción de intereses y reglas de subcapitalización en la Ley del Impuesto a la Renta peruana y la acción 4 del plan BEPS*” de Botto Denegri y Espinal Cragg (2019).

la posición adoptada en el presente informe los fines de la regla de subcapitalización se están cumpliendo.

Para ello, resulta oportuno traer a colación lo señalado por el Tribunal Constitucional respecto al uso de medidas para combatir la evasión tributaria:

En la Sentencia recaída en el Expediente N°03769-2010-PA/TC, referido al sistema de detracciones, el Tribunal Constitucional afirmó que, bajo el principio de igualdad, es posible otorgar un tratamiento diferenciado a supuestos semejantes, siempre y cuando, dicho trato esté fundado en la obtención de un fin constitucionalmente legítimo. En esta línea, agregó que las consecuencias jurídicas producto del tratamiento diferenciado deben ser proporcionales a la finalidad perseguida. (Tribunal Constitucional, 2011)

Por otro lado, en la Sentencia recaída en el Expediente N°06089-2006-PA/TC, referido a al sistema de percepciones, el Tribunal Constitucional sostuvo que en una economía informal como la de Perú resulta razonable la existencia de regímenes de colaboración con la Administración Tributaria como es el caso del sistema de percepciones del IGV. Sin embargo, esto no implica que el legislador o la Administración Tributaria pueda libremente sustentar su actuación apelando a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria. En esta línea, es posible la intervención estatal en materia económica en determinadas circunstancias bajo parámetros razonables, lo cual conlleva a relativizar el principio de capacidad contributiva más no a su desaparición del ordenamiento jurídico. (Tribunal Constitucional, 2007)

Si bien las sentencias en comentario abordan discusiones vinculadas a la evasión fiscal, resulta relevante el razonamiento del Tribunal Constitucional sobre la aplicación de normas que persiguen fines extrafiscales.

Al respecto, para el Tribunal Constitucional es posible aplicar e incluso crear una norma tributaria justificando su origen en fines extrafiscales, siempre que, dicho fin sea constitucionalmente legítimo, su aplicación sea razonable y se encuentre debidamente justificado.

Es por ello que en el presente informe se considera que la regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en la etapa preoperativa y el cálculo para determinar el monto máximo de intereses deducibles debe llevarse a cabo al momento de iniciar operaciones ya que solo en dicho momento, la regla de subcapitalización cumplirá su fin antielusivo.

En esta línea, no resulta correcta la posición de la SUNAT bajo la cual se busca aplicar la regla de subcapitalización al momento de incurrir en el endeudamiento (etapa preoperativa) ya que en dicho momento no se estaría cumpliendo con los fines antielusivos para los cuales fue creada la regla de subcapitalización. Asimismo, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la intervención de la Administración Tributaria en materia económica debe darse bajo parámetros razonables, por lo tanto, considerando que, en la actualidad, el límite máximo de endeudamiento se determina en base al EBITDA tributario y se exceptúa de su aplicación a los contribuyentes cuyos ingresos netos sean igual o menores a 2500 UIT, resulta razonable aplicar la regla de subcapitalización al momento de iniciar operaciones, momento en el cual se deducirán o se empezarán a amortizar los intereses devengados en etapa preoperativa.

Por lo expuesto, es correcto que se aplique la regla de subcapitalización a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, se debe efectuar el cálculo del monto máximo de interés deducible al momento de iniciar operaciones ya que es en este momento cuando se está cumpliendo los fines de la regla de subcapitalización, esto es, evitar la reducción indebida de la carga tributaria y garantizar que todos los contribuyentes aporten al sostenimiento del Estado bajo su real capacidad contributiva, sin que esta última se vea afectada de manera irracional y desproporcionada.

7.3. ¿Es correcto el análisis propuesto por el Tribunal Fiscal?

El objetivo de este punto no es analizar si la posición del Tribunal Fiscal es correcta o no, ya que ello ha sido respondido en los puntos anteriores. Lo que se busca en este acápite es analizar el razonamiento del referido órgano resolutor

contenido en la RTF N°04711-4-2020 a fin de identificar si para definir su posición recurrió a algún método de interpretación o se inclinó por la vía de la integración y si el método adoptado es el más adecuado dentro del ordenamiento jurídico.

Al respecto, se tiene que, tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT, han aplicado métodos de interpretación para poder sustentar sus posiciones.

Por un lado, la SUNAT ha empleado el método sistemático por ubicación de la norma. Este método consiste en interpretar una norma utilizando los elementos de otras normas que pertenecen al mismo grupo de la norma interpretada. (Rubio Correa, M. & Arce, E., 2017, p. 117)

Esto se puede apreciar tanto en la RTF materia de análisis como en los informes institucionales que ha emitido la SUNAT en los cuales se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar la regla de subcapitalización a la deducción de gastos preoperativos, precisando que las referidas disposiciones no se contraponen si no que se complementan ya que ambas regulan la deducción de gastos financieros, siendo que una establece un límite cuantitativo a la deducción y la otra regula la oportunidad para deducir el gasto.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal si bien no discrepa sobre la interpretación sistemática de los incisos a) y g) del artículo 37° de la LIR, incorpora a su razonamiento el método de ratio legis o también llamado método lógico, bajo el cual, en palabras de Marcial Rubio y Elmer Arce (2017, p. 114) se busca desentrañar el contenido de la norma jurídica, es decir, identificar su razón de ser o el fundamento por el que existe.

Esto se aprecia en la RTF N°04711-4-2020 en la cual el Tribunal Fiscal toma en consideración la finalidad de la regla de subcapitalización como una RAE para sostener que la postura de la SUNAT no resulta conforme a derecho, teniendo en consideración que bajo la regla de subcapitalización lo que se busca es evitar que se encubra un aporte de capital mediante un financiamiento y que,

posteriormente, se deduzcan los intereses en lugar de aplicar la retención correspondiente por la distribución de dividendos.

Si bien se trata de la aplicación de diferentes métodos de interpretación no susceptibles de ser calificados como correctos o incorrectos, se considera que el método de interpretación empleado por el Tribunal Fiscal resulta más completo y acorde al ordenamiento jurídico ya que toma en consideración los fines por los que se incorporó a la LIR la regla de subcapitalización.

Finalmente, cabe señalar que el uso de los métodos de interpretación se presenta como la mejor herramienta para llegar a la respuesta sobre si la regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa.

En ese sentido, no se considera necesario recurrir a la figura jurídica de la integración para obtener una respuesta conforme a derecho. Se debe tener en cuenta que en los casos donde la norma no es clara o si es clara resulta difícil su aplicación, lo que corresponde es interpretar la norma. Por otro lado, si se presenta un supuesto no regulado en el ordenamiento jurídico, pero se considera que merece regulación lo que corresponde es recurrir a la integración. (Galindo Garfias, 2006, p. 16)

Dicho esto, en la controversia materia de análisis lo que ocurre es que, si bien hay normas que regulan el caso en concreto, su aplicación resulta confusa, es por ello que resulta suficiente recurrir a los métodos de interpretación como el de ratio legis para llegar a una respuesta conforme a derecho.

8. CONCLUSIONES

- La regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa, para lo cual, el cálculo del monto máximo de interés deducible debe efectuarse al momento de que la entidad empiece a generar ingresos (etapa operativa).

- No es correcta la posición que sostiene que, en aplicación del criterio de especialidad de las normas, la regla de subcapitalización no resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa ya que, esta posición parte del supuesto equivocado que se está ante una antinomia.
- El artículo 37° de la LIR establece una relación de gastos enunciativa y no taxativa, por lo tanto, no resulta correcto afirmar que los supuestos contenidos en el artículo 37° de la LIR son sistemáticamente excluyentes ya que solamente tienen un fin enunciativo.
- La posición de la SUNAT si bien toma en cuenta la finalidad antielusiva de la regla de subcapitalización, no considera los aspectos prácticos que condicionan su aplicación, esto es, que la empresa que deduce los intereses debe encontrarse en etapa operativa ya que, recién en dicho momento, generará utilidades posibles de distribuir.
- En línea con lo anterior, el cálculo del monto máximo deducible, considerando la posición de la SUNAT toma como base el patrimonio de una empresa sin actividad como ha ocurrido en el caso de la RTF N°04711-4-2020. Actualmente, adoptar esta postura implica utilizar el EBITDA de un ejercicio sin ganancias para determinar el límite de intereses deducibles, lo cual no refleja la verdadera capacidad de endeudamiento que puede tener una empresa.
- El método de interpretación empleado por el Tribunal Fiscal, método de ratio legis o lógico, resulta el método más adecuado y acorde al ordenamiento jurídico para resolver la controversia materia de análisis ya que toma en consideración los fines por los que se incorporó a la LIR la regla de subcapitalización.
- Finalmente, el uso de los métodos de interpretación se presenta como la mejor herramienta para llegar a la respuesta sobre si la regla de subcapitalización resulta aplicable a la deducción de intereses devengados en etapa preoperativa. Por lo tanto, no es necesario recurrir a otros mecanismos dentro del ordenamiento jurídico como la figura jurídica de la integración.

9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Botto Denegri, F., & Espinal Cragg, S. (2019). Deducción de intereses y reglas de subcapitalización en la Ley del Impuesto a la Renta peruana y la acción 4 del plan BEPS. THEMIS Revista De Derecho, (76), 213-224.
<https://doi.org/10.18800/themis.201902.013>

Congreso de la República de Perú. (2000). *Dictamen de la Comisión de Economía sobre el Proyecto de Ley N°357/2000-CR*.
https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/tradoc_expdig_2000.nsf/Sicr/TraDocEstProc/tradoc_expdig_2000.nsf/Agenda/F0C116F902D1604E052576BF006F0BC3?opendocument

Dunin-Borkowski Goluchowska, K. M. (2019). *¿Debe mantenerse la norma de subcapitalización en la Ley de Impuesto a la Renta peruana?* [Tesis para optar el grado de Magíster en Investigación Jurídica, PUCP]. Repositorio Institucional de la PUCP.
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14625>

Decreto Legislativo 1424. *Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial El Peruano, 13 de setiembre del 2018.

Decreto Supremo N°122-94-EF. *Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. 21 de setiembre de 1994.

Decreto Supremo N°045-2001-EF. *Modificación al Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta*.

Diario Oficial El Peruano, 20 de marzo de 2001.

Decreto Supremo N°179-2004-EF. *Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. 8 de diciembre de 2004

Decreto Supremo N°432-2020-EF. *Dictan Normas para la aplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 31103 referida a la deducción adicional de gastos de las Rentas de Cuarta y Quinta Categorías*. Diario Oficial El Peruano, 31 de diciembre de 2020.

Decreto Supremo N°402-2021-EF. *Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial El Peruano, 30 de diciembre de 2021.

Escalante Alpaca, G. (2021). *La subsidiariedad de la Cláusula Antielusiva General ante la escisión corporativa regulada en el numeral 3 del artículo 105 de la Ley del Impuesto a la Renta en Perú*. Revista de Investigación en Ciencias Económicas Contables y Empresariales. (12), 7-26.

<https://revistas.ucsp.edu.pe/index.php/illustro/article/view/1331>

García Novoa, C. (2013). *Fiscalidad Internacional de Precios de Transferencia e Intercambio de Información*. VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Memoria 2013, 161-181. Santa Cruz, Bolivia. Autoridad de Impugnación Tributaria.

https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION_DE_INTERES/2.Memoria_Jornadas_Derecho_Tributario/AIT-Memoria_VI_Jornadas.pdf

Ley N°27356. *Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N°054-99-EF*. Diario Oficial El Peruano, 18 de octubre del 2000.

Mur Valdivia, M. (2013). *Gastos pre-operativos: su tratamiento en el impuesto a la renta*. THEMIS Revista De Derecho, (64), 89-100. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9574>

OCDE. (2016). *Proyecto BEPS. Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Éditions OCDE, Paris.

Otoya Cabrera, J. (2021). *Cláusulas antielusivas específicas y capacidad contributiva: a propósito de la limitación a la deducción de intereses*. Advocatus, (040), 49-56. <https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5283>

Rubio Correa, M. (2020). *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. 12ª ed. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Rubio Correa, M. & Arce, E. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano (Vol. 10)*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009). *Informe N°062-2009-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://ww3.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i062-2009.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016). *Informe N°079-2016-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i079-2016.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Informe N°059-2020-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: [https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i059-2020-7T0000.p
df](https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i059-2020-7T0000.pdf)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2021). *Informe N°015-2021-SUNAT/7T0000*. Recuperado de:

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i015-2021-7T0000.pdf>

Taveira Torres, H. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, simulación y elusión tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons.

Tribunal Constitucional. (2003). Sentencia recaída en el Expediente N°005-2003-AI/TC. Publicada el 18 de octubre de 2003. Recuperada de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00005-2003-AI.html>

Tribunal Constitucional. (2007). Sentencia recaída en el Expediente N°06089-2006-PA/TC. Publicada el 11 de junio de 2007. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. (2011). Sentencia recaída en el Expediente N°03769-2010-PA/TC. Publicada el 15 de noviembre de 2011. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>

Tribunal Fiscal. (2005). *Acuerdo de Sala Plena N°2005-28*. Emitido el 09 de agosto de 2005. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2005/acuerdo/28-2005.pdf

Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución N°04964-8-2015*. Emitida el 20 de mayo de 2015. Recuperada de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_04_964.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución N°04711-4-2020*. Emitida el 11 de setiembre de 2020. Recuperada de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_04_711.pdf

Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N°05320-9-2021*. Emitida el 17 de junio de 2021.

Recuperada de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/9/2021_9_05320.pdf

Valle Uribe, L. L. (2019). *Colisión de las normas que regulan la deducción de los intereses devengados en la etapa preoperativa y la regla de subcapitalización*.

THEMIS Revista De Derecho, (76), 225-233.

<https://doi.org/10.18800/themis.201902.014>

Villanueva Gutiérrez, W. (2002). *La regla de valor de mercado, los precios de transferencia y la subcapitalización*. *Análisis Tributario*, (168), pp. 28-31.

Zegarra Vílchez, J.C. (s.f.). *Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias*. Recuperado de:

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

EXPEDIENTE N° : 14722-2016
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 11 de setiembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012, y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____ notificados el _____ de diciembre de 2012, de fojas 20140 a 20143, la Administración inició a la recurrente¹ un procedimiento de fiscalización definitivo del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012.

Que la Administración mediante Carta N° _____ notificada el 27 de junio de 2014, de foja 20134, comunicó a la recurrente su cambio del directorio de la Intendencia Lima a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, por lo que el procedimiento de fiscalización que se venía efectuando conforme a la Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ sería continuado por los funcionarios señalados en la Carta N° _____, emitiéndose, asimismo, el Requerimiento N° _____ notificados el 27 de junio de 2014, de fojas 20119 a 20123 y 20135.

Que como consecuencia de dicha fiscalización, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal por (i) Comprobantes de pago compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente de diciembre de 2011 a setiembre de 2012, e (ii) Intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas (subcapitalización) de octubre de 2011 a setiembre de 2012², emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° _____ por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a mayo de 2012, julio y setiembre de 2012 y por devolución indebida por Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto de 2012, de fojas 30184 a 30226, y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 30160 a 30183.

Que en el escrito de reclamación del 11 de noviembre de 2015, de fojas 30067 a 30126, la recurrente señala expresamente que cuestiona los referidos reparos y en el escrito ampliatorio de dicho recurso de 23 de diciembre de 2015, de fojas 52292 a 52353, acompañó diversa documentación probatoria, de fojas 30265 a 52291.

¹ Antes

² En dicho procedimiento, adicionalmente, la Administración observó el crédito fiscal por contabilidad en moneda extranjera de enero a setiembre de 2012. En el escrito de reclamación de 11 de noviembre de 2015, de fojas 30067 a 30126, la recurrente señaló expresamente que aceptó tal observación, precisando que el _____ de agosto de 2015 presentó las respectivas _____ respecto de aquella, no siendo tal aspecto materia de cuestionamiento.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2016, de fojas 52376 a 52429, la Administración declaró fundada en parte la reclamación, manteniendo los reparos impugnados, modificando el monto a recuperar por Impuesto General a las Ventas devuelto indebidamente correspondiente a junio de 2012 de S/ 150 395 922,99 a S/ 140 228 164,83, contenido en la Resolución de Determinación N° _____, al verificar que no fue autorizada la devolución de la diferencia que se pretendía recuperar³, así como la Resolución de Multa N° _____, vinculada a esta, y confirmando los demás valores impugnados.

Que contra dicha resolución de intendencia, la recurrente interpuso recurso de apelación, de fojas 52541 a 52605, excluyendo de la impugnación el extremo referido a la rectificación del monto que se había considerado erróneamente como devuelto, cuestionando diversos aspectos de validez en el procedimiento administrativo, solicitando la nulidad de la resolución apelada y valores impugnados, y presentando diversos argumentos de fondo respecto de los reparos. Del mismo modo, presentó escritos ampliatorios del referido recurso el 28 de octubre de 2016, 20 de agosto y 27 de setiembre de 2018, y 27 de febrero, 4 y 25 de marzo y 12 de abril de 2019, a estos cuatro últimos escritos adjuntó dispositivos USB y DVD conteniendo documentos escaneados para su evaluación, y el 10 de octubre de 2019, de fojas 52541 a 52605, 52643 a 52742, 52768 a 52812, 52821 a 52831, 52837 a 52886, 52889 a 52981 y 52985 a 53042.

Que en consecuencia, la materia controvertida consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ en los extremos de las observaciones cuestionadas (lo que excluye a la rectificación del monto devuelto por Impuesto General a las Ventas correspondiente a junio de 2012 efectuada en la resolución apelada) y las sanciones vinculadas a estas, se encuentran arregladas a ley.

Que previamente al análisis del asunto de fondo, corresponde emitir pronunciamiento con relación a la nulidad invocada por la recurrente.

Nulidad

Que de acuerdo con los mencionados escritos presentados en instancia de apelación, se advierte que la recurrente formuló la nulidad de los valores impugnados y la resolución apelada, sosteniendo la vulneración del procedimiento establecido durante la fiscalización, argumento que al encontrarse dirigido a cuestionar la validez general del procedimiento administrativo de fiscalización y con ello de los subsiguientes actos, será materia de análisis a continuación, mientras que los restantes argumentos sobre indebida valoración de medios de prueba, motivación insuficiente y vulneración del principio de legalidad en la aplicación de la sanción impugnada, serán objeto de análisis en el desarrollo de los respectivos reparos y sanciones de multa, al estar vinculados directamente a aquellos.

- Procedimiento de fiscalización

Que la recurrente sostiene que se ha vulnerado el procedimiento legal establecido al formularse el reparo sobre la base de una segunda e ilegal fiscalización tributaria del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012, la que fue iniciada a través de la Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ –según lo indicado en la resolución apelada, en la que se señala expresamente que estos actos dieron origen al procedimiento de fiscalización– sin que la primera fiscalización iniciada mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____

³ La que se encontraba conformada por el Impuesto General a las Ventas proveniente de las Facturas N° _____, y que totalizaba un monto de S/ 10 167 758,16, que no había sido devuelto a la recurrente en la Resolución de Intendencia N° _____ que atendió la solicitud de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas de junio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

hubiese concluido, al no haberse emitido en esta una resolución de determinación o de multa, sino únicamente se le comunicó mediante resultado del mencionado requerimiento, el cierre del mismo por cambio de directorio de contribuyente; por lo que corresponde declarar la nulidad de los actos que dieron inicio al segundo procedimiento de fiscalización y los actos posteriores.

Que indica que el procedimiento de fiscalización debe ser único, integral y definitivo, como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07445-2-2010, 13403-7-2008 y 04638-1-2005, y que incluso en aquellos casos en que en instancia de apelación se hubiese declarado la nulidad de los valores respecto de un procedimiento de fiscalización que hubiese sido iniciado válidamente, solo corresponde su continuación, conforme se aprecia en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07445-2-2010 y 13403-7-2008, lo que conlleva a concluir que no se puede emitir otra carta que inicie nuevamente la fiscalización; de ello que el supuesto de cambio de directorio del sujeto fiscalizado, no puede conllevar al reinicio del procedimiento de fiscalización, como ha sucedido en su caso.

Que señala que el referido cambio de directorio tampoco puede ser comunicado mediante resultado de requerimiento, dado que su objeto es informar sobre el cumplimiento o no de lo requerido por la Administración, debiendo haberse emitido una carta de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de Fiscalización; incluso dicho acto fue emitido antes de concluir el plazo para que, en base a la confianza legítima de la actuaciones de la Administración, ofreciera los documentos sustentatorios que le fueron solicitados.

Que precisa que no corresponde que el Tribunal Fiscal en atención a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General convalide la segunda carta de presentación, así como el resultado del requerimiento que comunica el cambio de directorio, dado que en ambos actos se incurrió en vicios insubsanables, al afectar requisitos de validez como son el objeto del acto administrativo al comunicarse el cambio de directorio mediante el mencionado resultado de requerimiento, y el procedimiento regular, al no seguirse el trámite reglado, en tanto se notificó la segunda carta de presentación y un requerimiento.

Que el numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros, y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes (inciso a); su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo con las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad (inciso b); y sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (inciso c).

Que el numeral 5 del referido artículo 87 establecía que los administrados debían permitir el control por la Administración así como presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas⁴.

Que de acuerdo con el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha

⁴ El mismo tenor de las normas antes citadas se aprecia en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento.

Que según el artículo 2 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, aplicable al caso autos, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitiría, entre otros, cartas, requerimientos, resultados de requerimiento y actas, los que deberán contener, nombre o razón social del sujeto fiscalizado, objeto o contenido del documento, la firma del trabajador de la SUNAT competente, entre otros.

Que el artículo 3 del mismo reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prevé que SUNAT a través de cartas comunicará al sujeto fiscalizado lo siguiente: a) Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; b) La ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar; c) La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva; d) El reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes; e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario; y f) Cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4, 5 y 6.

Que conforme con el artículo 6 del citado reglamento, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que según el artículo 75 del Código Tributario, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso⁵.

Que por su parte, de conformidad con el artículo 49-BE del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, incorporado por Decreto Supremo N° 259-2012-EF, la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes I es una unidad orgánica, de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Gerencia de Fiscalización de Principales y Medianos Contribuyentes, que se encarga de la ejecución de las acciones de fiscalización orientadas a establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias y otras obligaciones administradas por la SUNAT, entre otros; para los deudores calificados como Medianos Contribuyentes Tipo I de la Intendencia Lima. Asimismo, el inciso a) de su artículo 49-BF señala que una de las funciones de la referida división es ejecutar las acciones de fiscalización y los cruces de información vinculados a estas, para los deudores de su competencia.

⁵ El mismo tenor de la norma se aprecia en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 316-2012-SUNAT, mediante la cual se regula Directorios, Ámbito Geográfico y Criterios de Clasificación de Contribuyentes de la Intendencia Lima, establece que la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes I de la Intendencia Lima ejerce competencia sobre los contribuyentes clasificados como Medianos Contribuyentes Tipo I.

Que el artículo 49-BC del mencionado reglamento, incorporado por Decreto Supremo N° 259-2012-EF, indica que la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes es una unidad orgánica, de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Gerencia de Fiscalización de Principales y Medianos Contribuyentes, que se encarga de la ejecución de las acciones de fiscalización orientadas a establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias y otras obligaciones administradas por la SUNAT, entre otros; para los deudores calificados como Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima. En tanto, el inciso a) del artículo 49-BD señala que una de las funciones de dicha división es ejecutar las acciones de fiscalización y los cruces de información vinculados a estas, para los deudores de su competencia.

Que de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la competencia es un requisito de validez del acto administrativo, según el cual este debe ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.

Que tal como se ha señalado, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 6 de diciembre de 2012, de fojas 20140 a 20143, la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización definitivo del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012.

Que de foja 20134 se aprecia que en el transcurso del referido procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, la Administración dispuso que esta, quien pertenecía al directorio de contribuyentes de la Intendencia Regional Lima, se incorporara al directorio de Principales Contribuyentes Nacionales⁶.

Que como consecuencia de dicho cambio de directorio, la Administración procedió al cierre del requerimiento emitido por la Intendencia Regional Lima, de foja 20136, comunicando dicha situación a la recurrente a través de la Carta N° _____ de foja 20134, e informando que el mencionado procedimiento de fiscalización continuaría a cargo de personal de la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes, señalado en la Carta N° _____.

Que atendiendo a las normas glosadas y los hechos expuestos, el cambio de la recurrente al directorio de contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y el cierre del requerimiento antes señalado, no implicaban la conclusión del aludido procedimiento⁷. Del mismo modo, la carta y requerimiento emitidos con posterioridad por la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes, tampoco suponían el inicio de un nuevo procedimiento de fiscalización, sino su continuación, habiéndose emitido aquellos a fin que los nuevos funcionarios desempeñaran la labor de fiscalización, bajo la competencia de la aludida intendencia.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que en la resolución apelada se afirma que mediante la Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ se dio inicio al

⁶ Ello fue dispuesto mediante la Resolución de Superintendencia N° 309-2012/SUNAT, publicada el 31 de diciembre de 2012 y vigente a partir del 1 de enero del 2013.

⁷ Y tampoco conllevaba al desconocimiento de la información y/ o documentación que la recurrente hubiese entregado en respuesta al citado requerimiento, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02576-1-2007, 00524-8-2018 y 05003-8-2018.

 5



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

procedimiento de fiscalización que concluyó con la emisión y notificación de los valores impugnados, por lo que se trata de un procedimiento de fiscalización distinto al iniciado previamente con Carta N° y Requerimiento N° cabe indicar que lo señalado en ese sentido en la resolución apelada de foja 52409 vuelta, no enerva la conclusión arribada, pues conforme se colige de lo anteriormente expuesto, solo se inició un procedimiento de fiscalización respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012, ello con la Carta N° y Requerimiento N° tratándose, por tanto, tal afirmación, de un error, que en modo alguno conlleva a la declaración de nulidad de la referida Carta N° y los actos consecutivos, como solicita la recurrente.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, el procedimiento de fiscalización que dio origen a los valores impugnados fue único, integral y definitivo, conforme con las resoluciones citadas por ella, en tanto la Carta N° y Requerimiento N° fueron emitidas para continuar con dicho procedimiento a cargo de los funcionarios competentes a partir del cambio de directorio de la recurrente, lo que no ha implicado el reinicio del procedimiento de fiscalización, como sostiene en sus alegatos.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en cuanto a que el referido cambio del directorio no puede ser comunicado mediante el resultado de requerimiento, sino a través de una carta, incluso aquel acto fue emitido antes que concluyese el plazo que le fue otorgado para presentar y exhibir la documentación solicitada, lo que vulneró el principio de confianza legítima, aspectos que evidencian la afectación del objeto del acto administrativo; sobre el particular, conforme se indicó en los considerandos anteriores el cambio de directorio de la recurrente fue dispuesto mediante la Resolución de Superintendencia N° 309-2012/SUNAT, lo que fue comunicado en el procedimiento mediante la referida Carta N° , siendo que la emisión de un nuevo requerimiento en el que se solicitó la misma documentación que aquella incluida en el Requerimiento N° concediéndose por ello un plazo mayor al de la prórroga otorgada inicialmente, no afecta la validez del procedimiento; agregando a ello que el cierre del Requerimiento N° anterior al plazo concedido, tuvo como propósito que el procedimiento continuara a cargo de funcionarios competentes, dado que el cumplimiento o no de lo solicitado correspondía que fuera evaluado por estos, por lo que resultaba necesario que previamente fuesen presentados.

Que conforme se advierte de lo actuado hasta la fecha de cierre del Requerimiento N° la recurrente no había presentado ninguna información o documentación que le fuera solicitada, y teniendo en cuenta que el propósito de dicho cierre no era dejar constancia del cumplimiento o no de lo solicitado, sino la emisión de actos que permitiesen la continuación del procedimiento a cargo de funcionarios que en adelante resultaban competentes, más aún si la prórroga del plazo concedido no había culminado, agregando a ello que en el siguiente requerimiento emitido se solicitó la misma documentación, no se aprecia una afectación al principio de confianza legítima⁸, sino que por el contrario a través de dichos actos la recurrente tuvo información veraz, completa y confiable sobre las autoridades a cargo del

⁸ De conformidad con el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, modificado por el Decreto Legislativo N° 1272, el principio de predictibilidad o de confianza legítima consiste en lo siguiente: La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. El mismo tenor se ha mantenido en el Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

 6



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

procedimiento, así como respecto a la oportunidad en la que debía presentar la información y/o documentación solicitada, no advirtiéndose, asimismo, en la emisión del mencionado resultado de requerimiento, una afectación al objeto del acto administrativo, por lo que no corresponde amparar los argumentos de la recurrente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, no se advierte que el mencionado cierre de requerimiento, así como la emisión de la carta mediante la cual se presenta a los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización de Principales Contribuyentes que continuarían con la tramitación del procedimiento de fiscalización, y el segundo requerimiento respectivo, adolecieran de vicios de nulidad, ni irregularidades en la tramitación, que afecten la validez del acto, no resultando por ello pertinente la invocación del artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuya aplicación objeta la recurrente a fin de conservar dichos actos.

Resoluciones de Determinación N°

1. Comprobantes de pago compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente

Que la recurrente señala que la Junta General de Accionistas de de 27 de diciembre de 2010, aprobó su escisión societaria, transfiriéndole el bloque patrimonial que incluía su posición contractual en el contrato de transferencia de las concesiones mineras del proyecto resultando por ello titular del proyecto, no obstante, le era materialmente imposible continuar con su ejecución, en particular respecto a la supervisión de la etapa de construcción, debido a la falta de personal especializado dentro de su planilla (no tenía trabajadores encargados de las labores de administración, gestión y dirección) y que todas las relaciones contractuales con los proveedores del proyecto se entendían con motivo por el cual celebró con esta el 3 de enero de 2011 un contrato de prestación de servicios.

Que manifiesta que al mantener las relaciones contractuales con los proveedores del proyecto y encontrarse encargada de su gestión, efectuó diversas adquisiciones de bienes, como terrenos, maquinaria, así como servicios de distinto tipo, suministros, entre otros, emitiendo por ello las Facturas N° las dos primeras vinculadas a la gestión y administración del proyecto, y la última respecto a la transferencia de diversos equipos del campamento, cuya fehaciencia ha sido acreditada de acuerdo con el siguiente detalle:

- Factura N° (USD 51 287 052,00): Advierte que es indebido que se le exija probar las adquisiciones realizadas por su proveedor –las que incluso no fueron observadas a esta, conforme con los resultados de la fiscalización realizada al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011–, quien a su vez llevaba un control contable adecuado de los conceptos del proyecto, a través de la asignación de los códigos diferenciándolos de sus propios proyectos (), conforme lo exigía el artículo 22 del Reglamento del Título XI de la Ley General de Minería.

Agrega que en virtud de las normas de promoción de la inversión privada y del Contrato de Transferencia y otorgamiento de las concesiones mineras de 9 de setiembre de 2010, se encargaba del control de la ejecución de la inversión en representación de por lo que esta verificó la inversión ejecutada por , desde el 2 de setiembre de 2010 a 1 de setiembre de 2012, lo que incluía los gastos y desembolsos efectuados durante la administración de detallándose en sus informes en el rubro de que esta fue efectuada por la empresa para los "servicios de desarrollo del que consisten en "Gerenciamiento del proyecto,



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

mediante la supervisión de las labores de construcción” y “Servicios técnicos de diseño de proyecto, servicios geológicos y de ingeniería”.

Precisa que la Administración no le requirió de forma expresa la presentación de documentos que acrediten la efectiva prestación de servicios y recepción de bienes, por lo que las observaciones a dicho aspecto en el Resultado del Requerimiento N° resultan inconsistentes, añadiendo a ello que al haberse levantado parcialmente el reparo, se validó que prestó los servicios del “Contrato de prestación de servicios”, por lo que debió dejarse sin efecto las observaciones realizadas a la factura.

Refiere que la veracidad de la información presentada pudo ser validada al fiscalizar a () del grupo encargado de la gestión de la ingeniería y construcción del proyecto (), quien emitía reportes mensuales sobre los alcances de la ejecución del proyecto a y con el resultado del cruce de información efectuado a (construcción del proyecto).

Indica en cuanto a la observación del crédito fiscal (USD 36 999 407,00) de 100 registros (Anexo 2.4 del Resultado del Requerimiento N°), que no le fue requerida información durante la fiscalización respecto del pago del Impuesto General a las Ventas por las adquisiciones de bienes y servicios de proveedores no domiciliados, no obstante adjuntó dicha documentación.

Agrega que la fehaciencia y vinculación de tales operaciones con el se encuentran sustentadas, conforme se señala:

- Ventas realizadas

- (USD 579 534,00 y USD 398 321,00, respectivamente, por cañerías de carbón con resistencia a la electricidad necesarias para la construcción de tuberías de agua del);
- (USD 13 340 839,00 por máquina chancadora de minerales, molinos de bolas, molinos semiautógenos (SAG), cuña de elevación para molino, entre otros);
- (USD 364 738,00 por cañerías de polietileno de alta densidad, bridas de tubería y otros materiales necesarios para la construcción del proyecto);
- (USD 863 028,00 por bombas para la manipulación de fluidos, bombas de refuerzo, bombas verticales de sumidero, motores para bombas de refuerzo, sistemas de barcaza, entre otros, para la implementación del sistema de bombeo del proyecto);
- (USD 389 596,00 por una cabina de mangueras contra incendios, adaptadores, hidrantes, monitor de fuego, válvulas de compuerta y otros tipos de válvulas)
- (USD 6 776 271,00 por cañerías de carbón con resistencia eléctrica);
- (USD 11 630 207,00 por acero de tipo estructural, chapas lacrimadas, rejillas de piso, vigas de acero de ala ancha, entre otras estructuras de acero);
- (USD 2 978 822,00 por una trituradora horizontal que consiste en una máquina trituradora a gran escala desarrollada por
- (USD 14 565 234,00 por un switchgear o aparallaje eléctrico de alto voltaje a gas, sistemas de transmisión de energía sin engranaje, un tablero de control de la energía eléctrica del proyecto, descargadores de sobretensión y un sistema de monitoreo de válvulas);
- (USD 387 500,00 por servicio de seguro – póliza de seguro para el transporte marítimo de carga); y,

   8 



Tribunal Fiscal

Nº 04711-4-2020

(USD 100 000,00 por servicio de ingeniería preliminar que incluye estudios preliminares de estática y dinámica para determinar el no exceso del precio de la implementación del sistema de fajas transportadoras del

Refiere que acreditó la fehaciencia de estas operaciones con la copia de los invoices emitidos a por la venta, formulario de aprobación⁹, orden de compra con el detalle de los bienes¹⁰, constancia de depósito del operador al , correos cursados entre el operador y documento único de salida de bienes emitido por el Servicio Nacional de Aduanas de conocimiento de embarque (bill of lading) que confirma el traslado marítimo de los bienes desde el exterior¹⁴, declaración única de aduanas que acredita la importación definitiva de los bienes y pago del Impuesto General a las Ventas¹⁵, reporte de recepción de materiales del que consigna que son para su utilización en dicho proyecto¹⁶, recepción en muelle (dock receipt)¹⁷, reporte de vigilancia de calidad de bienes¹⁸, plan de vigilancia de calidad¹⁹, órdenes de servicio²⁰, requerimientos de material emitidos por certificados de origen de los bienes²², reporte del progreso del proyecto²³ y cronograma del servicio²⁴. Agrega que las adquisiciones le resultaban necesarias y se encontraban vinculadas al proyecto minero.

- Servicios prestados por (USD 93 486 545,00), indica que del acuerdo de coordinación suscrito por por el otro relativo a los contratos de ingeniería, procura y construcción y gerenciamiento de la construcción del así como el se aprecia que el titular, director y ejecutor del proyecto era se encargaba de las actividades de gestión y control del proyecto en virtud del contrato de gerenciamiento suscrito con (operador del proyecto) se encargaba del diseño, ingeniería y construcción del proyecto en función al (contrato de ingeniería, procura y construcción y gerenciamiento) suscrito con cooperaba y apoyaba a en lo referente al servicio de construcción del proyecto, al tratarse de una sucursal peruana que podía prestar directamente el servicio en la zona del proyecto.

⁹ Con excepción del
¹⁰ Con excepción del
¹¹ Con excepción de los
¹² Solo respecto de los
¹³ Solo respecto del
¹⁴ Respecto de los
¹⁵ Respecto de los
¹⁶ Respecto de los
¹⁷ Solo respecto del
¹⁸ Solo respecto del
¹⁹ Solo respecto del
²⁰ Solo respecto de los
²¹ Solo respecto de los
²² Solo respecto del
²³ Solo respecto del
²⁴ Solo respecto del

Handwritten signatures and a small number '9' at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

En tal sentido, afirma que al suscribir su empresa el contrato de servicios con quien mantenía relaciones con respecto del desarrollo de este proyecto al ser su anterior titular, por practicidad se mantuvo tales servicios prestados por estas dos últimas compañías, solo que como titular del proyecto se tenía a y agente a , por lo que para el ejercicio 2011 era la titular del proyecto, el administrador del proyecto, ejercía la gestión y control del desarrollo del proyecto y prestaba los servicios de diseño e ingeniería del proyecto, por consiguiente resultaba evidente la necesidad y vinculación con el proyecto del servicio de gerenciamiento prestado por a favor de , pues tenía como finalidad la gestión y control del desarrollo del proyecto; lo que se encuentra acreditado con las copias de las facturas emitidas a por concepto de servicio de gestión y administración de la fase de ingeniería de detalles y adquisiciones del proyecto (servicio de gerenciamiento), así como el detalle de los servicios facturados y reportes de pago.

Agrega que se acredita la existencia de los servicios y su vinculación con el proyecto, con la presentación de los documentos denominados que eran presentados mensualmente por los que evidencian la permanente coordinación e interacción entre las compañías, en tanto que las labores realizadas por limitadas al servicio de construcción, se encuentran sustentadas con los contratos celebrados y el acuerdo de coordinación. Del mismo modo, los servicios prestados por por servicios técnicos profesionales referentes al diseño e ingeniería del proyecto, se encuentran acreditados.

- Manifiesta que en su escrito de 23 de diciembre de 2015, acreditó la fehaciencia de las operaciones vinculadas con los

Precisa respecto a las labores ejecutadas por que corresponden al control de importaciones de los bienes necesarios para el desarrollo del proyecto y que cumplió con presentar durante la fiscalización, facturas, documentación contable (resumen de gastos, asiento contable, aprobación de facturas y constancias de depósito), booking notes que detallan los bienes que iban a ser importados y carta de orden de pago.

Refiere en cuanto a la observación del crédito fiscal (USD 1 418 507,00) de 37 registros (Anexo 2.3 del Resultado del Requerimiento N° que presentó la documentación respecto de los

- (USD 1 509 190,00) quien prestó los servicios de movimiento de tierras para el reasentamiento de la de acuerdo con el contrato suscrito con habiendo presentado las facturas emitidas a esta, orden de servicio y valorizaciones de factura, resultando necesario el servicio.
- (USD 193 010,00 y USD 6 178 397,00) por servicios de administración y gerenciamiento, así como servicios administrativos y de monitoreo a favor de , respectivamente, habiendo presentado las facturas emitidas, cálculo y detalle de las mismas, sustento del cálculo de la factura (relación del personal involucrado, cargo del mismo, boletas de pago que el proveedor emitió a sus trabajadores, labores desarrolladas) y hojas de liquidación de gastos reembolsables, siendo dichos servicios fehacientes y necesarios. Agrega que las Facturas N° corresponden a reembolsos del según Nota de Débito N° y las Facturas N° a una actualización de mark up.

 10



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Menciona respecto a la observación del crédito fiscal (USD 10 794 745,00) de 32 971 registros, sustentada en que no habría presentado documentación alguna, que las operaciones son de similar naturaleza a las validadas en el Resultado del Requerimiento N° incluso algunas corresponden a pagos o desembolsos asociados a la misma operación, así que comparten documentación contractual, órdenes de compra, liquidaciones reportes, entre otros, con los conceptos levantados. Precisa lo siguiente por |

- Respecto de 560 registros sobre los cuales según la resolución apelada (páginas 65/106), se proporcionó sustento, indica el siguiente detalle:
- (USD 3 239 866,00) por servicios de mantenimiento y construcción de carreteras, mejoramiento del sistema de drenaje de rutas (contrato de obra bajo la modalidad de precios unitarios, para el mejoramiento del sistema de drenaje y pase provisional del cruce valorización N° 1), control de polvos y movimiento de tierras (contrato de prestación de servicios de movimiento de tierras,), a favor de, habiendo probado en la etapa de fiscalización la fehaciencia y vinculación con el proyecto, mediante las facturas, órdenes de servicio, cuadros resúmenes de valorizaciones de alquiler de maquinarias y constancias de recepción.
- (USD 493 348,00) por servicios de ingeniería de detalle y estudios geotécnicos e hidrológicos del camino de acceso acreditados con la proforma de factura, acta de avance correspondiente al estado de emitido por el agente encargado de la construcción del y carta emitida por el por coordinaciones respecto a la manera en que se realizaría el pago de la contraprestación pactada; y por de la línea de transmisión de del proyecto (valorización prestación de servicios), habiendo presentado la orden de servicio, proforma de factura, factura emitida y valorización
- (USD 118 625,00) por servicios de trasegado, transporte de contenedores de puerto al almacén en el (incluye pago en puerto, tarja, recepción y despacho de contenedor), encargándose de la gestión y control de las importaciones efectuadas por, habiendo cumplido con sustentar la fehaciencia de las operaciones con formularios de aprobación de facturas, registros que contienen sus detalles, documentación contable (resumen de gastos, asiento contable, aprobación de facturas y constancias de depósito del operador comprobantes de retención, bill of lading, documentos emitidos por el operador respecto al servicio de carga y despacho de aduanas, facturas emitidas por el agente de aduana y constancias de levante de las importaciones.
- (USD 13 677 710,00) por la elaboración del presupuesto y apoyo técnico para el (reasantamiento de ubicada en centro de operaciones del proyecto), según contrato a favor de orden de servicio y correspondientes valorizaciones, que implicó diversas operaciones bajo el contrato marco para servicios de ingeniería, procura y construcción (EPC): servicios de arquitectura e ingeniería, movimientos de tierra y construcción de viviendas. La necesidad y vinculación de los servicios con el proyecto se encuentra acreditada con las facturas (adelantos y avances de obra), alcances generales del servicio prestado, contrato de viviendas – contrato de servicio de arquitectura e ingeniería de detalle, carta emitida al vicepresidente ejecutivo de (comunica la continuación de la ejecución de la reubicación de la comunidad).
- (USD 1 287 562,00) por servicios de ingeniería y arquitectura a, probándose la fehaciencia, necesidad y vinculación con el proyecto con las facturas emitidas, hoja de concurrencia de la factura, contrato, correos de comunicación entre el

11



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

operador encargado de la construcción y correspondientes estados de pago y planilla de declaración, pago de aportes provisionales de los trabajadores, cartas de dirigidas a y valorizaciones de los servicios.

- (USD 1 107 979,00) por servicios y sustentos técnicos y elaboración de diversos manuales e informes: (i) Manual de Usuario del de balance de aguas (Facturas N°), (ii) Resumen Ejecutivo del Plan de Cierre de la Unidad (Factura N°), (iii) Plan maestro para la identificación de los permisos ambientales para la construcción y operación del (Factura N°), (iv) Resumen ejecutivo del Estudio de Impacto Ambiental del (Facturas N°) y (v) Estudio de mecánica de suelos para el (Factura N°); los que se encuentran acreditados con facturas, entregables, órdenes de servicio, constancias de abono efectuadas a la cuenta de dólares del constancias de pago de las detracciones. Precisa que el balance de agua es probado también con el Memorando Técnico donde se incluye la descripción del modelo conceptual de balance de agua de y el Estudio de Impacto Ambiental, y estados de pago correspondientes.
- (USD 56 375,00) por venta de maderas al por mayor, utilizadas en el desarrollo del para el soporte de tuberías, probándose su vinculación a través de la orden de compra emitida por el operador al proveedor, revisiones correspondientes, documento denominado *packing list*, reportes de recepción de los materiales al proyecto, constancia de depósito del pago de , guías de remisión remitente emitidas por el
- (USD 581 655,00) por intereses del financiamiento efectuado a , de acuerdo con las facturas emitidas, cálculos de los intereses cobrados, acuerdo de préstamo suscrito entre
- (USD 234 147,00) quien actuó como operador o agente domiciliado del grupo encargado de la gestión de la construcción del proyecto minero, realizando pagos a los demás que prestaron servicios a , emitiendo por ello la Factura N° por anticipo de labor de noviembre de 2011, en el que se detallan las actividades y operaciones de dicho anticipo, habiendo sustentado la fehaciencia de la operación con dicha factura, contratos celebrados entre , detalles de anticipos y carta de 6 de julio de 2011.
- (USD 3 499 350,00) por servicios de alimentación, hotelería, lavandería y limpieza, recreación y mantenimiento de campamentos, recojo y disposición de residuos, en virtud de los Contratos N° Contrato de prestación de servicios de alimentación y otros para el de prestación de servicios de alimentación y otros para el acreditadas con las facturas, documentación contable (resumen de gastos, asiento contable, aprobación de facturas, constancias de depósito), contratos, hojas de liquidación, órdenes de servicios correspondientes y valorizaciones en las cuales se detallan los servicios efectivamente ejecutados.
- (USD 1 357 609,00) por servicios de ingeniería, suministro y construcción de las instalaciones modulares de los campamentos de construcción pionero N° 1 y N° 2 de acuerdo con el acreditados con la factura, carta remitida al gerente de finanzas de por (agente del contrato), Orden de Servicio N° y estado de pago.
- (USD 59 395,00) por adquisición de tubería de acero y accesorios para el suministro de agua de la construcción del proyecto, acreditada con las facturas emitidas que hacen referencia a una orden de compra y sus revisiones, documentación contable (resumen de

  12 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

gastos, asientos contables, constancias de depósito), reportes de recepción de los materiales al proyecto, requerimientos de materiales y guías de remisión remitente.

- Respecto a la fehaciencia de los 32 411 registros restantes, indica que se encuentran sustentados con el escrito presentado en instancia de reclamación el de diciembre de 2015, en el que se indicó que tienen un registro negativo asociado que los hace cero. Agrega que se encuentran vinculados a la Factura N° , detallando la documentación presentada por :

- (obtención de licencia de software programa especializado en minería para el modelado geológico de la zona en que se desarrolla la actividad I en un formato tridimensional, que incluía el servicio de soporte y mantenimiento anual de la licencia),
- (servicios de consultoría para la revisión y dimensionamiento de la flota de equipos mineros y maquinaria para ejecutar el proyecto minero),
- (venta de grúa torre para la industria importada de en agosto de 2011),
- (servicio de cobertura de seguros por los trabajos preliminares desarrollados en el proyecto minero),
- (venta de cañerías al carbón con resistencia eléctrica, tipos de tuberías de acero),
- (servicio de alimentación en las obras de la verificación de cercos, lanzamiento de programas de capacitación: y creados para desarrollar capacidades técnico-productivas e industriales en los jóvenes de las comunidades de la provincia de incrementando su empleabilidad),
- (programa de capacitación "Desarrollo de capacidades productivas y de gestión de pobladores de la - Aprender haciendo, a fin que los pobladores se capaciten en carpintería en madera y bordado en tejidos y confecciones, complementados con procesos de alfabetización, capacitación y asistencia técnica),
- (servicio de búsqueda de gerente de operaciones y gerente de planta concentradora para),
- (servicio de actualización y seguimiento de la información relevante que se difunda en los medios de comunicación de Lima y provincias respecto del),
- (servicio de ingeniería de detalles de la cañería de concentrados desde a fin de materializar el transporte de desde hasta una planta de y filtrado ubicado cerca de),
- (servicios de aeronavegación en base al cual realizaba el traslado de personal que trabajaba en el proyecto),
- (servicios de ingeniería, procura, construcción, gerenciamiento y obtención de permisos de funcionamiento de la oficina para oficinas administrativas del proyecto),

Sostiene que acredita la fehaciencia de las operaciones con facturas, documentación contable (resumen de gastos, asientos contables, constancias de depósito, entre otros)²⁵, órdenes de servicio²⁶, documentación vinculada a la importación (packing list y bill of landing)²⁷, DUA de

²⁵ Respecto de los

²⁶ Respecto de los

²⁷ Respecto de los de

por la importación de las grúas que salieron



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

importación²⁸, pólizas (risk details)²⁹, resúmenes de menús atendidos³⁰, contratos³¹, entregables finales³², informes mensuales³³, estados de pago³⁴, reporte de horas de vuelo³⁵ y liquidación de obra³⁶.

Respecto a la observación del crédito fiscal (USD 2 074 393,00) del saldo inicial, según el cual la Administración indica que no presentó documentación alguna, señala que en la fiscalización cumplió con adjuntar documentación que acreditaba la fehaciencia de los componentes de dicho saldo inicial y el procedimiento contable aplicado por la empresa para su registro. Agrega que este saldo corresponde a provisiones realizadas en el ejercicio 2010 por adquisiciones que iban a ser efectuadas por _____ en la ejecución del _____ a sus _____

_____ y que no fueron transferidas dentro del bloque patrimonial en la escisión efectuada a favor de _____ que entró en vigencia el 1 de enero de 2011, siendo que en dicho ejercicio, una vez recibidos los comprobantes de pago por tales adquisiciones, _____ efectuó el extorno de dichas provisiones y registró las facturas por las operaciones, habiendo presentado en reclamación la documentación que sustenta la fehaciencia y vinculación de dichas adquisiciones.

- Facturas N° _____ : Sostiene que la primera corresponde a la transferencia de equipos diversos al _____ habiendo presentado en la reclamación una certificación de reportes de ingreso de material y órdenes de servicios vinculadas a la adquisición de dichos equipos. En tanto, en la segunda se ha cuestionado la base de cálculo de la factura, debiendo notarse que al haberse demostrado que las operaciones vinculadas a las Facturas N° _____ son fehacientes, deben servir de base para la determinación del importe de la operación. Añade que no resulta oponible el argumento de la Administración referido a que algunos componentes de la Factura N° _____ no cuentan con Impuesto General a las Ventas asociado, dado que la fórmula para determinar la contraprestación no limitaba la liquidación de la retribución de _____ solo a aquellos costos que para ella se encontraban gravados con Impuesto General a las Ventas, sino a todos aquellos en los que incurrió para la ejecución de sus servicios.

Que reitera que los documentos presentados constituyen indicios razonables para acreditar la fehaciencia de sus operaciones, y que en conjunto con sus registros contables y Oficio N° _____ que acredita el cumplimiento del compromiso de inversión, ha probado que recibió los bienes y servicios cuestionados y canceló el precio de venta de las facturas mediante cheques o transferencias bancarias.

Que refiere que de considerar la Administración que tales operaciones no son fehacientes, correspondía a esta probar ello, de acuerdo con la Resolución N° _____ emitida por la Sala Especializada en Temas Tributarios de la Corte Superior de Justicia recaída en el Expediente N° _____ por el contrario, omitió realizar cruces de información –como lo prevé la Resolución N° 11351-2-2007– con los _____

²⁸ Respecto de los
²⁹ Respecto del
³⁰ Respecto del
³¹ Respecto de
Gerencia de
³² Respecto de
³³ Respecto del
³⁴ Respecto del
³⁵ Respecto del
³⁶ Respecto del

14



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

o las firmas auditoras de los estados de inversión, efectuar una valoración conjunta de los medios de prueba –como lo señalan las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012 y 05370-8-2014, lo que se evidencia al no analizar los comprobantes de pago y documentación contable y financiera presentada con el oficio indicado y los estados de inversión–, y efectuar una inspección de campo para verificar la utilización efectiva de los bienes y servicios.

Que menciona que los medios probatorios presentados con posterioridad al plazo concedido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, no fueron requeridos de manera expresa –como señalan las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 489-2-99 y 6738-3-2004, y si bien en algunos casos hubo un requerimiento expreso, este recién se efectuó mediante el resultado del requerimiento emitido con sustento en el citado artículo 75, cuando no era posible la presentación dentro del procedimiento de fiscalización.

Que indica que no existe norma que regule una lista taxativa cerrada o específica del tipo de documentos que acreditan la realidad de una adquisición o la efectiva prestación de un servicio; sin embargo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4473-4-2006, 7928-4-2008, 4167-4-2009, 1356-2-2012 y 16913-8-2011, se ha interpretado que los elementos de prueba razonables e idóneos para demostrar la fehaciencia de una adquisición son en esencia los que prueban (i) la entrega y recepción de los bienes entre proveedor y adquirente, y (ii) el pago del precio debido por el adquirente al proveedor, lo que ha ocurrido en su caso con la presentación de sus registros contables y el Oficio N°

Que menciona que los argumentos de la Administración se sustentan en formalidades o requisitos no contemplados por ninguna norma legal, al exigir la firma de documentos o que estos tengan necesariamente fecha cierta para ser admitidos.

Que agrega que las mismas operaciones observadas fueron aceptadas en fiscalizaciones posteriores, tal como la del ejercicio 2013 con la emisión de la Resolución de Determinación N° en la que se valida diversos componentes de la Factura N° que son cuestionados en el presente procedimiento, lo que confirma que estas son fehacientes.

Que aduce que la documentación presentada debió ser merituada en aplicación del principio de verdad material, el que ha sido reconocido en la Resolución N° de 22 de setiembre de 2017 recaída en el Expediente N° emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que señala que la Administración se encuentra obligada a agotar la actividad probatoria a fin de esclarecer los hechos que sustentan los reparos formulados dentro de un procedimiento de fiscalización, sin perjuicio que sea presentada extemporáneamente, incluyendo información presentada durante la fiscalización, pero después de vencido el plazo establecido en el artículo 75 del Código Tributario.

Que refiere que en la resolución apelada se señaló que no se sustentó la efectiva prestación de los servicios vinculados a las Facturas N° y por otro lado que no se acreditó la relación de causalidad, lo que es contradictorio, evidenciando que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, invocando para dicho efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02697-5-2017, siendo que incluso de considerarse debidamente formulado el reparo vinculado a la fehaciencia, corresponde igualmente que se deje sin efecto, al atentar contra su derecho de defensa.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuó reparos al crédito fiscal por comprobantes de pago respecto de los que no se sustentó de manera fehaciente las adquisiciones de bienes y servicios, así como otros en los que no se acreditó la causalidad y necesidad del gasto ni efectiva utilización en el negocio, específicamente en el .



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que indica que la controversia se centra en determinar si estas observaciones se encuentran arregladas a ley o caso contrario se pueda afirmar que dichas adquisiciones son permitidas como costos o gastos, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, y por tanto que sea posible deducir el crédito fiscal de las mismas.

Que precisa que el _____ era el titular del _____ hasta su transferencia en julio de 2014 a _____ recayendo la titularidad, administración y ejecución del _____ y luego en _____, y dado que al 1 de enero de 2011 le era materialmente imposible a esta continuar la ejecución del proyecto, suscribió el contrato de prestación de servicios con _____ para que se encargue de las actividades para la construcción del proyecto, sobre el cual no realiza cuestionamiento alguno, no habiendo acreditado la recurrente las operaciones con dicho proveedor, en tanto ha presentado documentos de recepción de los bienes por parte de este y traslado a los domicilios registrados por esta, pero no al _____, zona productiva de la recurrente.

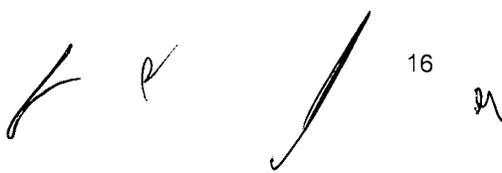
Que sostiene que la recurrente no presentó información con relación a 32971 ítems de los 33200 que conforman la Factura N° _____, no resultando suficiente la documentación presentada, dado que solo exhibió comprobantes de pago, contratos y en algunos casos cuadros simples, que no acreditan la efectiva recepción de bienes y/o prestación de servicios, no habiendo valorado los documentos redactados en un idioma distinto al castellano, dado que no fue ofrecida su traducción oficial.

Que precisa que mediante el Requerimiento N° _____ solicitó de forma expresa que se sustente la causalidad y fehaciencia de las operaciones observadas (Anexo N° 2 del documento) y el hecho que se haya solicitado documentación que corresponde a _____ obedece a que la recurrente asumió la titularidad del _____ en diciembre de 2010, por lo que era válido exigir el sustento de todas las operaciones relativas a este, más aún si el contrato de gerenciamiento suscrito con la referida empresa tuvo como objetivo que esta continuara asumiendo la gestión del _____ (dado que antes había sido el titular de los contratos pactados para la construcción del yacimiento y a su vez pactó con esta la transferencia de las adquisiciones de bienes y prestación de servicios que inicialmente estaban a su nombre), pero la titularidad y responsabilidad del proyecto correspondía a la recurrente.

Que arguye que en virtud de dicho contrato, los documentos involucrados para sustentar las observaciones efectuadas, eran aquellos que obligatoriamente de acuerdo con lo previsto por el Código Tributario, debía mantener y exhibir la recurrente en caso se le requiriese, por corresponder a documentos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que el contribuyente debía conservar facturas, guías de remisión, informes de avance de obras, no existiendo impedimento para obtener copias de tales documentos, constituyendo esto no solo una obligación tributaria, sino una práctica contable o administrativa razonable y vital para el control y funcionamiento de su negocio, habiendo reiterado dicho pedido a través del Requerimiento N° _____.

Que refiere en cuanto a la nulidad de los valores impugnados que si tomó en consideración todas las pruebas ofrecidas durante la fiscalización, pronunciándose sobre aquellas que estaban directamente relacionadas con la observación efectuada, habiendo dado cuenta del "Informe sobre examen del estado de Inversión en el _____ durante el periodo comprendido entre el 2 de setiembre de 2010 al 1 de setiembre de 2011", el que se encuentra relacionado con el Oficio N° _____, dado que lo sustenta.

Que alega que de la revisión de la documentación concluyó que esta no sustentaba lo requerido, precisando que dicho oficio fue emitido en respuesta a la solicitud de la recurrente para sustituir (reducir) su carta fianza por el cumplimiento del compromiso de inversión, basando sus conclusiones en la conformidad emitida por _____, mediante Carta N° _____ e Informe N° _____ que a su vez se sustentan en tres informes sobre el Examen del Estado de Inversiones

 16



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

efectuadas por , emitidos por la firma , que contienen dictámenes de auditores independientes, que expresaron su opinión sobre los estados de ejecución del compromiso de inversión elaborados por el contribuyente, elaborados a partir de registros contables, con montos totales relativos a rubros genéricos que impiden vincularlos con los comprobantes de pago observados, por lo que la cita al indicado oficio como prueba de que dicho documento se valoró en los resultados del requerimiento o valores impugnados era innecesaria por no aportar elementos que hubieran sustentado el pedido expreso del área acotadora, acreditar las operaciones observadas, no resultando correcto el argumento que no hubieran sido valoradas la documentación e información presentadas durante la fiscalización, desestimando la nulidad formulada.

Que en cuanto a las observaciones a la Factura N° (transferencia de equipos menores) manifiesta que no obstante se presentó un reporte "Otros activos en Curso" con el listado de bienes mobiliarios de oficina, copias de facturas y guías de remisión a nombre de este solo acredita la recepción de estos por parte de esta , no existiendo documentación que sustente la remisión al domicilio de la recurrente (zona productiva o).

Que respecto a la Factura N° señala que la recurrente no presentó información sobre los conceptos "saldo inicial proveniente del año 2000" ni "32971 ítems", siendo que respecto de los restantes 229 ítems si bien presentó documentación, solo se pudo sustentar USD 107 865 887,84 de los USD 392 793 955,20 del valor de venta por el cual se emitió dicho comprobante de pago, resultando insuficiente la documentación presentada respecto de las operaciones detalladas en los Anexos 2.3 y 2.4 del Resultado del Requerimiento N°

Que añade que dentro de los registros observados por la mencionada Factura N° se encuentran comprendidas las facturas emitidas por por USD 1 509 190,00 por "prestación de servicios de movimiento de tierras para el , en las que se hace referencia a las valorizaciones y orden de servicio que no fueron exhibidos, así como tampoco los reportes semanales y mensuales, que representaban las acciones de seguimiento y control de las actividades realizadas, convenidas en el del mismo modo respecto a la factura por USD 579 534,00 emitida por por tuberías de acero, ha exhibido la factura (invoice) de exportación, formulario de aprobación del invoice, orden de compra, bill o lading, documento de salida de bienes emitido por la Oficina del Servicio reporte de recepción de materiales y carta dirigida a solicitando la transferencia del monto de la factura para su pago, sin embargo, no ha demostrado que los bienes adquiridos fueron recibidos en el a través de guías de remisión por el transporte al centro minero, siendo que el reporte de recepción de materiales es una impresión simple de un reporte elaborado por computadora donde no consta sello o firma alguna de quien recibe el material, por lo que no acredita la recepción.

Que del Anexo N° 1.2 de las Resoluciones de Determinación N° de foja 30207, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2011 a setiembre de 2012, por no acreditar la efectiva recepción de los bienes y/o la efectiva prestación de los servicios prestados por sus proveedores, así como que el destino de otras operaciones hubiesen sido en favor de la recurrente, ni sustentar en algunos casos la causalidad y necesidad del gasto, amparándose en el artículo 18 de Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en los Resultados de los Requerimientos N°

Que del Punto 1 y del Anexo N° 2 del Requerimiento N° , de fojas 20093 a 20099, 20102 y 20103, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, legal y documentariamente el uso del crédito fiscal de los Comprobantes de Pago N° emitidos por 671 y 747 por 14940 por ; y 80969, 82552, 84136, 84128, 85703, 85984, 86930, 88628, 89104, 89652, 90692, 90927, 92687 y 5206 5231, 5263,

 17



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

5302, 5328, 5350 y 5371, emitidas por _____, respectivamente³⁷, para lo cual debía exhibir los referidos comprobantes de pago, guías de remisión del remitente o transportista, notas de crédito y/o débito, proformas, presupuestos, órdenes de compra, órdenes de trabajo (servicios), informes de trabajo por los servicios recibidos, indicando los trabajos realizados, el área o personas beneficiadas, documentos y/o comprobantes de egresos de Caja y Bancos, transferencias bancarias, cheques y estados de cuenta corriente que sustenten los pagos, los contratos y adendas correspondientes vigentes a la fecha de emisión de los comprobantes de pago, documentación sustentatoria a fin de acreditar la causalidad, fehaciencia y realidad de las operaciones de compra de bienes y/o servicios, tales como informes, memorandos, reportes, actas de entrega, libro kardex u otros documentos de control de los bienes ingresados al almacén, libro de activo fijo, planilla de remuneraciones, boletas de pago a trabajadores, y en el caso de adquisiciones de servicios de alimentación, hospedaje, lavandería y otros, debía acreditar el destino del gasto y el beneficiario del mismo, así como su vinculación con la empresa, a través de planillas de pagos, boletas de pago u otros documentos que acrediten dicha vinculación.

Que mediante escrito de respuesta de 10 de octubre de 2014, de fojas 16281 a 16290, la recurrente señaló que la totalidad de las adquisiciones declaradas corresponden a las inversiones que viene realizando para el desarrollo del _____ -conforme con el _____ que suscribiera con el Estado Peruano el 28 de diciembre de 2011– el cual ha requerido la contratación de diversos _____ entre los cuales se encuentran: _____ en el marco del _____ Procura, Construcción y Administración, quien a su vez contrató otros _____ para la prestación de servicios y adquisición de bienes necesarios para la construcción y desarrollo del proyecto; _____ por servicios administrativos y de gestión, que se originan con el acuerdo de escisión, por el cual este proveedor al transferirle el _____, se compromete a prestar dicho servicio, obteniendo un margen de 7,64% de la refacturación por dicho servicio; _____ y _____ por servicios de construcción; _____ por servicios de gestión y administración en la fase de ingeniería de detalle y refacturación de adquisiciones vinculadas al proyecto; _____ por préstamos para el desarrollo del _____ por servicios de alimentación y otros prestados a favor de los trabajadores del campamento minero; _____ por servicios de dotación de personal necesario; y _____ por contratación de diversos seguros vinculados con la infraestructura del proyecto y otras construcciones e instalaciones.

Que precisa que acompaña a su escrito, los comprobantes de pago, contratos, proformas, presupuestos, órdenes de servicios, reportes de trabajos realizados, comprobantes de egresos, transferencias bancarias, comprobantes de detracciones, percepciones y/o retenciones. Asimismo, de fojas 16177 a 16277, adjunta el Contrato de Inversión celebrado por el _____ de 28 de diciembre de 2011 –en su calidad de inversionista conforme con el Contrato de Transferencia y _____ de 2 de setiembre de 2010 (Contrato de Concesión) –, a efecto de acogerse al beneficio previsto en el Decreto Legislativo N° 973 (Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas) con relación al _____ solicitud de suscripción de adenda de modificación al contrato de inversión dirigido a _____ y Oficio N° _____ de 7 de mayo de 2014, en el que _____ autoriza la sustitución de la carta fianza emitida con arreglo al contrato de transferencia a fin de garantizar el cumplimiento de la ejecución del compromiso de inversión de desarrollo, indicando que de acuerdo con el informe de auditoría realizado por _____ y la conformidad del _____ se acreditó el cumplimiento del compromiso de inversión del proyecto.

³⁷ Entre otras operaciones de compra anotadas en su Registro de Compras, conforme se aprecia de foja 20103, las cuales no fueron reparadas.

 18



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que según el Punto 1 del Anexo N° 1 y Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 20075 a 20085 y 2088 a 20091, la Administración dio cuenta del escrito, documentos presentados y exhibidos, e indicó que exhibió parcialmente la documentación sustentatoria a fin de acreditar la causalidad y fehaciencia de las operaciones de compra de bienes y/o servicios, por lo que determinó reparos al crédito fiscal por las siguientes operaciones:

-
- **Factura N°** (Transferencia de equipos menores): Exhibió la factura y listado simple sin firmas ni sellos "Otros activos en curso-activos menores" que contiene una relación de bienes; sin embargo no exhibe documentación que acredite la transferencia de los bienes, tales como kardex, registro de activo fijo, guías de remisión, por lo que no acredita documentariamente la operación descrita.
- **Factura N°** Exhibió la factura, listado simple sin firmas ni sellos -diciembre 2011" que contiene una relación de su composición por un total de USD 392 793 955,20: Gerencia del proyecto (USD 1 403 267,54), Geología (USD 459 683,71), (USD 1 698 396,47), Ingeniería (USD 1 842 885,65), Medio ambiente (USD 1 324 037,69), Estudio de Impacto Ambiental (USD 1 728 246,70), Administración de (USD 2 404 539,82), administración de (USD 3 455 296,78), Relaciones comunitarias (USD 11 970 727,13), Compra de tierras y servidumbre (USD 154 317,74), Recursos Humanos/Legal/ (USD 4 225 097,56), Áreas operativas mina (USD 797 842,41), Servicios técnicos del exterior – (USD 361 329 616,00); el contrato de prestación de servicios de 3 de enero de 2011, documento sin firma y sello constancia de detracción y pago efectuado. Sin embargo, no exhibe documentación que sustente o acredite la realización de los gastos, como planillas, informes, kardex, ni acciones específicas realizadas por el en los proyectos descritos en su listado.
- **Factura N°** (Servicios de gerenciamiento según contrato de 3 de enero de 2011): Exhibió la factura, contrato de prestación de servicio, informe de análisis del margen de rentabilidad de mercado para servicios administrativos, gerenciales y técnicos brindados directa e indirectamente emitido por de 17 de enero de 2012, constancia de detracción, pago efectuado, y cuadro "Detalle de costos incurridos" que indica los componentes sobre los cuales aplicó markup de 7,64% por sus servicios USD 706 516 664,38:
 - 1) Contrato de cesión de posición contractual de órdenes de compra por pago de adelanto a proveedores para la fabricación de equipos mayores en el exterior – – Factura N° (USD 306 691 510,21), por el cual exhibe la factura, cuadro sin firma ni sello con indicaciones de "otros activos en curso" y "adelantos por compra de equipos en el exterior" y cuadro simple con relación de bienes que conforman el valor de la factura; sin embargo, no exhibe contrato de cesión, órdenes de compra, pagos realizados a proveedores u otros documentos que sustenten la operación;
 - 2) Transferencia de equipos menores – Factura N° (USD 625 750,00) por el cual exhibe la factura, listado simple "otros activos en curso activos menores" con relación de bienes cuyo valor corresponde a la factura y el pago efectuado; sin embargo, no exhibe documentos que acrediten la transferencia, como kardex, registro de activo fijo, guías de remisión, entre otros;
 - 3) Venta de – Factura N° (USD 339 990,02) por el cual exhibe la factura, de 28 de setiembre de 2010, Partida Registral N° , Recibo de Ingresos N° de la Municipalidad de por el pago del Impuesto de Alcabala realizado por

  19 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

- 4) Transferencia de titularidad de _____ – Factura N° _____ (USD 2 249 871,44) por el cual exhibe la factura, parte notarial de la venta de inmueble y pago realizado; sin embargo, no exhibe contrato de compra venta, escritura pública u otro que acredite que la venta de _____ se hubiese realizado a favor de la recurrente.
- 5) Transferencia de proyectos de obras civiles y proyectos de la construcción de _____ entre otros. Intangibles – Proyecto de Inversión – Factura N° _____ (USD 392 793 955,20), por el cual exhibe la factura, documento simple _____ con una relación en la que se detallan sus componentes, documentos _____, constancia de detracción y pago efectuado; sin embargo, no exhibe la documentación que sustente o acredite la realización de los gastos, tales como planillas, informes, kardex, acciones específicas realizadas por _____ en los proyectos.
- 6) Contrato de cesión de posición contractual de órdenes de compra, por derechos pagados por _____ por el concepto de _____ por el aseguramiento de suministro de _____ en el futuro cuando inicie operaciones el proyecto – Factura N° _____ (USD 3 697 223,61), por el cual exhibe la factura, pago efectuado, cuadro simple “Otros gastos pagados por anticipado” y reporte simple “Detalle de factura _____”; sin embargo, no exhibió el contrato de cesión de posición contractual de órdenes de compra, dichas órdenes, los derechos pagados que señala la factura u otros documentos que acrediten la operación.
- 7) Venta de suministros – Factura N° _____ (USD 118 364,08) no exhibió documentación que acredite o sustente la operación.

Precisa que por el servicio de gerenciamiento no ha exhibido ni proporcionado información ni documentación en las que identifique a las personas que realizaron el servicio ni las actividades específicas que realizaron. Agrega que de acuerdo con el objeto del contrato no se encuentran previstas las actividades de gerenciamiento por lo que el contrato no guarda relación con la factura, al igual que los supuestos servicios que compondrían la factura.

•
- **Facturas N° _____ (Servicios administrativos y de monitoreo de _____ mes de diciembre de 2011 y junio de 2012):** Exhibió las facturas, contrato de servicio de desarrollo del _____ en el que se establece su alcance (Anexo A):

1. Gerenciamiento del proyecto mediante supervisión de las labores de exploración geológica y análisis de las muestras, así como la coordinación y gestión para la elaboración de estudio de prefactibilidad y factibilidad del _____
2. Servicios técnicos de diseño de proyecto, servicios geológicos y de ingeniería;
3. Administración de servicios logísticos, contratación de proveedores, personal, gestión de permisos, autorizaciones y licencias;
4. Garantizar la aplicación de las políticas corporativas estándares en materias de seguridad, medio ambiente y relaciones con las comunidades y en la realización de proyectos relacionados con estas materias;
5. Servicios de Desarrollo e Implementación de estrategias de comunicación, monitoreo de asuntos públicos.

Así como hoja de cálculo de la factura (solo muestra códigos), hojas cheque _____ del 6 de enero y 25 de julio de 2012, constancia de depósito de detracción, _____ estado de cuenta _____ dólares y soles y archivo Excel con el detalle de los montos que conforman el total facturado. Sin embargo, no exhibió ni

   20 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

proporcionó el reporte mensual con el detalle de los costos de planillas, de los gastos y documentos sustentatorios del mes facturado establecidos en el Anexo B – estructura de costos / tarifas del servicio del contrato, a su vez no exhibió ni proporcionó información ni documentación en las que identifique a las personas que realizaron el servicio ni las actividades específicas realizadas, advirtiéndose de los documentos presentados que no se acreditó ni sustentó documentariamente la operación facturada.

- **Factura N°** *movilización y desmovilización e instalaciones temporales de plantas de personal contratado* **de producción de concreto c/4 silos y adicional atraso en fecha de movilización a terreno – Contrato N°** Exhibió la factura, contrato (Extracción, suministro y manejo de agregados y fabricación de concreto premezclado), estado de pago 03 de junio de 2012, reporte "Invoice for progress payment" N° con detalle de lo facturado, hoja "Imprimir Resumen", Hoja resumen semanal de pagos – cuentas por pagar, hoja "Detalle de pagos en soles – locales", voucher de depósito de detracción, y carta emitida por por el motivo de aprobación de su estado de pago N° y emisión de factura. De acuerdo con el estado de pago los gastos corresponden a movilización hacia terreno, por gastos de personal, alojamiento, movilización externa y alimentación; sin embargo, no proporcionó la adenda o documento contractual en que se estipule las cantidades y precios unitarios por dichos conceptos, identificación de los beneficiarios ni la documentación que acredite dichos gastos; así se observó que no se acreditó ni sustentó documentariamente la operación descrita en la factura.

- **Facturas N°** Exhibió las facturas, Valorizaciones N° 04 a 15 y 17, contrato de prestación de servicios N° anexos y cláusulas adicionales (contenido incompleto) y reportes cuyos importes no suman lo facturado; sin embargo, no cumplió con sustentar ni acreditar quiénes fueron los destinatarios concretos o beneficiarios de los servicios ni la vinculación con la realización de las actividades descritas en el contrato, tampoco proporcionó la relación de sus trabajadores o los trabajadores de sus que de acuerdo con los contratos firmados serían los beneficiarios del servicio.

- **Facturas N°** *de* Exhibió las facturas, medios de pago, constancias de detracción, órdenes de servicio, resumen de valorización, informes de perforación, Anexos A y B, cláusulas generales del Contrato N° "Contrato de servicios de perforación de pozos de agua y pozos exploratorios" (contenido incompleto); sin embargo, no cumplió con sustentar ni acreditar quiénes fueron los destinatarios concretos o beneficiarios de los servicios ni la vinculación con la realización de las actividades descritas en el contrato referente al concepto "alojamiento y alimentación", monto que figura discriminado en la valorización.

Que a fojas 1 a 7930 obra documentación presentada por la recurrente en atención a lo solicitado³⁸, tales como facturas, notas de crédito, órdenes de servicio, contratos de servicios y construcción, guías de

³⁸ De acuerdo con los índices de los papeles de trabajo, de fojas 500, 1000, 1500, 2000 y 6000, esta documentación corresponde a "documentos proporcionados por el contribuyente para sustentar Comprobantes de Pago", advirtiéndose que se encuentra conformada por documentos proporcionados por la recurrente en atención al Requerimiento N° de foja 20099, tales como las Facturas N°

21



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

remisión, reportes de guardia, valorizaciones, rendiciones de gastos de viaje, planillas de sueldos y remuneraciones, certificados de residencia, autorizaciones para transferencias bancarias, correos electrónicos sobre pagos y revisión de valorizaciones, resúmenes de pago y estados de cuenta bancarios.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° emitido de acuerdo con el artículo 75 del Código Tributario, de fojas 20018 y 20019, la Administración comunicó las conclusiones determinadas en el procedimiento de fiscalización, a efecto que la recurrente presente por escrito sus observaciones hasta el 25 de junio de 2015.

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de junio de 2015, de fojas 14755 a 14773, la recurrente indicó que del Concurso Público Internacional del , resultó adjudicataria de la buena pro por lo que en cumplimiento de las bases del concurso suscribió el Contrato de Opción de Transferencia del su sucursal , quien cedió su posición contractual a favor de con autorización de y participación de así mediante escritura pública de 29 de octubre de 2009 se suscribe el nuevo contrato de opción entre y con la intervención de y mediante la escritura pública de 9 de setiembre de 2010 se suscribe el contrato de transferencia y otorgamiento de concesiones mineras entre luego de lo cual se obtuvo el consentimiento por parte de para la cesión de posición contractual en el contrato de transferencia a favor de , por lo que mediante Junta General de Accionistas de de 27 de diciembre de 2010 se aprobó la escisión por la cual esta empresa transfirió a favor de el bloque patrimonial que incluía su posición contractual en el contrato de transferencia de

Que precisa que al 1 de enero de 2011, era titular del pero le resultaba materialmente imposible continuar con su ejecución, por lo que suscribió con el contrato de prestación de servicios de 3 de enero de 2011 con el fin que este lleve a cabo las actividades necesarias para la construcción del proyecto, lo que incluía la administración, supervisión, procura y construcción, hasta que se contara con los recursos y personal suficiente para llevar a cabo directamente las actividades. En tal sentido, al mantener relaciones contractuales con los y encontrarse a cargo de su gestión, efectuó diversas adquisiciones de bienes y servicios por cuenta del titular del proyecto minero.

Que indica que con relación a la Factura N° la prestación de los servicios por se encuentra probada con los documentos vinculados a las áreas de finanzas, compras, legal, IT, entre los que se encuentran, correos electrónicos que demuestran las labores del personal de para el desarrollo del reportes detallados de asistencias por el servicio de IT. En el caso de la Factura N° (transferencia de activos menores) este concepto forma parte de un monto correspondiente a otros activos en curso que fue transferido a la empresa, por lo que ocurrida la transferencia no existía ningún componente.

Que refiere que en la Factura N° los componentes fueron alquiler de equipos, de estación de servicio, de inmueble y de vehículos, artículos de seguridad, compra de combustible y de suministros, gastos de flete, de viajes y alojamiento y generales, mantenimiento de carretera y de unidades vehiculares, otros beneficios a los trabajadores, seguros,

1510, 0001-1509, 0001-1506, 0001-1507, 0001-887 y 296, entre otros, emitidos por

de fojas 2 a

151 y 166 a 172, que no fueron materia de observación posterior, así como la documentación presentada relacionada con las facturas observadas.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

servicios de alimentación, de consultoría, de intermediación laboral, de movimiento de tierra, de transporte, administración y gerenciamiento, de ingeniería, de mantenimiento y contratistas, de personal, de transporte al personal, exploración, generales, informáticos, legales, de contabilidad y recursos humanos por USD 381 269 550,03, así como un saldo inicial de USD 11 524 405,17, que totalizan los USD 392 793 955,20 como valor de venta facturado, precisando que el 23 de enero de 2010

suscribieron un acuerdo para el reasentamiento de la comunidad a otra localidad la que sería construida por por lo que se contrató al para la ingeniería, arquitectura, movimiento de tierras, habilitación urbana y construcción de las viviendas, quien realizó actividades de excavación y relleno, trabajos de perforación, mantenimiento de vías internas, obras de arte, trabajos de encauzamiento del río, labores de chancado para material de reposición, incluyendo la construcción de viviendas, que incluyó a su vez la planificación, monitoreo, dirección, gerencia y control de las actividades de ingeniería y construcción del proyecto con el fin de alcanzar o superar las metas de costos y de programas específicos del proyecto.

Que añade que en este caso, los gastos transferidos abarcan como componente principal los de quien actuó como socio estratégico para la ejecución del proyecto minero, quien prestó servicios relacionados con su procura, administración, supervisión, construcción y desarrollo, actuando como agente y administrador de los contratos con proveedores para el desarrollo del negociando y administrando su desarrollo, respecto lo cual se ha presentado documentación como facturas, órdenes de servicios, contratos, informes de avance, entre otros; advirtiendo incluso que con ocasión del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2011 se validaron estas operaciones, y por su parte la ejecución de los servicios fue validada por las autoridades como parte del control de la ejecución de la inversión planificada y programada en el estudio de factibilidad y la línea de base.

Que asimismo, la recurrente adjuntó adicionalmente diversa documentación a la anteriormente presentada, de fojas 7931 a 14752, entre otros, dictamen sobre inversiones efectuadas por conocimiento de embarque informes legales de viabilidad de transacciones extrajudiciales formularios de aprobación de facturas, cartas de envío de facturas, estados de pago, procesos de órdenes de telebanking, cartas fianzas por adelanto de pago de servicios, packing list, reportes de progreso, informes de diseño geotécnico e informes técnicos.

Que por su parte, de fojas 16705 a 19910, la recurrente adicionalmente presentó, entre otros, certificados de aceptación, informes de perforaciones, certificado de inspección, Libro Caja y Bancos (Detalle de movimientos), estudios de precios de transferencia, acuerdo de préstamo, dock receipt, entre otros³⁹.

Que según se aprecia del Punto 1 del Anexo N° 1 y Anexos N° 2 a 4 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 19965 a 19994 y 20006 a 20016, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta y la documentación antes señalada, e indicó que respecto de los siguientes comprobantes de pago, reparaba el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, dado que la recurrente no acreditó con documentos originales de fecha cierta la efectiva recepción de los bienes y/o la efectiva prestación de los servicios prestados por los así como que el destino de otras operaciones hubiesen sido en favor de la recurrente, ni sustentó en algunos casos la causalidad y necesidad del gasto:

(Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N°

Factura N° (Valor de compra: USD 625 750,00 o S/ 1 687 647,26): Indica que se exhibió un listado simple sin firmas ni sellos "otros activos en curso activos menores" que contiene una relación de

³⁹ Esta documentación también fue valorada en el resultado del mencionado requerimiento, así como en la resolución apelada.

23



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

bienes cuyos importes conforman el valor consignado en la factura y el pago efectuado. Adjuntó comprobantes de pago por la adquisición de dichos bienes o servicio, órdenes de compra u órdenes de servicio, guías de remisión emitidos a _____ por el proveedor, en las que se consigna como punto de llegada el almacén de tránsito en el _____ y el _____, no así el domicilio o _____, así como el reporte "Otros activos en curso" 339201 //// Capital Expenditure (suspense) Período:201112 con encabezado

Sin embargo, no exhibió documentación que acredite la transferencia, recepción o que el destino de los bienes haya sido en efecto la _____, tales como guías de remisión u otro documento en donde se acredite la recepción y/o conformidad de dichos bienes, y/o los servicios recibidos por parte del personal (del almacén de inventario o activos fijos) de _____, así como tampoco exhibió el libro kardex, libro de activo fijo u otros. En tal sentido, reparó el crédito fiscal por S/ 303 776,51.

Factura N° _____ (Valor de compra: USD 392 793 955,20): Indica que la factura fue emitida por _____ que la recurrente proporcionó el "Informe sobre el examen del estado de inversión en el _____ durante el período comprendido entre el 2 de setiembre de 2010 a 1 de setiembre de 2011", y cuadro Excel _____ en el que se detallan las operaciones que conforman la factura:

| | | |
|---|---|--------------------------|
| i) Bienes y servicios adquiridos en el ejercicio 2011 | : | USD 381 269 550,03 |
| ii) Saldo inicial (ejercicio 2010) | : | <u>USD 11 524 405,17</u> |
| Valor de compra | : | USD 392 793 955,20 |

i) Bienes y servicios adquiridos en el ejercicio 2011

La recurrente proporcionó el detalle en cuadro Excel con un total de 33 200 registros, de los que se determinó:

- a. De los registros, la recurrente proporcionó documentación de 229 registros por un valor de compra de USD 321 298 743,73 (Anexo N° 2.1 del Resultado del Requerimiento N° _____ En consecuencia, no proporcionó información por 32 971 registros por el valor de USD 59 970 806,30, procediendo a reparar el crédito fiscal por USD 10 794 745,13, al no haber acreditado la recepción de los bienes y/o efectiva prestación de los servicios.
- b. De los mencionados 229 registros, se determinó lo siguiente:
 1. 92 registros (Anexo 2.2 del Resultado del Requerimiento N° _____ la recurrente proporcionó información sustentatoria no determinándose observaciones.
 2. 37 registros (Anexo 2.3 del Resultado del Requerimiento N° _____ la recurrente proporcionó parcialmente documentación, la que no acreditó la efectiva recepción de los bienes y/o prestación de los servicios, según se indica:
 - _____ : Exhibe contrato y facturas por concepto de valorización – orden de servicio- prestación de servicio de movimiento de tierras para el reasentamiento de _____
 - _____ : Exhibe factura por "servicios de _____ y cuadro simple de cálculo de factura.
 - _____ Exhibe factura por "servicios administrativos y monitores del _____ y "anticipo de los servicios relacionados por la Administración en el _____ y cuadro de cálculo de factura, así como nota de débito por "actualización de correo electrónico; y notas de crédito por "reducción de los administrativos correspondiente a la Factura N° _____ y cuadro de cálculo.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

3. 100 registros (Anexo 2.4 del Resultado del Requerimiento N° _____) la recurrente presentó la documentación:

- Banco

Banco

Presentó documentos "solicitud de pagos varios" (recibo simple) por conceptos de servicio de _____, comisiones carta fianza, pago a servidumbre y transacción extrajudicial, _____, informe legal de viabilidad, transacción extrajudicial de 23 de febrero de 2011 y partida registral.

- _____: Exhibió invoice de proveedor no domiciliado, documentos de pago, adenda de 3 de mayo de 2011 y anexos.

- _____ Exhibió nota de crédito de exportación, certificado de residencia en correo, conciliación de anticipo y regularización de facturas.

Exhibe invoice, orden de compra, aprobación de factura, correo, reporte "quality surveillance report", informe de progreso y documento "extra charge approval request (ECAR).

- _____ Exhibe documentos N° _____

- _____ Transacción extrajudicial de 24 de abril de 2011 y documento "solicitud de pagos varios" (recibo simple) por dicha transacción.

- _____ Exhibe comprobante de pago emitido a _____ carta de 13 de julio de 2012, invoice de aprobación, reporte simple _____ sin firmas, documentación adjunta emitida por _____ y orden de compra de _____ con anexos.

- _____ Factura proforma, documento "cesión de contrato entre _____

- _____ Exhibe invoice del proveedor no domiciliado, certificado de residencia en _____ memorando por recobro de gastos, cuadro con la distribución de costos, documentación por el pago de la factura y nota de crédito emitida por el _____

Indica que la recurrente no sustentó la recepción o que el destino de los bienes haya sido en efecto la _____ y en el caso de la adquisición de servicios, tampoco acreditó con documentos la labor realizada por los correspondientes _____ ni indicó las personas o empresas que en su representación prestaron los servicios a _____

ii) Saldo inicial

La recurrente no exhibió ni proporcionó documentación que acredite o sustente las operaciones de adquisición de bienes y/o prestación de servicios u otros que componen el saldo inicial indicado en su cuadro "Detalle saldo inicial" (Anexo 2.5 del Resultado del Requerimiento N° _____)

Factura N° _____: Indica que dado que la mencionada factura tiene como base de cálculo, entre otros, a las Facturas N° _____, sobre las cuales se efectuaron las mencionadas observaciones, se procedió a reparar el crédito fiscal por USD 3 926 936,10, que corresponde a la sumatoria del crédito fiscal de las mencionadas facturas (USD 8 605,31 y USD 3 918 330,79, los que se obtienen de la aplicación al crédito fiscal de las facturas de origen del coeficiente de 7,64% que corresponde al coeficiente acordado por las partes como retribución por su servicio facturado).



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

(Anexo 3 al Resultado del Requerimiento N°

Factura N° Indica que adicionalmente presentó la hoja "Detalle de facturación", que contiene registros sin el detalle de las partidas que los conforman, ni presenta documentación que la sustente excepto la hoja "Formato 7 Registro de Activos Fijos – Detalle de los Activos Fijos", en el que se encuentra el registro "Remodelación Oficina cuenta 332101 Edificios y otras construcciones con el valor histórico al 31 de diciembre de 2011 y depreciación. También proporcionó la hoja "Libro de Activos Fijos Financiero", que coincide con el registro de la hoja detalle facturación. Sin embargo, la recurrente no sustentó documentariamente, ni exhibió contrato de alquiler ni cesión en uso u otro, no identificó el área utilizada ni explicó el uso del activo fijo en relación con el servicio prestado. Asimismo, se reitera que no exhibió documentación sustentatoria ni cumplió con acreditar quiénes fueron los empleados de que prestaron los servicios administrativos y de monitoreo según lo indica la factura, ni las actividades específicas realizadas, advirtiéndose de los documentos presentados que no se acreditó ni sustentó documentariamente la operación facturada.

Factura N° Deja constancia de la documentación anteriormente presentada y reitera las observaciones antes formuladas.

(Anexo 4 al Resultado del Requerimiento N°

Deja constancia de la documentación anteriormente presentada y reitera las observaciones antes formuladas sobre las facturas detalladas en el Resultado del Requerimiento N°

Que adicionalmente, la recurrente mediante los escritos de 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015, de fojas 14753, 20310 a 20315 y 30016 a 30023, presentados con posterioridad al plazo concedido en el mencionado Requerimiento N° señaló que tanto la Administración como el Tribunal Fiscal han dado por válidos para efectos tributarios los conceptos validados por las autoridades competentes como importes de la inversión ejecutada en los proyectos de quien a su vez ha autorizado la inspección de su base de datos, con relación a la Factura N° que la ejecución del fue encargado a quien remitía informes de avance de sus actividades y de las circunstancias vinculadas con la ejecución del proyecto, que a quien le correspondía acreditar las operaciones era a quien gestionaba el en el período materia de fiscalización, sin perjuicio de ello, precisó que no se le requirió de manera expresa que presentara la documentación sobre los componentes del intangible transferido, lo que recién se efectuó con el Resultado del Requerimiento N° que formula dicha observación, motivo por el cual presentó documentación adicional.

Que agregó en cuanto a la observación a la Factura N° que adjuntó documentación respecto de los registros sobre los cuales la Administración señaló no presentó documentación, la que tienen la misma naturaleza a aquellas validadas en el Resultado del Requerimiento N° incluso en algunos casos corresponden a pagos o desembolsos asociados a la misma operación, así que comparten documentación contractual, órdenes de compra, liquidaciones y reportes. En el caso de los registros observados en el Anexo 2.3 del mencionado resultado de requerimiento, indicó que los registros no aceptados del deben ser aceptados, dado que se dio la conformidad de uno de los registros que se vinculan al servicio sin perjuicio de ello presentaba información adicional. Respecto de los servicios de administración y gerenciamiento prestados por las compañías refirió que la Administración había aceptado los desembolsos realizados por en virtud de la fiscalización del ejercicio 2011, sin perjuicio de ello presentaba información adicional.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

En cuanto a los registros observados en el Anexo 2.4 también presenta información adicional sobre la fehaciencia de las operaciones, así como del saldo inicial del proyecto transferido.

Que a fojas 20317 a 30015 se aprecia la documentación que fuera presentada por la recurrente al respecto, entre otros, facturas, resúmenes mensuales de cuentas por pagar, consultas de estados de cuenta, comprobantes de retención, correos electrónicos sobre consultas de DUAs, avisos de cobranza, histórico de pagos de órdenes de compra, reporte de recepción material, contratos de servicios, de arquitectura e ingeniería de detalle y de construcción de viviendas, valorización de alquiler de maquinaria, planillas y aportes, acuerdos de préstamos, estudio geotécnico, memorando técnico,

Plan Maestro para la identificación de permisos ambientales para la construcción y operación, Plan Maestro de Permisos, Informe de Estudio de Impacto Ambiental, Resultado del Requerimiento N° emitido en el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2011 a

, relación de personal facturado, boletas de pago, reporte de gastos, certificado de origen, reporte de progreso de proyecto, factura de exportación, reportes de progreso mensual, hoja de asistencia de taller de riesgo ocupacional, control de pasantías y planillas de comensales.

Que no obstante, conforme se aprecia de las resoluciones de determinación impugnadas, de foja 30185, la documentación adicional presentada por la recurrente mediante los referidos escritos luego de vencido el plazo otorgado en el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, no fue merituada en el procedimiento de fiscalización, al haberse presentado fuera del plazo concedido.

Que adicionalmente, como se aprecia de fojas 30067 a 30126, la recurrente interpuso el 11 de noviembre de 2015, el recurso de reclamación contra los valores emitidos para concluir el procedimiento de fiscalización. En tanto, el 23 de diciembre de 2015, presentó un escrito ampliatorio de su recurso de reclamación, de fojas 52292 a 52353, mediante el cual adjuntó diversos medios probatorios a efecto de levantar las observaciones relacionadas con el reparo por comprobantes de pago de compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente, de fojas 30265 a 52291.

Que en la resolución apelada, de fojas 52487 a 52495, tanto los medios probatorios presentados luego de vencido el plazo otorgado en el Requerimiento N° así como los presentados en el escrito ampliatorio del recurso de reclamación, no fueron merituados en instancia de reclamación, al considerarse que fueron presentados extemporáneamente, de acuerdo con el artículo 141 del Código Tributario, y que si bien las Resoluciones de Determinación N°

no contienen deuda a pagar, no se probó que la omisión en la presentación de los referidos medios probatorios requeridos durante el procedimiento de fiscalización no se generó por causa de la recurrente, y en el caso de las demás resoluciones de determinación que sí contienen deuda, adicionalmente tampoco acreditó la cancelación del monto reclamado vinculado a aquellos o su afianzamiento.

Que previamente al análisis de fondo del presente reparo, corresponde evaluar los argumentos de nulidad formulados por la recurrente en cuanto a este reparo:

- No admisión de medios probatorios presentados fuera del plazo concedido en el Requerimiento N° y en instancia de reclamación

Que la recurrente deduce la nulidad de la resolución apelada y de los valores impugnados por no haberse valorado los medios probatorios ofrecidos durante el procedimiento de fiscalización, en concreto aquellos presentados con posterioridad al vencimiento del plazo concedido en el Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

, esto es, después del 25 de junio de 2015, pese a que aún no habían sido emitidos ni notificados los valores que concluyeron el procedimiento de fiscalización.

Que sostiene que la documentación ofrecida no fue valorada durante el procedimiento de fiscalización ni en instancia de reclamación; no obstante, que en virtud de la facultad de reexamen y el principio de verdad material, la Administración debió valorar dichas pruebas, más aún cuando el artículo 141 del Código Tributario no condiciona la admisión de estas en reclamación a que hayan sido meritadas en fiscalización, como sí lo hace en los artículos 147 y 148 del referido código para la etapa de apelación; y que el citado artículo 75 solo indica que no se valorarán dichas pruebas en el procedimiento de fiscalización, no así en el procedimiento de reclamación, vulnerándose los principios del debido procedimiento, verdad material e impulso de oficio. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 807-2-99, 09725-5-2004, 01801-5-2009, 14160-8-2013 y 07111-8-2014.

Que por su parte, la Administración indica que la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización es analizada en instancia de reclamación; en tanto que la documentación presentada en atención al Requerimiento N° el 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015, relacionada con el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente, resultó extemporánea, al presentarse con posterioridad al vencimiento del plazo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, por lo que al no contener deuda a pagar los valores impugnados y dado que no se ha probado que la omisión a la presentación de los medios probatorios que le fueron requeridos durante la fiscalización no se generó por su causa, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 141 del Código Tributario y el criterio de observancia obligatoria previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, no corresponde merituarlos.

Que asimismo, en cuanto a la documentación presentada en instancia de reclamación el 23 de diciembre de 2015, consistente en facturas, contratos, informes, entre otros, señala que al haber sido esta requerida durante la fiscalización y no haber la recurrente acreditado que se encuentra en alguno de los supuestos previstos en el artículo 141 antes citado, tampoco corresponde que sean meritadas.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 52813 a 52820, la Administración refiere que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08886-2-2017 se desestimó el argumento de la recurrente según el cual debían ser meritados en instancia de reclamación los medios de prueba presentados con posterioridad al plazo otorgado para atender lo solicitado en el requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que el artículo 75 del citado código dispone que una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Agrega que previamente a la emisión de las resoluciones antes mencionadas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. Añade que la

   28 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que según el artículo 76 del mismo código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, señala que se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

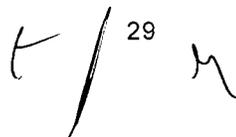
Que el artículo 1 del anotado reglamento señala que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el artículo 4 del citado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Agrega que también será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario.

Que asimismo, el artículo 9 del referido reglamento, con anterioridad a la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, indica que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento. Añade que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento prescribe que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 141 del Código Tributario establecía que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

  29



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:

"En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa".

Que mediante el Decreto Legislativo N° 1421⁴⁰ se modificó el citado primer párrafo del artículo 141, señalándose que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que de lo actuado se advierte que en el Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se fijó como plazo para que la recurrente presentara sus descargos hasta el 25 de junio de 2015, siendo que en los valores impugnados y en la resolución apelada se dejó constancia que vencido dicho plazo se presentó documentación adicional atendiendo tal requerimiento, considerándose que esta documentación, presentada en los escritos de 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015, resultaba extemporánea y no correspondía ser merituada.

Que a tenor de las normas antes citadas, resultaba arreglado a ley que en el procedimiento de fiscalización no se diera mérito probatorio a dicha documentación conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, por lo que la Administración actuó con arreglo a ley.

Que respecto a lo alegado por la recurrente con relación a que el procedimiento de fiscalización concluyó en la fecha que se notificaron los valores impugnados, por lo que la documentación e información

⁴⁰ Vigente desde el 14 de setiembre de 2018.

   30 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

presentada el 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015 debía ser merituada, es preciso indicar que mediante el Requerimiento N° se comunicó a la recurrente los reparos efectuados durante el procedimiento de fiscalización, otorgándosele el plazo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, el cual vencía el 25 de junio de 2015, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes; en consecuencia, resulta arreglado a ley que la Administración no merituará en el mencionado procedimiento la documentación e información presentada con posterioridad a tal plazo, de acuerdo con lo establecido por el mismo artículo, en el que se regula expresamente que la documentación presentada luego de transcurrido el plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación⁴¹, por lo que no corresponde amparar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a que los medios probatorios ofrecidos en los escritos de 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015 no han sido valorados en instancia de reclamación, cabe indicar que la Administración actuó de conformidad con lo señalado en el artículo 141 del Código Tributario, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, en concordancia con la Resolución N° 11160-8-2014 antes citada.

Que con relación a que las pruebas presentadas el 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015 resultarían necesarias para verificar la fehaciencia y causalidad del gasto, más aún si a la fecha de su presentación la fiscalización no había concluido, motivo por el cual considera que se vulneró el debido procedimiento, cabe mencionar que según lo analizado en la presente resolución, el procedimiento de fiscalización se encuentra arreglado a ley, habiendo la Administración, mediante el mencionado requerimiento y su resultado, dejado constancia de las conclusiones de la fiscalización, indicando las observaciones formuladas en este, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, mientras que en los valores impugnados se procedió a establecer el reparo formulado, los cuales contienen los fundamentos de hecho y de derecho que los motivan, por lo que carece de sustento lo alegado en sentido contrario.

Que del mismo modo, no se advierte ninguna vulneración al principio del debido procedimiento, como alega la recurrente, apreciándose por el contrario, que la actuación de la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que no procede amparar tal argumento.

Que en cuanto a los principios de impulso de oficio y verdad material alegados por la recurrente, cabe indicar que el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, y el numeral 1.11 del mismo artículo IV prevé que, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el presente caso se aprecia que durante la fiscalización la Administración requirió reiteradamente a la recurrente la exhibición de documentación sustentatoria que acredite la naturaleza, realización y causalidad del gasto observado, lo cual no fue cumplido, siendo de cargo de la recurrente acreditar su derecho al crédito fiscal vinculado con dichas operaciones, que incidió en la determinación del Impuesto General a las Ventas, no resultando aplicables las resoluciones citadas por la recurrente al respecto.

Que por lo expuesto, no resulta amparable la nulidad de la fiscalización, de los valores impugnados y/o de la resolución apelada, pretendida por la recurrente.

⁴¹ Similar criterio fue establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01326-5-2016 y 09250-2-2017, entre otras.

  31 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que corresponde indicar que el criterio contenido en las resoluciones citadas por la recurrente⁴², se refiere a casos en los cuales una vez proporcionada la documentación inclusive a consecuencia del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puede requerir nueva documentación o información de considerarlo necesario, pero de modo alguno llega a afirmar que una vez cerrado el requerimiento del artículo 75 del aludido código, la Administración se encuentre obligada a evaluar la documentación presentada posteriormente sobre las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización y señaladas en el aludido requerimiento emitido sobre la base del artículo antes indicado⁴³, por lo que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente al respecto. Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 807-2-99 versa sobre un caso en el que se declaró la nulidad de resoluciones de determinación como consecuencia que los reparos no fueron comunicados en el procedimiento de fiscalización, supuesto que no es el de autos, por lo que no resulta aplicable.

Que ahora bien, teniendo en cuenta que los medios probatorios presentados mediante los mencionados escritos de 30 de junio, 7 de julio y 15 de setiembre de 2015, así como aquellos presentados con el escrito ampliatorio de reclamación de 23 de diciembre de 2015, de fojas 30265 a 52291, fueron ofrecidos oportunamente en etapa de reclamación⁴⁴, no merituados en dicha instancia⁴⁵, y ofrecidos oportuna y nuevamente en instancia de apelación, corresponde determinar si en virtud de la modificatoria del artículo 148 del Código Tributario, prevista en el Decreto Legislativo N° 1421, deben ser merituados en esta instancia.

Que el primer párrafo del artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁴⁶, dispone que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho

⁴² En las Resoluciones N° 09725-5-2004 y 01801-5-2009 se indicó que: "(...) el cierre de uno o varios requerimientos no implica necesariamente que la fiscalización se encuentre concluida, en tanto la Administración como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, podría requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización que lleva a cabo". Dicho criterio fue recogido en la Resolución N° 07111-8-2014, en la que se señaló que: "(...) en reiteradas resoluciones de este Tribunal, como es el caso de las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, se ha dejado establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización".

Si bien la recurrente alude a la Resolución N° 14160-8-2013, esta no existe, apreciándose que el criterio a que alude corresponde a la Resolución N° 14610-8-2013, en la que se indicó lo siguiente: "Que reiteradas resoluciones de este Tribunal, como es el caso de las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, han dejado establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización, incluso con posterioridad al cierre del requerimiento emitido en virtud del citado artículo 75° del Código Tributario, como ocurrió en el caso a que se refirió la Resolución N° 2102-4-2010, entre otras".

⁴³ Tal como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01610-8-2019.

⁴⁴ La mencionada documentación fue ofrecida dentro del plazo previsto por el artículo 125 del Código Tributario, tal como se reconoce en la resolución apelada, de foja 52405 vuelta.

⁴⁵ Debido al incumplimiento de lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario vigente al momento de emisión de la resolución apelada.

⁴⁶ Vigente desde el 14 de setiembre de 2018.

   32 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que conforme se puede apreciar las Resoluciones de Determinación N°

_____ fueron emitidas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a mayo de 2012, julio y setiembre de 2012, por lo que no se determinó importe a pagar, en tal sentido, de conformidad con lo previsto por el artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421 antes citado, y el apartado 06 del numeral I del Anexo I "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario", aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, corresponde a este Tribunal analizar adicionalmente los referidos medios probatorios⁴⁷ que se encuentran vinculados con las Facturas N° _____ emitidas por _____

que fueron observadas en dichos períodos.

Que en el caso de las Resoluciones de Determinación N° _____

_____ fueron emitidas por devolución indebida por Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto de 2012, determinando deuda, por lo que correspondería que se acreditara la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas presentadas o la presentación de la respectiva carta fianza o que se demostrara que la omisión de su presentación no se generó por causa de la recurrente, sin embargo, de la revisión de los documentos presentados, se aprecia de fojas 20557 a 20571⁴⁸, la Factura N° _____, hoja de cálculo factura junio 2012, hoja lotes procesados, hoja run 666, constancia de depósito SPOT, Excel con el detalle de los montos que conforman la factura, y el libro de activos fijos financieros, vinculados a la Factura N° _____ emitida por _____ observada y vinculada a los referidos períodos; así como de fojas 28206 a 28284⁴⁹ y 38445 a 38681⁵⁰, el _____ y sus anexos, vinculados a las Facturas N° _____

emitidas por _____ relacionadas con los referidos períodos, no obstante, dicha documentación fue presentada oportunamente por la recurrente y evaluada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización. En tal sentido, se advierte que en los referidos escritos la recurrente no presentó pruebas adicionales respecto a las observaciones correspondientes a dichos valores.

Que distinto es el caso de los medios probatorios presentados por la recurrente en los dispositivos de almacenamiento (_____) mediante los escritos ampliatorios de apelación de 27 de febrero, 4, 25 de marzo y 12 de abril de 2019, de fojas 52837, 52877, 52889 y 52920, dado que fueron ofrecidos con posterioridad al plazo previsto en el artículo 125 del Código Tributario⁵¹, teniendo en cuenta que la

⁴⁷ De forma conjunta con la documentación que fuera admitida por la Administración durante el procedimiento administrativo.

⁴⁸ Medios probatorios del escrito de _____ de setiembre de 2015.

⁴⁹ Medios probatorios del escrito de _____ de setiembre de 2015.

⁵⁰ Medios probatorios del escrito ampliatorio de reclamación de 23 de diciembre de 2015.

⁵¹ El segundo párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1422, señala que el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de

33



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

apelación fue interpuesta el 1 de setiembre de 2016. En tal sentido, no corresponde merituar en esta instancia dichos medios probatorios al haber sido presentados fuera del plazo para ofrecer pruebas y actuarlas de 30 días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 04 del numeral I del Anexo I "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario", aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, el cual establece que los medios probatorios ofrecidos en etapa de apelación después del plazo establecido por el artículo 125 del Código Tributario, no serán analizados.

Que ahora bien, de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29646⁵², indicaba que el crédito fiscal estaba constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y que solo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

Que conforme con el artículo 18 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116⁵³, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; y agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

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

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos

reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

⁵² Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 1 de enero de 2011.

⁵³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012.

f v / 34 n



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que de otro lado, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

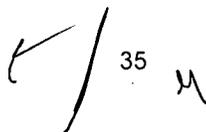
Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 09239-3-2009 y 12183-3-2012, si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y en este sentido, en la Resolución N° 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores del recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de esta; no obstante, también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10934-3-2012, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones N° 3521-1-2005 y 12050-3-2010, entre otras, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que sobre el particular, además debe tenerse en cuenta que este Tribunal en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009 ha establecido que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, asimismo solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

  35 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el gasto para determinar el Impuesto a la Renta o para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para establecer la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones efectuadas 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, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de adquisición de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que a su vez, de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que teniendo en cuenta lo indicado en los considerandos anteriores, se procederá a verificar los reparos efectuados a los siguientes comprobantes de pago, según proveedores:

- (Facturas N°)
- (Facturas N°)
- (Factura N°)
- (Facturas N°)
- (Facturas N°) y
-)
- ❖ _____ (Facturas N°)

Que a fojas 939 a 945 obra el _____ suscrito el 3 de enero de 2011 por _____, en el que se señala que habiendo sido segregado el _____ y transferido a _____ quien no contaba con personal para llevar a cabo directamente todas las actividades relacionadas con el proceso de construcción del mencionado Proyecto, requiriéndose por ello la actuación de _____ quien contaba con capacidad técnica y administrativa para ello, además de contar con la información necesaria respecto de los _____ para dicho fin, en tal sentido, esta fue contratada con el objeto que "lleve a cabo todas las actividades necesarias para la construcción del _____" (en adelante "_____"), incluyendo la administración, supervisión, procura y construcción propiamente dicha, hasta el momento en el cual _____ cuente con los recursos y personal suficiente para llevar a cabo directamente dichas actividades, todo ello según las instrucciones de _____

Que en la cláusula décimo primera del mencionado contrato, las partes acordaron que _____ podía mantener a _____ como empresa subcontratista para la ejecución de la obra o podía, a su elección, subcontratar a otra empresa constructora para dicho fin.

36



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en ese marco corresponde analizar los reparos efectuados por la Administración a las indicadas facturas emitidas por _____, las cuales, a su vez, se sustentarían en otras operaciones realizadas por esta última con diversos proveedores, en virtud del mencionado contrato.

Factura N° (Transferencia de equipos menores)

Que a fojas 11345 a 11349, obran la referida factura emitida por _____ por la "transferencia de equipos menores", así como el documento "Otros Activos en Curso" Período: 2011/11" en el que se encuentran listados los equipos menores que conforman la transferencia de bienes, su asignación a los rubros del proyecto (mobiliario oficinas administración, remodelación de módulo acondicionamiento 12 habitac., máquinas de gimnasio, camioneta, rehabilitación almacén central, sistema de alimentación, equipos de monitoreo higiene ocupacional, sistema digital de seguridad, entre otros) y montos relacionados, con la siguiente descripción: cajoneras, escritorios, notebook, monitores, bicicletas elípticas, medidor de vibración corporal, trabajos de rehabilitación, entre otros.

Que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, la mencionada factura fue reparada, indicándose que la recurrente adjuntó comprobantes de pago, órdenes de servicio, guías de remisión en las que se consignan como punto de llegada _____

ubicado en _____ no así el domicilio o campamento de _____ así como listados, documentación que no acreditaría la transferencia y recepción a favor de _____, así como la efectiva prestación de los servicios.

Que a fojas 11345 a 11348 y 20443 a 20447, obran los documentos denominados "Otros activos en curso – activos menores." Período: 2011/11" emitidos por _____ en los que se advierte la descripción de diversos bienes que componen los denominados activos menores con asignación a _____ así como servicios, en los que se encuentran los descritos anteriormente, entre otros.

Que respecto a los mencionados bienes y servicios incluidos en dicho listado, la recurrente presentó documentación relacionada con:

- Implementación del Sistema de Administración de Procesos Judiciales y Remodelación de Módulo de Maquetas: A fojas 11333 a 11340, las Facturas N° _____ emitidas por _____ por dichos servicios y las Órdenes de Servicio N° _____ emitidas a dichos proveedores; sin embargo, la sola emisión de una orden de servicio y factura respectiva, no resultan suficientes para acreditar la prestación de los mencionados servicios.
- Camionetas _____: A fojas 11315 a 11318 y 11329 a 11332, las Facturas N° _____ emitidas por _____ por la compra de los vehículos y las Órdenes de Compra N° _____ emitidas al proveedor; sin embargo, no obra mayor documentación respecto a la entrega del bien ni su inclusión en el libro de activo fijo de la recurrente.
- Equipos de monitoreo de higiene ocupacional, _____ para almacén central: A fojas 11289, 11294 y 11328, las Facturas N° _____ emitidas por _____ por la compra de los equipos (single gas portable detector, monitor personal de exposición al ruido, medidor de _____ medidor de _____ y _____), cabina y _____

⁵⁴ Domicilios o establecimientos registrados en SUNAT por el _____ según Comprobante de Información Registrada y Consulta RUC de fojas 53043 a 53058, 53065 y 53066.

37



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

estantería; y las Órdenes de Compra N° emitidas a dichos proveedores por los referidos bienes, de fojas 11284, 11285, 11290, 11291, 11319 a 11321. En tanto, a fojas 11286, 11287, 11292 y 11322 a 11326 adjuntó las guías de remisión emitidas por los . por el traslado de dichos bienes, en las que se consignó como punto de llegada

con la indicación que se trataban de almacenes de tránsito de ; de lo que no se encuentra acreditada la recepción de dichos bienes por o en favor de la recurrente, al no corresponder a su domicilio, establecimiento o

Que en cuanto a los demás bienes y servicios incluidos en el mencionado listado, la recurrente no presentó documentación alguna a fin de levantar las observaciones realizadas.

Que a fojas 11341 a 11344 obran los documentos "Factura", "Facturas en run de pago", "Consulta Resumen de Saldo" y "Estado de Cuenta", los que evidencian la transferencia de fondos y el registro del pago realizado, sin embargo, ello no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Que teniendo en cuenta que no se presentó documentación que acredite la transferencia o recepción de los bienes por o en favor de la recurrente, kardex u otro documento que evidencie su ingreso a almacén o control de los mismos, así como tampoco aquella que evidencie la ejecución de los servicios incluidos, tal como informes de ejecución o control en la prestación del servicio, no se encuentran acreditadas la prestación efectiva de los servicios y las adquisiciones contenidas en la mencionada factura observada. En tal sentido, corresponde mantener dicho reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido que estas operaciones se encuentran sustentadas con la presentación, entre otros, de reportes de ingreso de material, órdenes de servicios vinculadas a la adquisición de equipos, cabe indicar que conforme con lo señalado en los considerandos anteriores, dicha documentación no resultaba suficiente para acreditar las adquisiciones observadas en su favor; y si bien invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11351-2-2007, en la que, según afirma, se indica que los cruces de información son obligatorios, debe indicarse que dicha resolución se encuentra referida a un caso en el que se presentó diversa documentación sustentatoria de la realidad de las operaciones reparadas, no obstante no fue considerada ni valorada en su totalidad por la Administración como sustento que podría desvirtuar el reparo por operaciones no reales, supuesto distinto al de autos, a lo que cabe agregar que la carga de la prueba para demostrar la fehaciencia de las operaciones corresponde a la recurrente.

Factura N° (Transferencia de los proyectos de obras civiles y proyectos de la construcción del – Proyectos de Inversión)

Que a fojas 10691 a 10999, 11001 a 11076 y 11094 obran la referida factura emitida por por "Transferencia de los proyectos de obras civiles, y proyectos de la construcción del entre otros. 'Intangibles – Proyectos de Inversión'" por el valor de compra de USD 392 793 955,20, así como los documentos que contiene los subtotales por

⁵⁵ Si bien de la información del Comprobante de Información Registrada de la recurrente, de fojas 53059 a 53064, los locales ubicados en así como el fueron declarados también como establecimientos de la recurrente, no se aprecia constancia alguna de recepción por o a nombre de la recurrente, ni controles de ingreso a almacén que evidencien que en caso haber compartido estos almacenes, se hubiese llevado un control respecto de los bienes adquiridos a favor de la recurrente, respecto de los demás bienes de , por lo que no se tiene certeza respecto de la recepción o destino de los bienes por o en favor de la recurrente.

   38 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

rubros que comprenden el mencionado valor de compra: a) Saldo inicial (provisiones): USD 11 524 405,17 y b) Sumatoria por rubros: USD 381 269 550,03⁵⁶; "Detalle saldo inicial" que contiene un listado de registros con la descripción que se trata de provisiones por servicios de estudios técnicos, levantamiento topográfico, ingeniería de detalle de _____ y _____ y bienes como _____ y "Detalle _____ que contiene el listado de registro de adquisiciones de bienes y servicios realizados con el detalle de nombre de los proveedores, invoice _____ vouchers _____ glosa del registro (Invoice Item Desc)⁵⁸ y valor de compra relacionado con el registro⁵⁹

Que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, en cuanto a la acreditación de los registros que conforman la mencionada factura, se tiene lo siguiente:

- i) Saldo inicial (USD 11 524 405,17): La recurrente no presentó documentación que acreditara o sustentara las operaciones de adquisición de bienes y/o prestación de servicios incluidos en el documento "Detalle saldo inicial", por lo que se reparó el crédito fiscal por el importe de USD 2 074 392,93 (Anexo N° 2.5 del mencionado resultado del requerimiento).
- ii) Resumen _____ (USD 381 269 550,03): La Administración indica que este documento comprende _____ registros y que la recurrente proporcionó documentación parcialmente, de acuerdo con el siguiente detalle:
 - a) ____ Registros:
 - a.1 ____ Registros (USD 107 865 887,24): Al proporcionar documentación sustentatoria, no efectuó observaciones sobre el crédito fiscal ascendente a USD 19 415 859,70.
 - a.2 ____ Registros (USD 7 880 595,89): Al no presentar la documentación requerida se reparó el crédito fiscal por USD 1 418 507,26 (Anexo N° 2.3 del mencionado resultado del requerimiento).
 - a.3 ____ Registros (USD 205 552 260,60): Al no presentar la documentación requerida se reparó el crédito fiscal por USD 36 999 406,91 (Anexo N° 2.4 del mencionado resultado del requerimiento).
 - b) Saldo de Registros (____ registros por USD 59 970 806,30): Al no presentar la documentación requerida se reparó el crédito fiscal por USD 10 794 745,13.

Que de acuerdo con los considerandos anteriores, corresponde verificar si respecto de las operaciones observadas, que componen los rubros de la Factura N° _____, la recurrente cumplió con

⁵⁶ Estos rubros corresponden a Alquiler de equipos (USD 188 970,29), alquiler de estación de servicio (USD 51 608,52), alquiler de inmueble (USD 61 384,28), alquiler de vehículos (USD 119 319,93), artículos de seguridad (USD 57 648,01), compra de combustible (USD 2 062 519,19), compra de suministros (USD 344 524,75), gastos de flete (USD 186 677,87), gastos de viajes y alojamiento (USD 171 945,93), gastos generales (USD 655 690,49), mantenimiento de carretera (USD 155 690,45), mantenimiento de unidades vehiculares (USD 359 014,82),

(USD 295 814 860,90), otros beneficios a los trabajadores (USD 398 799,89), seguros (USD 27 927,14), servicio de alimentación (USD 1 250 437,97), servicio de consultoría (USD 16 416 262,14), servicio de intermediación laboral (USD 1 089 615,41), servicio de movimiento de tierra (USD 3 202 895,14), servicio de transporte (USD 665 753,46), servicio de administración y gerenciamiento (USD 39 476 436,55), servicio de ingeniería (USD 12 553 578,96), servicio de mantenimiento y contratistas (USD 329 198,92), servicios de personal (USD 2 589 486,53), servicios de transporte al personal (USD 486 255,76), servicios de exploración (USD 107 625,94), servicios generales (USD 1 614 000,82), servicios informáticos (USD 407 117,79), y servicios legales, de contabilidad y recursos humanos (USD 424 302,18).

⁵⁷ Usualmente, se indica la orden de compra u orden de servicio relacionadas con el registro.

⁵⁸ En algunos casos incluye el número de contrato, número de factura y breve descripción de los bienes o servicios relacionados con el registro.

⁵⁹ El que se encuentra en dólares americanos.

⁶⁰ Lo que excluye los 92 registros indicados por la Administración que no han sido observados por el valor de compra de USD 107 865 887,24 y crédito fiscal de USD 19 415 859,70.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

acreditar la efectiva recepción de los bienes en favor de la recurrente y/o la efectiva prestación de los servicios prestados por los proveedores.

Que para ello se evaluará la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, así como la aportada en el procedimiento contencioso tributario, de acuerdo con lo precisado en los considerandos anteriores.

Que en cuanto a los registros que componen el denominado "Saldo Inicial" de la referida factura, la recurrente únicamente ha presentado el denominado listado "Detalle saldo inicial", en tanto ha indicado que corresponde a provisiones realizadas en el ejercicio 2010 por adquisiciones para el que habría realizado a , entre otros, no obstante, estas afirmaciones no se encuentran sustentadas, dado que la recurrente no ha presentado documentación que permita acreditar la efectiva prestación de los indicados servicios ni la entrega de los bienes adquiridos. En tal sentido, no habiendo cumplido la recurrente con acreditar lo solicitado por la Administración, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a los demás registros que componen la mencionada factura, la recurrente ha presentado el documento , así como diversa documentación relacionada a dichas operaciones, la que se evalúa en los siguientes términos:

- Factura N° (Plan Maestro de permisos)

Que a foja 28565 obra la Factura N° por "70% final del monto del contrato para la preparación del Plan Maestro para la identificación de los permisos ambientales para construcción y operaciones de acuerdo al Plan Maestro ; y Orden de Servicio N° por el valor de compra de USD 52 110,80. Esta orden de servicio, de fojas 28562 y 28563, fue emitida por por el valor de compra de USD 74 444,00, por el referido

Que obra en autos, la versión final del mencionado (Informe N° 2011), de fojas 28393 a 28560, elaborado por el proveedor con sustento en la información de propiedad y/o elaborada por según se da cuenta en su contenido, respecto del , el cual se encuentra comprendido por el listado de permisos de acuerdo al Plan del - etapa de construcción, estrategias para la gestión de permisos, así como aquellos relacionados con el reasentamiento de incluyendo listados de permisos críticos. A su vez, a foja 28561, se advierte que la mencionada factura fue enviada a el 9 de marzo de 2011 por la elaboración del indicado documento.

Que en ese sentido, de la evaluación en conjunto de los mencionados medios de prueba se puede apreciar que en forma razonable acreditan la prestación efectiva del servicio que sustenta la emisión de las facturas observadas, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Facturas N° y

Que a fojas 28670 y 28676 obran las Facturas N° por 40% a la entrega del manual de usuario correspondiente al y entrega final, de acuerdo con la Orden de Servicio N° por los valores de compra de USD 24 215,60 y 12 107,80, respectivamente. De la referida orden de servicio, de fojas 28672 y 28673, se aprecia que fue emitida por al proveedor solicitando se elabore y entregue el manual de usuario de Balance de Aguas para el referido proyecto.

 40



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que obra en autos el documento - Manual de Usuario del de Balance de (Número de Informe N°), de fojas 28592 a 28660, elaborado por el proveedor, del que se aprecia que su objetivo consistía en evaluar el balance de agua integral del adicionalmente se advierte que mediante carta de envío de foja 28671 el proveedor remitió la respectiva factura con referencia al citado documento. De igual modo, a fojas 28667 y 28674, se dejó constancia en el Estado de Pagos, suscrito por el proveedor y las cancelaciones de estas facturas, indicándose su aprobación sin observaciones.

Que en ese sentido, de la evaluación en conjunto de los mencionados medios de prueba se puede apreciar que en forma razonable acreditan la prestación efectiva del servicio que sustenta la emisión de las facturas observadas, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Facturas N° (Plan de Cierre)

Que a fojas 52022 y 52028 obran las mencionadas facturas por adelanto del 10% al inicio de la elaboración del y 35% del monto del contrato al segundo mes de servicios por la elaboración del , de acuerdo con la Orden de Servicio por el valor de compra de USD 18 809,40 y USD 65 832,90, respectivamente. La mencionada orden de servicio, de fojas 52025 y 52026, fue emitida por al proveedor para la elaboración del mencionado Plan de Cierre.

Que del Plan de Cierre de la Unidad Minera , de fojas 52002 a 52021, se advierte que fue elaborado por el proveedor, en el cual incluyó el área de mina y el mineroducto, habiendo remitido la respectiva factura mediante carta de envío de foja 52023, de lo que se deja constancia en los correos electrónicos de foja 52024, que dan cuenta de la comunicación por el personal del

Que en ese sentido, de la evaluación en conjunto de los mencionados medios de prueba se puede apreciar que en forma razonable acreditan la prestación efectiva del servicio contratado, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Factura N° (Estudio de mecánica de suelos)

Que a foja 51091 obra la mencionada factura que emitió por "Servicios profesionales realizados en el Estudio de Mecánica de Suelos para el camino de acuerdo con el Estado de Pago N° 1 - por el valor de compra de USD 532 791,07.

Que obra en autos de modo incompleto el Contrato N° de fojas 51047 a 51071, que habrían suscrito las referidas empresas el 1 de enero de 2011, en el que se menciona que debía realizar un estudio de mecánica de suelos para el camino y como se aprecia la numeración de dicho contrato no corresponde al número del contrato consignado en la Factura N°

Que asimismo, a fojas 51076 y 51077, se observa la Orden de Servicio N° por la que requirió a un estudio hidrológico y geotécnico para ejecutar los detalles de ingeniería del acceso vial desde , cuyo importe ascendería a USD 536 499,00, monto distinto al contenido en la factura antes mencionada.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que como se advierte, no existe certeza que el estudio a que aluden el citado contrato y orden de servicio, corresponda al estudio de mecánica de suelos para el
por el que se emitió la Factura N°

Que en todo caso, de la demás documentación presentada por la recurrente, de fojas 51081 a 51088 se aprecian cuadros que contienen detalles de los costos asociados al Estado de Pago N° del Contrato y de foja 51078 la constancia de recepción de la Factura N°

los que, sin embargo, no acreditan la realización efectiva de los servicios correspondientes al Estudio de Mecánica de Suelos para el camino

Que asimismo, la recurrente también adjuntó diversos informes, de fojas 50594 a 51032, advirtiéndose que: i) El Informe Hidrológico de - Ruta Estudio Geotécnico e Hidrológico

de fojas 51003 a 51032, presenta la información del Sector 1 correspondiente al tramo entre el desvío a y el desvío a que corresponde al camino de acceso desde siendo el Sector el que une

Hidrológico ii) El Informe Hidrológico - Ruta Estudio Geotécnico e de fojas 50713 a 51002, tiene como

objetivo proporcionar la información hidrológica que sirva para el diseño de la infraestructura hidráulica necesaria y/o el mejoramiento de la ya existente a lo largo de la Ruta ; iii) El Informe de Investigación de los Suelos de Fundación de los Estudio -

Ruta , de fojas 50629 a 50712, trata sobre el estudio de muros de contención ubicados en el tramo de la carretera desvío y iv) El Informe Geológico - Geotécnico del

Estudio Geotécnico e Hidrológico del , de fojas 50594 a 50628, comprende la evaluación de la capacidad admisible para la cimentación de los estribos del futuro de lo que se tiene que dichos documentos no acreditan la realización

de los servicios correspondientes al Estudio de Mecánica de Suelos para el camino
Planta Concentradora -

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente no ha sustentado con documentación fehaciente la prestación de servicios por concepto de Estudio de Mecánica de Suelos para el
Planta Concentradora - , por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Facturas N° (Estudio de Impacto Ambiental)

Que a fojas 48690, 49242 y 50017 obran las mencionadas facturas de 25 de mayo, 26 de julio y 28 de noviembre de 2011 por servicios profesionales realizados en el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del incluyendo los componentes lineales de acuerdo con las Órdenes de Servicio N° , por los valores de compra de USD 21 500,92, USD 348 000,00 y USD 32 610,83, respectivamente. Dichas órdenes de servicio, de fojas 49239, 49240, 48686 y 48687, fueron emitidas de acuerdo con los alcances del Contrato N° por elaboración del EIA y trabajos adicionales EIA - respectivamente.

Que en las Cláusulas Generales y Anexos A y B del Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría para la Elaboración del Estudio de Impacto Ambiental de los 106/08, a fojas 48579 a 48685, suscrito por la proveedora y ambas partes convinieron en que la contraprestación por el servicio de elaboración de los indicados estudios, ascendería a la suma de USD 7 350 715,00 (Elaboración del EIA del Proyecto por USD 3 425 968,00 y 3 924 747,00, respectivamente) y que este se cancelaría bajo la modalidad de "Tiempo y Materiales", acordando, a su vez, que los honorarios profesionales se facturarían

42



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

mensualmente de acuerdo con el avance realmente ejecutado en base a las tarifas horarias presentadas y los costos indirectos constituirán los realmente ejecutados con un margen de ganancia del 5%.

Que respecto del mencionado contrato se efectuaron modificaciones, entre otras, mediante las cláusulas tercera y quinta adicionales, de fojas 48559 a 48563 y 48567 a 48571, por la prestación de servicios adicionales en la elaboración del Estudio de Impacto Ambiental para el incrementándose la contraprestación en los siguientes montos adicionales: USD 766 502,00 y USD 448 000,00, respectivamente, e indicándose que los demás términos del contrato no modificados se mantenían vigentes.

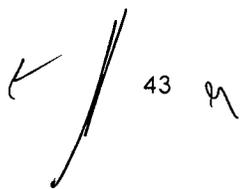
Que conforme se aprecia las facturas fueron emitidas con referencia a las prestaciones relacionadas con el Contrato N° y cláusulas adicionales, y que según lo convenido por ambas partes la facturación correspondería a los trabajos ejecutados.

Que en cuanto a la Factura N° de la Orden de Servicio N°, de fojas 48686 y 48687, se aprecia que su emisión corresponde a los servicios materia de la tercera y quinta cláusulas adicionales al contrato de prestación de servicios de consultoría para la elaboración del estudio de impacto ambiental del proyecto Contrato N° de fojas 48559 a 48563 y 48567 a 48571, en las que se indica que debido a las modificaciones en el trazo del para el proyecto se requería la realización de estudios de línea base adicionales y evaluación de nuevos componentes, y que como parte de la ejecución del era necesario servicios adicionales referidos al levantamiento de información de la traza del y de la línea base social, así como otros servicios adicionales, por lo que se acordó la prestación de servicios adicionales en la elaboración del estudio de impacto ambiental para el mencionado proyecto; observándose a fojas 48371 a 48547 y 48553 a 48558, el informe elaborado por la proveedora correspondiente al

- Cambios en el Alcance y Estimado de Costos – Segundo Adicional", en el que se da cuenta de las actividades adicionales a ser realizadas por la proveedora en el marco del Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del y su proceso de evaluación conjuntamente con el estimado de los costos adicionales al monto aprobado para el IEA del en relación con la realización de nuevos estudios de línea base ambiental en el ámbito del y carretera de acceso, debido al desarrollo del nuevo trazo definido, incremento de la línea base social para realizar estudios, entre otros; asimismo, contiene el detalle de los cambios en el alcance original del desarrollo del IEA, tales como trabajos adicionales y los estimados de costos adicionales referentes a geomorfología y peligros naturales, hidrología, hidrogeología, línea base de socio – economía, informes finales del IEA, levantamiento de observaciones, entre otros; así como el Estudio de Impacto Ambiental elaborado por la proveedora, en el que se da cuenta de la descripción del proyecto, delimitación del área de influencia, características ambientales del área del proyecto, componentes del posibles impactos ambientales y sociales, medidas de prevención, control y mitigación de los impactos ambientales, resumen de línea base social (explicación de la metodología de línea de base socio-económica y trabajos realizados, en relación con las áreas de estudio local de las áreas plan de relaciones comunitarias, plan de cierre y conclusiones, entre otros.

Que de otro lado, respecto a las Facturas N° a fojas 50013 y 49237, se adjuntaron los Estados de Pago N° 22 y 23 con el detalle de las tareas realizadas (Informe EIA, levantamiento de observaciones, tercer levantamiento de observaciones MTC, PMA⁶¹ actualizado y modificación) y los costos respectivos, que fueron facturados.

⁶¹ Plan de Manejo Ambiental.

  43 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que adicionalmente a fojas 50009 a 50012 obra el documento *Estudio de Impacto Ambiental* – en el que se advierte el detalle de las horas trabajadas por personas en las diversas tareas mencionadas.

Que asimismo, a fojas 50073 a 50151 y 50189 a 50576 obran los informes elaborados por la proveedora en relación con el Estudio de Impacto Ambiental relativo al tales como "Estudio de Impacto Ambiental - Respuestas a Observaciones

Informe N° Oficio N° Informe N° "Estudio de Impacto Ambiental - Respuestas a Observaciones Informe N°

N° Informe N° "Estudio de Impacto Ambiental - Respuesta a Observaciones Informe N°

Apéndice A – Acceso de Servicio del "Estudio de Impacto Ambiental - Respuesta a Observaciones Informe N° Informe N°

Manejo Ambiental Actualizado con Temas de Observaciones al EIA – Implementación de Recomendaciones al EIA" y "Estudio de Impacto Ambiental - Plan de Compensación por los Impactos Generados sobre el Recurso Hídrico y Recurso Biológico". Asimismo, a foja 50577, se aprecia la carta remitida por a la

mediante la cual indica que cumple con presentar el levantamiento de las observaciones formuladas por dicha dirección mediante el Oficio N°

Que a fojas 48693 a 49085, 49221 a 49236, 49245 a 49526 y 49744 a 50007, obran adicionalmente, en relación con el Estudio de Impacto Ambiental del los informes elaborados por la proveedora denominados "Respuesta a las Observaciones del Tercera Ronda. Informe N°

"Respuestas a Observaciones del Informe N° "Respuestas a Observaciones Otras Entidades. Cooperación – Acción Solidaria para el Desarrollo.

"Respuestas a Observaciones Otras Entidades. "Respuestas a Observaciones Otras Entidades. Observaciones Otras Entidades. –

"Respuestas a Observaciones Otras Entidades. Autoridades Ediles y Representantes de la Sociedad Civil de la "Respuesta a Observaciones del

"Respuesta a las Observaciones del Opinión Técnica N° "Respuestas a Observaciones del Observaciones 1-28", "Respuestas a Observaciones del Observaciones y

"Respuestas a Observaciones del Observaciones así como las respectivas cartas de envío de estos documentos al a fin de levantar las observaciones que le fueron comunicadas respecto del Estudio de Impacto Ambiental.

Que como se advierte de lo expuesto, la evaluación en conjunto de la documentación presentada permite concluir que se encuentra acreditada la realización de las actividades por las cuales se emitieron las facturas observadas, en relación con el Estudio de Impacto Ambiental del por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

44



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

USD 4 260,00, USD 1 995,52, USD 450,15 y USD 450,00⁷⁴; cuarterones de madera por los importes de USD 20 947,18, USD 20 970,09, USD 20 977,75 y USD 21 054,56⁷⁵; placas de seguridad por el valor de compra de USD 660,00⁷⁶; con 6 cables adicionales para conexión de equipos por el valor de compra de USD 2 138,00⁷⁷; campana extractora, mangueras, fajas de transmisión para bomba de agua, entre otros, por los importes de USD 3 234,51, USD 1 495,00, USD 796,30 y USD 385,00⁷⁸; otro bien por el valor de compra de USD 10 500,00⁷⁹; kit de seguridad para camioneta, estantes, balanza de plataforma y otros por los valores de compra de USD 136,68, USD 1 083,42, USD 964,21, USD 310,00, USD 155,00, USD 155,00 y USD 125,64⁸⁰; compresora horizontal por USD 1 595,05⁸¹; bolsas de polipropileno de arena por los valores de compra de USD 6 061,72 y USD 5 958,83⁸²; impresora, proyector, cámara y televisor por los valores de compra de USD 4 005,11, USD 25 911,15, USD 2 761,06, USD 1 193,94 y USD 280,00⁸³; bidones de agua por el valor de compra de USD 2 801,13⁸⁴; contenedores habilitados para almacén y oficinas, así como aire acondicionado para estos por los valores de compra de USD 23 978,00, USD 8 284,00 y USD 1 900,00; hardware y periféricos de equipos de cómputo por los valores de USD 90,00, USD 2 151,60, USD 1 934,66, USD 1 094,44, USD 810,00, USD 700,00, USD 686,72, USD 522,50, USD 388,89, USD 146,40, USD 98,00, USD 47,00, USD 47,00, USD 47,00, USD 34,33, USD 47,00, USD 24 206,00, USD 5 461,04, USD 2 265,00 USD 1 729,00, USD 980,00, USD 486,88, USD 406,00, USD 330,00, USD 203,23, USD 45,16, USD 30,00, USD 29,00, USD 3 081,45, USD 1 512,71, USD 315,00, USD 420,00, USD 170,46, USD 132,80, USD 26 712,25, USD 26 712,25, USD 1 606,00, USD 273,00, USD 273,00, USD 252,00, USD 136,50, USD 136,50, USD 37 016,00, USD 14 300,00, USD 7 902,00, USD 91,41, USD 8 250,00, USD 187,00 y USD 157,73⁸⁵, respectivamente.

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio jurisprudencial antes glosado, no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago observados ni que estos se encuentren registrados, sino que es necesario que la recurrente acredite que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación adicional que en forma suficiente y razonable sustente ello, por lo que la presentación de dichos documentos no resulta suficiente para acreditar la efectiva realización de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes de pago.

Que en las guías de remisión remitente emitidas por los proveedores y dirigidas a de fojas 21338, 21342, 21345, 21349, 21355, 21361, 21370, 21376, 21378, 21382, 21385, 21388, 21391,

- ⁷⁴ Montos que se encuentran consignados en el documento Detalle en la columna ' en los registros
- ⁷⁵ Montos que se encuentran consignados en el documento Detalle en la columna en los registros
- ⁷⁶ Monto que se encuentra consignado en el documento Detalle en la columna en el registro
- ⁷⁷ Monto que se encuentra consignado en el documento Detalle en la columna ' en el registro
- ⁷⁸ Montos que se encuentran consignados en los registros del documento Detalle
- ⁷⁹ Monto que se encuentra consignado en el documento Detalle en la columna ' en el registro
- ⁸⁰ Montos que se encuentran expresados en algunos casos en moneda nacional en dichas facturas y se consignan a su vez en los registros del documento Detalle
- ⁸¹ Monto que se encuentra consignado en el documento Detalle en la columna en el registro
- ⁸² Montos que se encuentran expresados en moneda nacional en dichas facturas y se consignan a su vez en el documento Detalle en específico en la columna ' en los registros
- ⁸³ Montos que se encuentran expresados en moneda nacional en dichas facturas y se consignan a su vez en el documento Detalle en específico en la columna ' en los registros
- ⁸⁴ Monto que se encuentran expresado en moneda nacional en la factura y se consigna a su vez en el documento Detalle en específico en la columna en el registro
- ⁸⁵ Montos que se encuentran consignados en el documento Detalle
- ⁸⁶ Así como las guías de remisión transportista respectivas.

47



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

21394, 21400, 21405, 21411, 21412, 21672, 21673, 21689 a 21692, 22064, 22529, 22530, 22550, 22570, 22586, 22885, 22898, 43363⁸⁷, 43461, 43462, 43468, 43479, 43494, 43496, 43535, 43555, 44512, 44523, 44543⁸⁸, 44633, 44647, 44656, 44694, 44782, 44796, 44797, 44808, 44809, 44810, 45598, 45769, 45794, 45806, 45819, 45841, 45853, 45857, 45884, 45925, 46686, 46712, 46734, 46753, 46774, 46795, 46809, 46829, 48162, 48169, 48176, 48183 y 48190, respecto del traslado de los mencionados bienes, se aprecian como puntos de llegada a la (Almacén correspondiente al almacén),

advertiéndose que algunos no corresponden al domicilio, establecimiento o almacén de la recurrente o al según su Comprobante de Información Registrada, de fojas 53059 a 53064, no habiendo la recurrente acreditado lo contrario, y en los casos que sí corresponderían a aquella, se observan que algunos (como los locales ubicados en así como el fueron declarados también como establecimientos de no obstante, en ningún caso se aprecia constancia alguna de recepción por o a nombre de la recurrente, ni controles de ingreso a almacén que evidencien que en caso haber compartido estos almacenes, se hubiese llevado un control respecto de los bienes adquiridos a favor de la recurrente, respecto de los demás bienes de por lo que no se tiene certeza respecto de la recepción de los bienes por o en favor de la recurrente.

Que de los reportes de recepción de material, de fojas 21674, 21675, 21693 a 21695, 22066, 22067, 22531, 22532, 22551, 22571, 22587, 22886, 22899, 43364, 43365, 43480, 43536, 43556, 44502, 44514, 44525, 44549, 44641, 44648, 44657, 44658, 44691 a 44693, 44696, 44697, 44783, 44799, 44812, 45599, 45768, 45792, 45793, 45805, 45817, 45818, 45830, 45831, 45852, 45858, 45859, 45887, 45928, 45929, 46689, 46715, 46735, 46754, 46775, 46796, 46810, 46839, 48163, 48170, 48177, 48184 y 48191, se advierte que indican los datos del los datos del encargado del transporte, la descripción de los bienes y como lugar de entrega:

sin embargo, ello no permite acreditar con certeza el traslado de los bienes a los almacenes o establecimientos de la recurrente o a su campamento minero, ni por tanto su recepción por aquella.

Que si bien a fojas 21336, 21337, 21341, 21344, 21347, 21348, 21352 a 21354, 21360, 21363, 21364, 21367 a 21369, 21374, 21375, 21379, 21381, 21384, 21387, 21390, 21393, 21396 a 21399, 21403, 21404, 21408 a 21410, 21669 a 21671, 21676 a 21683, 21686 a 21688, 21696 a 21703, 21706 a 21712, 22063, 22068 a 22073, 22522 a 22528, 22535 a 22543, 22545 a 22549, 22552 a 22561, 22563 a 22569, 22572 a 22582, 22584, 22585, 22588 a 22600, 22884, 22886 a 22894, 22897, 22900 a 22904, 22906 a 22910, 43360 a 43362, 43366 a 43373, 43375 a 43383, 43450 a 43460, 43463, 43465, 43467, 43476 a 43478, 43481 a 43483, 43485 a 43488, 43493, 43497, 43498, 43537 a 43547, 43531 a 43533, 43550 a 43554, 43557 a 43564, 43566 a 43569, 44501, 44503 a 44505, 44507 a 44509, 44511, 44513, 44515 a 44517, 44519 a 44521, 44524, 44526 a 44532, 44534, 44535, 44537 a 44542, 44544 a 44548, 44550 a 44556, 44558 a 44562, 44634 a 44640, 44642 a 44644, 44649 a 44653, 44659 a 44663, 44665 a 44693, 44698 a 44700, 44702 a 44705, 44778 a 44781, 44784 a 44790, 44792, 44793, 44798, 44800 a 44805, 44811, 44813 a 44818, 44821 a 44828, 45591 a 45595, 45597, 45600 a 45607, 45610 a 45615, 45761 a 45767, 45770 a 45781, 45784 a 45791, 45796 a 45804, 45808 a 45816, 45821 a 45829, 45832 a 45840, 45843 a 45851, 45855, 45856, 45860 a 45874, 45878 a 45883, 45885, 45886, 45889 a 45921, 45923,

⁸⁷ Es preciso mencionar que la Guía de Remisión - Remitente N° se encuentra ilegible, no sustentando, por tanto, el traslado de los bienes a la recurrente y su recepción.
⁸⁸ Es preciso mencionar que la Guía de Remisión - Remitente N° se encuentra ilegible, no sustentando, por tanto, el traslado de los bienes a la recurrente y su recepción.
⁸⁹ Según Comprobante de Información Registrada de fojas 53043 a 53058 y reportes de fojas 53065 y 53066.

48



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

45924, 45926, 45927, 45930 a 45935, 45938 a 45941, 46683 a 46685, 46688, 46690 a 46697, 46699 a 46707 46709 a 46711, 46714, 46716 a 46723, 46725 a 46728, 46731 a 46733, 46736 a 46747, 46749 a 46752, 46755 a 46762, 46765 a 46769, 46771 a 46773, 46776 a 46783, 46786 a 46794, 46797 a 46804, 46807, 46808, 46811 a 46818, 46821 a 46828, 46831 a 46838, 46840 a 46847, 48131 a 48161, 48164 a 48166, 48168, 48171 a 48173, 48175, 48178 a 48180, 48182, 48185 a 48187, 48189 y 48192 a 48199, obran reportes, registros contables, consulta de estados de cuenta, resumen semanal cuentas por pagar, detalles de pagos, comprobante de retenciones, y correos electrónicos cursados (entre el . . . y . . .) referentes a las retenciones a efectuar respecto de las operaciones, tales documentos solo se relacionan con los pagos de las mencionadas facturas y la respectiva detracción o retención, así como órdenes de compra y documentos de revisión de estas últimas, se relacionan con las condiciones de compra pactadas por el agente representante de . . . ; sin embargo, no acreditan el traslado, recepción y control de los bienes por parte de la recurrente en sus establecimientos, almacenes o en su campamento . . .

Que por tanto, de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar las operaciones observadas en su favor, por lo que en este extremo corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada.

(Facturas N° . . .) y
 Notas de Crédito N° . . .)

Que obran a fojas 24725, 24730, 24741, 24747, 24807, 24811, 42801, 42824, 42838, 42856, 42865, 42873, y 42885, los mencionados comprobantes de pago emitidos por el servicio de estudio de ingeniería para : . . . por los importes de USD 2 722 633,80, USD 28 823,19, USD 93 638,72, USD 243 973,97, USD 292 306,34, USD 319 493,18, USD 350 515,36 y USD 367 830,88, así como los valores de las notas de crédito por USD 1 043 946,02, USD 687 703,15, USD 476 947,00, USD 244 091,18 y USD 170 838,71⁹⁰.

Que de fojas 42791 a 42800, 42802 a 42823, 42826 a 42837, 42840 a 42855, 42857 a 42864, 42866 a 42871, 42874 a 42884 y 42887 a 42893, obran las órdenes de servicios, las notas de créditos, los reportes, registros contables, detalles de pagos, valorizaciones de los costos y gastos, regularizaciones de factura, cartas o correos electrónicos cursados entre las partes referidas a la remisión de las facturas, notas de crédito o a las gestiones de cobro, detalles de pagos, transferencias de fondos realizadas a favor del proveedor, y el certificado de . . . para efecto de la aplicación del convenio para evitar la doble tributación, las cuales se relacionan a los pagos de las mencionadas facturas o la solicitud del servicio bajo análisis, mas no acreditan la prestación efectiva del servicio de estudio de ingeniería a favor de la recurrente, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Invoice N° . . .) y
 (Invoice N° . . .)

Que obran a fojas 42763, 42780, 42785 y 42790, las mencionadas facturas emitidas por dichos proveedores a . . . por el servicio de ingeniería preliminar y servicios estimados para determinar un . . . precio de la implementación del sistema de fajas transportadoras del mineral por USD 100 000,00 y por el servicio de . . . esto es, pólizas de seguro para el transporte marítimo de carga por los importes de USD 168 750,00, USD 168 750,00 y USD 50 000,00⁹¹.

⁹⁰ Los montos de las facturas se encuentran registrados en el Reporte Detalle . . . de fojas 10691 a 11074.

⁹¹ Los montos de las facturas se encuentran registrados en el Reporte Detalle . . . de fojas 10691 a 11074.

[Handwritten signature] 49 *[Handwritten signature]*



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que si bien a fojas 42734 a 42762, 42764 a 42766, 42769, 42771 a 42779, 42781 a 42784 y 42786 a 42789, obran las cartas dirigidas a los bancos para que realicen la transferencia de fondos al exterior a favor de los proveedores, los reportes y registros contables de los pagos realizados, correos electrónicos cursados entre las partes referidas a las condiciones de pago, y las notas de crédito emitidas a , estos documentos solo se relacionan con los pagos de las mencionadas facturas, así como las órdenes de servicios y los formularios de aprobación de las facturas se relacionan con los términos y condiciones de los servicios solicitados, sin embargo, no acreditan en el caso de las pólizas de seguro que estas efectivamente se hubiesen otorgado en favor de las cargas empleadas en el |
 asimismo, tampoco sustentan la efectiva prestación del servicio de ingeniería mencionado o la ejecución de actividades relacionadas con este servicio; aspectos que le fueron requeridos sustentar a la recurrente durante el procedimiento de fiscalización y que fueron posteriormente observados, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Factura N°) y (Invoice N°) ; Proforma Invoice N° (Invoice N°)
 y (Invoice N°) (Invoice N°)
 (Factura N°) (Invoices N°) y
 (Invoice N°) Invoice N° Invoice#)
 (Invoice N°)

Que a fojas 25907, 25915, 25950, 25966, 41098, 41773, 41775, 42268, 42322, 42391, 42392, 42393, 42430, 42480, 42521, 42540, 42574, 42601, 42603, 42615, 42618, 42629, 42694, 42693, 42733, 42960, 42976, 42998, 42999, 43004, 43056, 43083, 43141 y 43157 obran las facturas emitidas por dichos proveedores a por la adquisición de diversos tubos por los importes de USD 2 750 281,00, USD 2 775 588,00, USD 1 062 500,00, USD 187 902,05⁹⁴; por el valor de compra de EUR 11 252,63, EUR 398 202,52, EUR 265 468,35, EUR 230 935,27, EUR 9 044 127,20, EUR 590 234,27, EUR 265 468,35; por el valor de compra de USD 579 533,76⁹⁵; por el valor de compra de USD 398 320,80⁹⁶; por la compra de equipos por los importes de USD 5 250 000,00, USD 1 187 669,00, USD 650 677,00, USD 650 677,00, USD 650 677,00, USD 2 375 337,00, USD 2 375 337,00, USD 200 465,00⁹⁷; por el valor de compra de USD 322 260,00 y USD 42 118,11⁹⁸; por el valor de compra de USD 863 068,00⁹⁹; por los valores de compra de USD 276 112,23 y USD 113 483,90¹⁰⁰; por los valores de compra de USD 140 059,40 y USD 140 059,40¹⁰¹; y por el valor de compra de USD 543 290,05.

⁹² No se han presentado las pólizas de dichos seguros a fin de verificar las condiciones del seguro, así como la carga que es materia de cobertura.
⁹³ Indicado por la recurrente como
⁹⁴ Montos que se encuentran consignados en el documento Detalle en la columna en los registros
⁹⁵ El monto de la factura se encuentra registrado en el Reporte Detalle de fojas 10691 a 11074
⁹⁶ Tuberías de acero y accesorios para la construcción de suministro de agua, de acuerdo con la Orden de Compra N° de fojas 26368 a 26382, 26411 y 26412.
⁹⁷ Ibidem 90.
⁹⁸ Ibidem 90.
⁹⁹ Ibidem 90.
¹⁰⁰ Ibidem 90.
¹⁰¹ El monto de la factura se encuentra registrado en el Reporte Detalle de fojas 10691 a 11074, en la columna Inv. N°

50



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que se aprecian a fojas 39722 a 39743, 39754 a 39776, 39788 a 39836, 39511 a 39569, 41069 a 41077, 42243 a 42251, 42257 a 42262, 42304 a 42307, 42315, 42316, 42357, 42323 a 42335, 42416, 42423, 42424, 42435 a 42448, 42469 a 42472, 42474, 42481 a 42495, 42631 a 42641, 42662 a 42681, 42695 a 42700, 42722, 42723, 43110 a 43112, 43119 a 43123, 43136, 43137, 43143 a 43148, 43153, 43154, 43156 y 43159 a 43164, las Declaraciones Únicas de Aduanas, packing list¹⁰², bill of lading (matriz de conocimiento de embarque)¹⁰³, certificado de origen, Documento Único de Salida, Dock receipt¹⁰⁴, los cuales se relacionan con la importación o exportación de bienes, traslado marítimo de los bienes desde el exterior, embarque de la mercancía, forma de embalaje, el peso y el origen de los bienes; así como, las cartas de crédito emitidas por entidades bancarias a favor de la recurrente, a fin de garantizar el cumplimiento de las adquisiciones realizadas por _____ no obstante, no acreditan que en efecto tales adquisiciones hubiesen sido efectuadas en favor de la recurrente.

Que a fojas 42263, 42317, 42351 a 42355, 42359, 42360, 42412 a 42414, 42496 a 42513, 42522 a 42532, 42541 a 42566, 42576 a 42597, 42788, 42727, 43125 a 43134, obran los reportes material/equipment release for shipment form, en los que se deja constancia de la cantidad de los bienes que serían embarcados, la descripción de los mismos, el nombre del _____, entre otros; los reportes de recepción de material, en los que se advierte que estos bienes fueron recibidos por _____ en los _____ cronogramas de tareas a cumplirse para el envío de los bienes y los reportes de calidad de los mismos; reportes de retiro de materiales, en los que solo se dejó constancia de la empresa que efectuaría el transporte de los bienes; sin embargo, no se advierte mayor documentación que acredite que posteriormente fueron trasladados a los almacenes de la recurrente o a su _____

Que si bien a fojas 39570 a 39689, 39691, 39704, 39706, 39718, 39719, 39750, 39751, 39782, 39783, 39785, 39786, 39839, 39840, 41078 a 41097, 41744 a 41772, 41774, 42252 a 42254, 42264 a 42267, 42269 a 42303, 42308 a 42314, 42318 a 42321, 42336 a 42350, 42358, 42361 a 42366, 42372 a 42390, 42394 a 42411, 42415, 42417 a 42421, 42425 a 42429, 42431 a 42434, 42449 a 42468, 42475 a 42479, 42514 a 42520, 42533 a 42539, 42567 a 42573, 42598, 42599, 42602, 42605 a 42612, 42616, 42617, 42620 a 42627, 42642 a 42661, 42682 a 42687, 42689 a 42692, 42724 a 42726, 42728 a 42732, 42701 a 42721, 42895 a 42959, 42961 a 42975, 42977 a 42997, 43000, 43001, 43003, 43006 a 43018, 43022 a 43024, 43026 a 43053, 43054, 43057 a 43079, 43081, 43084 a 43109, 43111 a 43118, 43135, 43138 a 43140, 43142, 43149 a 43152, 43155, 43158, 43165 a 43176, 43300 a 43302, 43304 a 43306, 43308 a 43310, 43312 a 43332, 43335 a 43354, obran reportes, registros contables, consulta de estados de cuenta, detalles de pagos, asiento contables, estos documentos solo se relacionan con los pagos de las mencionadas facturas; así como las órdenes de compra sobre la adquisición de los bienes, los reportes de adquisiciones adicionales y los correos cursados entre las partes referidas a la remisión de las facturas, proforma invoice, formularios de aprobación de factura, se relacionan con las negociaciones o condiciones de compra pactadas por el _____ y el proveedor, o el envío de las facturas o proformas, sin embargo, no acreditan el traslado, recepción y control de los bienes por parte de la recurrente en sus almacenes o en su _____

¹⁰² Por medio del cual el exportador detalla las mercancías embarcadas o todos los componentes de una misma mercancía de gran volumen, especificando la forma de embalaje, cantidades, calidad, marcas, series, partes, pesos, entre otros.

¹⁰³ Documento emitido por el transportista o su agente al remitente como un contrato de transporte de mercancías. Es presentado para recibir la entrega en el destino. Contiene nombre del remitente y destinatario, puertos de salida y destino, nombre del barco, fechas de salida y llegada, lista de bienes que se transportan, número de paquetes y tipo de embalaje, peso o volumen de la carga, tarifa y cantidad de flete.

¹⁰⁴ Por medio del cual se transfiere la responsabilidad de custodia de la carga del remitente al transportista _____, que a su vez sirve de sustento para elaborar el Bill of lading (conocimiento de embarque).

¹⁰⁵ Si bien a fojas 25145 a 25170 se adjuntó el Reporte de Progreso Mensual (Marzo 2011) del _____ emitido por _____ este documento no acredita la adquisición de los bienes que le habría vendido este _____ dado que en dicho documento no se detallan los bienes materia de compra ni se deja evidencia del traslado de estos a los almacenes del contribuyente o al _____

51



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que de otro lado, a fojas 39693 a 39697 y 39728 se observan los comprobantes de pago y registros referidos a las adquisiciones de bienes que habría efectuado , sin embargo, tales documentos no acreditan que se hubiesen realizado adquisiciones en favor de la recurrente, por lo que no desvirtúan la observación efectuada por la Administración. Si bien a fojas 39698 a 39793, 39797 a 39717, 39744 a 39749, 39777 a 39781, 39837, 39838, se aprecian unos reportes denominados en las que se consigna que el comprador era agente que actúa en nombre de , especificándose las fechas, código, cantidad y precio, la recurrente no acreditó que dichos bienes correspondan a los contenidos en los invoices relacionados con la observación ni que fueron trasladados a sus almacenes o al

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente no ha sustentado el traslado, recepción y control de los bienes consignados en los comprobantes de pago en sus almacenes o su campamento minero, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- (Facturas N°)

Que a fojas 41837, 41868, 41882, 41914, 41934, 41966, 41978 obran las facturas emitidas por dicho proveedor a por la adquisición de diversos bienes por USD 59 890,06, USD 11 212,25, USD 15 556,71, USD 2 674,90, USD 12 249,51, USD 4 448,63, USD 3 438,79.

Que a fojas 41785 a 41820, 41838 a 41847, 41863, 41894 a 41899, 41915 a 41917, 41927, 41928, 41939 a 41954, 41959 a 41961, 41963, 41964, 41969 a 41972, 41977 y 41980, obran las Declaraciones Únicas de Aduanas, packing list, bill of lading y el reporte de especificación del cargo, los cuales se relacionan con la importación, traslado marítimo de los bienes desde el exterior, embarque de la mercancía y forma de embalaje de dichos bienes; asimismo, los reportes de retiro de materiales, en los que se dejó constancia de la empresa que efectuaría el transporte de los bienes, los reportes del traslado de los bienes en para su posterior venta, así como listados de los bienes que fueron adquiridos y los usos de los mismos; no apreciándose mayor documentación que acreditara que estos fueran trasladados a los almacenes de la recurrente o a su campamento minero.

Que si bien a fojas 41832 a 41834, 41853 a 41856, 41874, 41875, 41913, 41918 a 41920, 41924 a 41926, 41933, 41957, 41958, 41962, 41965, 41975, 41976, 41979, 41981 a 41985 y 41987 a 41999 obran reportes, registros contables, consulta de estados de cuenta, detalles de pagos, asiento contables, estos documentos solo se relacionan con los pagos de las mencionadas facturas, así como las órdenes de compra, los reportes de aprobación de las facturas, y los correos cursados entre las partes referidos a la remisión de las facturas, se relacionan con las condiciones de compra pactadas por el agente representante de y el o el envío de las facturas acotadas, sin embargo, no acreditan el traslado, recepción y control de los bienes por parte de la recurrente en sus almacenes o en su

Que asimismo, la recurrente adjuntó diversa documentación que obra a fojas 41821 a 41825, 41827 a 41831, 41835, 41836, 41850, 41857 a 41862, 41864 a 41867, 41869 a 41871, 41876 a 41881, 41883 a 41893, 41900 a 41902, 41907 a 41912, 41921 a 41923, 41929 a 41932, 41935 a 41938, 41967 y 41968; no obstante, de su revisión se aprecia que su contenido es ilegible, lo que le resta mérito probatorio.

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente no ha sustentado el traslado, recepción y control de los bienes consignados en los comprobantes de pago en sus almacenes o su por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- (Factura N°), (Factura N°), (Facturas N°),

52



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

(Facturas N° _____),
 (Facturas N° _____);
 N° _____ y Notas de Crédito N° _____); y (Factura
 (Factura N° _____)

Que a foja 48314 obra la Factura N° _____ emitida por _____ a
 _____, por el concepto de _____ (Referencia:
 _____) por el valor de compra de USD 234 146,90¹⁰⁶. En el documento
 de foja 48312 se indica que este comprende los conceptos de _____
 así como los honorarios
 (feeds 15%) por dichos conceptos.

Que obran a fojas 43356 a 43358, la factura emitida por _____
 por honorarios por los servicios de _____ por USD 31 032,00¹⁰⁷; así
 como la Orden de Servicio N° _____ que da cuenta de la descripción del servicio solicitado y de su
 valor total.

Que a fojas 22814 y 22816 obra la factura emitida por _____ por el concepto de
 "Capacitación para la Industria de la Construcción en el Programa de
 según Convenio" por USD 437 379,91, así como la Orden de Servicio N° _____ que da cuenta de la
 descripción del servicio solicitado y de su valor total.

Que a fojas 22800 a 22803, 22806, 22809 y 22812, obran las facturas emitidas por _____
 por _____ de Programa de
 Asistencia Técnica | _____
 - Orden de Servicio N° _____ así como la aludida orden
 de servicio.

Que a fojas 22757 a 22781, obran las facturas emitidas por _____
 por servicios analíticos (calidad de agua, aire, sedimentos y suelos),
 con el detalle de las Órdenes de Servicio N° _____ así como las aludidas órdenes de
 servicio, que corresponden a las indicaciones en el pedido de prestación del servicio, y la respectiva
 constancia de recepción en la que se indica el detalle de los ítems relacionados con el servicio que se
 habrían prestado, sin acompañar documentos que evidencien la prestación efectiva de estos.

Que a fojas 21715, 21730 a 21732 y 22704 a 22714 la recurrente únicamente presentó las facturas
 emitidas a _____ por _____ por servicio de asesoría estratégica en
 comunicaciones con referencia en la Orden de Servicio N° _____ y desarrollo estrategia comunicacional
 con referencia en la Orden de Servicio N° _____ por servicios de
 telecomunicaciones - _____ y alquiler de equipo; y
 por la adquisición de disco duro.

Que la recurrente no aportó mayor documentación a fin de determinar las prestaciones relacionadas con
 los conceptos mencionados por las cuales se habrían efectuado dichos pagos, a fin de determinar la

¹⁰⁶ La factura consigna el monto de S/ 637 582,00, siendo su equivalente USD 234 146,90 que se encuentra incluido en el
 Reporte _____ de fojas 10691 a 11074.
¹⁰⁷ Según el Reporte _____ de fojas 10691 a 11074.

53



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

prestación efectiva de tales servicios¹⁰⁸ o la entrega y recepción de los bienes adquiridos en favor de la recurrente, en tal sentido procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Factura N°)

Que a fojas 41777 y 41784 obran las facturas emitidas por dicho proveedor a por el servicio de transporte marítimo de por USD 508 068,98 y USD 518 476,50.

Que obra a fojas 41778 y 41779 una Adenda de la nota de reserva en la que se dejó constancia de las condiciones entre el transportista y el comprador, así como las responsabilidades del transportista, mas no se aprecia que este hubiese sido suscrito por el proveedor o el agente de y por ende que estuviese vinculado a las indicadas facturas.

Que si bien a fojas 41780, 41781 y 41783, obran el borrador del conocimiento de embarque y la nota de embarque en el que se detallan los datos del proveedor y el agente que actúa en nombre de , la descripción del tipo de carga, flete, y los términos pactados, no se observa que tales documentos se encuentren vinculados con el servicio consignado en los comprobantes de pago indicados, no habiendo la recurrente presentado mayor documentación que acredite que correspondan a la prestación del aludido servicio.

Que el reporte de pago de las facturas, de foja 41782, tampoco sustenta la efectiva prestación del servicio de transporte marítimo a favor de la recurrente, por lo que del análisis conjunto de los medios probatorios se aprecia que no se encuentra acreditada la efectiva prestación del servicio; en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°) y (Facturas N°) (Factura N°) (Factura N°)

Que obran a fojas 41204, 41207, 41214, 43448, 43474, 43580, 43582, 43584, 44892, 44893, 44895 y 44898, las facturas emitidas a por "Servicio de identificación y percepción de principales actores locales y autoridades de grupo de interés hacia el por USD 21 715,53, USD 21 953,90, USD 21 857,92 y USD 22 172,95¹¹⁰; por por campaña de exámenes médico ocupacionales - por los importes de USD 15 968,80, USD 17 042,61 y USD 44 412,19¹¹¹; por por mantenimiento de equipos instalados por el importe de USD 35 302,39; por por el servicio de capacitación en servidumbre y usufructo a personal de por el importe de USD 3 938,73¹¹²; y por por servicios de consultoría por USD 22 854,00, USD 15 446,00 y USD 13 950,00.

¹⁰⁸ En el caso del con la Factura N° no resulta suficiente que a foja 22813 obre el Oficio N° en relación sobre convenio de capacitación, dado que en dicho documento solo se hace referencia al envío de tal factura.
¹⁰⁹ Conforme se dejó constancia en la resolución apelada, de foja 52471.
¹¹⁰ Los montos de las facturas se encuentran registrados en el Reporte Detalle de fojas 10691 a 11074.
¹¹¹ Las facturas consignan los montos de S/ 43 560,96, S/ 122 400,00 y S/ 47 600,00, siendo su equivalente USD 15 968,80, USD 17 042,61 y USD 44 412,19, que se encuentran incluidos en el Reporte de fojas 10691 a 11074
¹¹² La factura consigna el monto de S/ 10 800,00, siendo su equivalente en dólares USD 3 938,73, que se encuentra en el Reporte de fojas 10691 a 11074.

54



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que a fojas 41199 a 41203, 41205, 41206, 41208 a 41213, 43438 a 43447, 43471 a 43473, 43572 a 43579, 43581, 43583 y 44889 a 44891, obran las órdenes de servicio¹¹³, las constancias de pago por los servicios indicados, el pago de detracción, correos electrónicos, los cuales solo dan cuenta del pedido del servicio, las retenciones efectuadas, la remisión de los comprobantes de pago emitidos por el proveedor; así como los certificados de para efecto de la aplicación del convenio para evitar la doble tributación.

Que como se advierte, la documentación presentada se encuentra relacionada con la contratación del proveedor, el pago de la factura y cumplimiento de obligaciones con entidades públicas relacionadas con la contratación, no habiendo la recurrente presentado documentación adicional que acredite fehacientemente la prestación de los mencionados servicios; en tal sentido procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- (Invoice N°)

Que obran a fojas 41220 y 41237 las facturas emitidas a por renovación anual y mantenimiento de la licencia del software por USD 47 477,14 y USD 29 508,43, conforme a las Órdenes de Servicio N°

Que a fojas 41217 a 41226 y 41230 a 41235, obran las órdenes de servicio, las constancias de pago por los servicios, las retenciones efectuadas y las cartas dirigidas a la entidad bancaria para que se efectúen las transferencias de fondos a favor del proveedor, las cuales solo dan cuenta del pedido del servicio, pago y las retenciones efectuadas.

Que asimismo, a fojas 41215, 41216, 41227 y 41228, obran las comunicaciones efectuadas entre las partes referidas a la solicitud de las licencias de software, así como el monto al que ascendería tal servicio, a fin que se les pudiera otorgar dichas licencias, no habiendo la recurrente presentado documentación adicional que acreditara tal operación. En tal sentido, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- (Facturas N°

Que obran a fojas 44598, 44600, 44604, 44607, 44612, 44618, 44626, 44629 y 44631, las mencionadas facturas emitidas a por el servicio de acondicionamiento de Oficina y liquidación de obra , por los importes de USD 2 992,62, USD 6 845,86, USD 11 793,19, USD 28 832,19, USD 31 673,77, USD 35 678,84, USD 38 312,26, USD 39 358,08 y USD 4 5241,50¹¹⁴, conforme con las Órdenes de Servicio N° , de fojas 44592, 44593, 44627 y 44628, en las que se dejó consignado los datos del , importe total, descripción del servicio, entre otros, que dan cuenta del pedido del servicio.

Que asimismo, a fojas 44596, 44601, 44602, 44608, 44609, 44613 a 44615 y 44619 a 44622, se aprecian las valorizaciones y la liquidación de la obra efectuadas por la en las cuales se dejó constancia de los costos en los que se habría incurrido; no obstante, estos no se encuentran sustentados con documentos que acrediten la ejecución del servicio ni la conformidad por parte de la recurrente.

¹¹³ En el caso del compra de equipos para el

se indica que el

corresponde a la asesoría en la

¹¹⁴ Ibidem 78.

55



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que la recurrente no aportó mayor documentación a fin de determinar las prestaciones relacionadas con los conceptos por los cuales se habría efectuado los pagos, a fin de determinar la prestación efectiva de tal servicio; en tal sentido procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- (Facturas N°)

Que obran a fojas 43386, 43387 y 43436, las referidas facturas emitidas por para lanzamiento del menús atendidos en verificación y medición de cercos y en obras de la y segundos atendidos en la asamblea general.

Que respecto a la Factura N° es preciso mencionar que a fojas 43388 a 43434, se aprecia la Orden de Servicio N° sobre contrato de servicio de alimentación y los documentos de detalle de menús atendidos en el en el mes de octubre de 2011, consignándose en estos el pedido del servicio y un consolidado de cantidades de entregados; asimismo, figuran adjuntas l en las cuales se detalló los beneficiarios de tal servicio de lo que permite concluir que se encuentra acreditado el desembolso efectuado por la recurrente, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a las Facturas N° la recurrente no presentó documentación adicional que sustentara el gasto efectuado por los respectivos servicios de por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- (Factura N°)

Que obra a foja 44590 la mencionada factura emitida por los servicios de levantamiento (Estado de Pago N°) según por el importe de USD 105 962,25¹¹⁵. A su vez, si bien la recurrente no presentó los comprobantes de pago relacionados con los demás registros del mencionado proveedor incluidos en el documento Detalle de fojas 10691 a 11074, de acuerdo con la glosa de dicho documento corresponden a la Orden de Servicio N°

Que asimismo, a fojas 44563 a 44588, obran las Órdenes de Servicio N° , en el que se dejó constancia del pedido de los servicios materia de autos; la Carta N° en la que el agente de informó a la de la adjudicación del contrato, detallando el tipo de contrato, el plazo de ejecución y el valor del mismo; los documentos referidos a la autorización del contrato de prestación de servicio suscrito con las modificaciones del contrato suscrito con la citada empresa, los certificados de aceptación provisional; la valorización efectuada por la proveedora respecto de los servicios en la que se dejó constancia de los costos en los cuales esta habría incurrido; la carta mediante la cual se remite la Factura N° y el pago de las planillas laborales por parte de la proveedora; sin embargo, estos documentos no acreditan ni evidencian que los servicios contratados se hubiesen llevado a cabo, como alega la recurrente.

Que la recurrente no aportó mayor documentación a fin de determinar las prestaciones relacionadas con dichos servicios por los cuales se habría girado la mencionada factura, a fin de determinar su prestación efectiva, en tal sentido procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

¹¹⁵ Se encuentra relacionado con el registro correspondiente a la columna Inv. N° del Documento Detalle de fojas 10691 a 11074,

56



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

(Facturas N° _____), (Invoice N° _____)

Que obran a fojas 41737, 41743, 43512, 43513, 43517, 43520, 43522, 43523, 43525, 43527 y 43529 las mencionadas facturas emitidas por _____ por el Certificado de Inexistencia de Restos

_____ construcción de _____, embalaje y entrega de material arqueológico, limpieza, análisis y registro del _____; por _____ por la compra de la licencia, soporte y mantenimiento anual de software por USD 44 671,43; y por _____ por el servicio de mantenimiento y renovación de software por USD 11 929,00.

Que obran a fojas 41732 a 41736, 41739 a 41742, 43502 a 43511, 43514 a 43516, 43518, 43519, 43521, 43524, 43526 y 43528 las Órdenes de Servicio N° _____ en las que solo se da cuenta del pedido de los servicios acotados, la descripción y el valor de los mismos, los reportes de pago de las facturas acotadas y carta dirigida al Banco _____ para que se proceda a la transferencia de fondos, los que se relacionan con la contratación del proveedor y el pago de los importes facturados, no así con la prestación efectiva de los servicios contratados. Asimismo, se aprecia un documento denominado Informe Línea de Base Construcción de la _____ que habría sido presentado por _____ el cual solo contiene fotografías de distintas áreas geográficas con leyendas sobre la existencia o no de novedades arqueológicas, no obrando mayor documentación sobre la ejecución del servicio que se habría contratado, ni conformidad alguna.

Que la recurrente no aportó mayor documentación a fin de determinar las prestaciones relacionadas con los conceptos por los cuales se habrían efectuado dichos pagos, a fin de determinar la prestación efectiva de tales servicios, y sustentar la adquisición realizada, en tal sentido procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Facturas N° _____)

Que a fojas 41683, 41695, 41704, 41710, 41720, 41723 y 41731, obran las mencionadas facturas emitidas por _____ por servicios de consultoría –

Que a fojas 41635 a 41677, obra el Contrato de Prestación de Servicios de _____ suscrito entre _____ en el cual se dispuso que esta última podía requerir la prestación de servicios de asesoría relacionados con el objeto social de la proveedora, conforme a sus necesidades, siendo que de manera previa a dicha prestación, esta le enviaría un detalle completo de todos los alcances que se comprometía a realizar, adjuntando un cronograma detallado en el cual se incluirían las actividades, los recursos y los costos de dicha asesoría, los cuales debían de ser aprobados por _____ de foja 41638.

Que si bien obran a fojas 41678 a 41681, 41684 a 41693, 41696 a 41702, 41705 a 41708, 41711 a 41718, 41721, 41722 y 41724 a 41730, los certificados de _____ para efecto de la aplicación de convenio para evitar la doble tributación, reportes, registros de pagos, cartas o correos cursados entre las partes, estos hacen referencia al pago de los servicios consignados en los comprobantes de pago o a la remisión de tales comprobantes, mientras que las órdenes de servicio a la descripción de los servicios, mas no permiten acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados, por lo que no habiendo la recurrente presentado documentación adicional que sustente ello, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

57 M



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

- (Invoices N°)

Que a fojas 41372, 41373, 41378, 41379, 41387, 41389, 41390, 41392 y 41393, obran los invoices antes descritos, emitidos por , por la póliza del seguro del Contrato de Obra del reasentamiento de seguro de responsabilidad civil, comisiones e incremento en el valor del seguro de la obra por USD 10 281,25, USD 210 035,75, USD 21 565,00, USD 98 800,00 y USD 332 500,00.

Que obran a fojas 41260 a 41316, los contratos de las pólizas de los seguros vinculados al proyecto de reasentamiento de en los cuales se indicó que estaría vigente durante el periodo de construcción del citado proyecto, esto es, desde el 24 de diciembre de 2010 al 29 de diciembre de 2011, y que se cubriría las pérdidas físicas, daños o destrucciones de la obra o propiedad, planta, equipo o cualquier otro evento que no se encuentre excluido en la póliza. Además se advierte que los seguros contratados también incluían a directores, socios, ejecutivos, trabajadores o accionistas indicados en el detalle de riesgos, arquitectos, ingenieros, entre otros. Asimismo, en dichos contratos se precisó los pagos que se iban a realizar y el incremento del valor de tales pólizas.

Que a su vez, a fojas 41366 a 41368 y 41380 a 41382 obran los reportes referidos a los pagos de los montos contenidos en los invoices materia de autos.

Que estando a lo expuesto, los seguros contratados se encuentran referidos a una obra relacionada con las actividades que la recurrente llevaría a cabo en el encontrándose sustentados los desembolsos efectuados. En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- (Invoice N°)

Que obran a fojas 41113, 41141, 41142, 41172, 41198, las mencionadas facturas emitidas por por los servicios de transporte marítimo de carga por USD 485 155,00, USD 9 900,00, USD 105 350,00 y USD 126 488,91.

Que a fojas 41118 a 41123, 41127 a 41132, 41145 a 41151, 41161 a 41164, 41175 a 41178 y 41186 a 41190, se aprecian los Booking Notes suscritos con en calidad de agente de , en las que se indicó los términos y condiciones referidas al contrato de reserva de espacio en el buque, especificándose las responsabilidades del contratista al momento de efectuar la carga y descarga de la mercancía.

Que de fojas 41114 a 41117, 41143, 41144, 41157 a 41160, 41173, 41174 y 41182 a 41185, se advierten las cartas emitidas por el agente de , en las que se hace referencia a la recomendación de adjudicar la prestación del servicio marítimo a la empresa teniendo en cuenta la evaluación de las ofertas recibidas y las coordinaciones referidas a los ajustes en los servicios acordados.

Que si bien, además, a fojas 41103 a 41106, 41108 a 41112, 41124 a 41126, 41133 a 41140, 41152 a 41157, 41166 a 41171, 41179 a 41181 y 41191 a 41197, obran correspondencia dirigida a bancos para que se efectúen transferencias a favor del proveedor, reportes de pago, consulta de estado de cuenta, correos referidos a los pagos efectuados al proveedor, resumen semanal de cuentas por pagar y registros contables, estos se encuentran vinculados con los pagos efectuados a aquel, no habiendo esta presentado documentación adicional que sustente el servicio de transporte en favor de la recurrente; en consecuencia corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

   58 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

(Factura N°), (Facturas N°)

Que a fojas 45963, 45973 y 48311 obran las referidas facturas emitidas por "Valorización: Obra Programa correspondiente a N° por USD 1 357 609,00¹¹⁶, y por servicios de ingeniería de detalle de cañería de concentrado por USD 220 037,38 y USD 260 250,45¹¹⁷, respectivamente.

Que del Contrato N° "Ingeniería, Suministro y Construcción de las Instalaciones Modulares de los y sus Anexos A, B, C y D1, de fojas 48203 a 48303, suscrito entre en calidad de agente de se aprecia que acordaron que la proporcionaría los trabajos que comprendían actividades necesarias para la ejecución de las obras de urbanización y el diseño, construcción, suministro, montaje e instalaciones del conjunto de edificios nuevos prefabricados que conformarían el de así como todas las pruebas y puesta en servicio de las obras y trabajos contemplados. En el contrato se indicó como detalle: edificios de dormitorios, comedor, lavandería y almacenamiento de ropa y obras de urbanización, con las indicaciones de especificaciones técnicas de su construcción e implementación; y que la facturación y pago se realizaría con la presentación de los estados de pago por parte del los días 20 del mes o completado un hito de pago y que revisaría ese estado de pago (valorización).

Que por su parte, en el Contrato N° suscrito entre de fojas 45974 a 46001, respecto del servicio de ingeniería de detalles cañería de concentrado se convino que la modalidad de trabajo sería por precios unitarios por entregables, según sea el grado de avance de las actividades que se detallan en los estados de pago mensuales.

Que a fojas 45955 a 45962, 45964 a 45971 y 48304 a 48310 la recurrente presentó la Orden de Servicio N° emitida a , así como el estado de pago parcial vinculado al monto facturado, en el cual no se aprecian las actividades comprendidas en la valorización del servicio del programa de expansión del campamento, los Estados de emitidos por con el detalle de los rubros que componen la valorización y liquidación facturada por avance, así como el registro de pago y envío de facturación por parte del ; no obstante dicha documentación en su conjunto no sustenta la prestación efectiva de los servicios, respecto a la construcción del campamento ni ingeniería de detalle de cañería de concentrado o a la ejecución de actividades relacionadas con estos servicios, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Facturas N°) y

Que a fojas 48112, 48117, 48122, 48126 y 48130 obran las facturas por reintegros de las Valorizaciones N° 2 y 3 y Valorizaciones N° 4, 5 y 5A por la prestación de servicios de movimiento de tierras para el reasentamiento de de acuerdo con la Orden de Servicio N° , por los valores

¹¹⁶ La factura consigna el monto de S/ 3 717 133,43, siendo su equivalente USD 1 357 609,00 que se encuentra incluido en el Reporte Detalle de fojas 10691 a 11074.

¹¹⁷ Los montos de las facturas se encuentran registrados en el Reporte Detalle de fojas 10691 a 11074.

59



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

de compra de USD 93 732,26, USD 106 796,74, USD 454 537,14, USD 366 363,90 y USD 487 759, 48, respectivamente¹¹⁸.

Que de acuerdo con la descripción del alcance de los servicios contenida en el Anexo B al Contrato de

de fojas 48031 a 48103, relacionado con la emisión de las facturas, estos consistían en el movimiento de tierras para el reasentamiento de y otros que

requiera para el desarrollo de sus actividades de la concesión minera bajo la modalidad de hora máquina, encontrándose conformado los servicios por el plataformado para campamento temporal, almacenes; conformación de vías de acceso y vías internas; plataformado para viviendas; preparación y transporte de agregados; y otros que sean requeridos según necesidad del

Que en el punto del citado anexo se indica que el contratista entregaría un reporte diario (parte) en el que indicaría, como mínimo, las horas efectivas de trabajo así como una breve descripción de los servicios realizados, volúmenes de movimientos, viajes o lo que correspondiera como unidad de medida de los servicios, ocurrencias e incidentes sucedidos, problemas y demás aspectos relacionados durante la prestación de los servicios. Del mismo modo, debía presentar reportes mensuales y efectuar reuniones de coordinación técnicas con la supervisión de de manera continua (reuniones semanales y puntuales de requerirse).

Que tal como ha precisado esta instancia, los contratos no resultan suficientes para acreditar la prestación efectiva de los servicios, por cuanto de estos solo se advierte el acuerdo de voluntades de las partes para llevarlos a cabo, no así su efectiva prestación.

Que ahora bien, a fojas 48106, 48107 y 48118, obra un reporte con la descripción de maquinaria utilizada y horas trabajadas en los períodos relacionados con las Valorizaciones N° sin embargo, estos documentos no se encuentran respaldados con los partes diarios o documentación que acredite que efectivamente se utilizó dicha maquinaria para el servicio contratado. A su vez, se advierte que las demás valorizaciones y reintegro de las mismas, tampoco se encuentran sustentadas con los reportes u otros documentos que acrediten los trabajos realizados y el uso de la maquinaria para la ejecución del servicio.

Que si bien a fojas 48104, 48105, 48108, 48109, 48113, 48114, 48115, 48119, 48120, 48123, 48124, 48127 y 48128 obran la orden de servicio emitida para que se preste el servicio, constancias de depósito de la detracción relacionada con los servicios y correos electrónicos referentes al pago de las facturas, esta documentación no acredita la prestación efectiva de los servicios de movimiento de tierras contratado.

Que en tal sentido, la documentación proporcionada no resulta suficiente para acreditar la prestación de los referidos servicios; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Comercial Invoice N°)

Que a fojas 25992 y 26048 obran las mencionadas facturas emitidas por por la venta de cabina de manguera contra incendios, adaptadores, hidrantes,

¹¹⁸ Las facturas consignan los valores de compra de S/ 259 357,17, S/ 295 506,58, S/ 1 257 249,74, S/ 1 013 362,55, S/ 1 353 532,55, que representan a los equivalentes de los montos registrados en dólares en el reporte Detalle



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

monitor de fuego, y otros tipos de válvulas, por los valores de compra de USD 276 112,23 y USD 113 483,90¹¹⁹.

Que de acuerdo con lo indicado por la Administración en la resolución apelada y el Anexo N° 2.4 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 19976 a 19979, 52454 y 52455, la recurrente no demostró que los bienes adquiridos fueron efectivamente recibidos o ingresados al

Que la recurrente, a fojas 25968 a 25991, 25993 a 25999 y 26001 a 26047, presentó las Declaraciones Únicas de Aduanas, certificados de seguro marítimo, bill of lading, facturas emitidas al agente de Aduanas, packing list, documentación que se relaciona con la importación de los bienes, traslado marítimo y recepción en Aduanas del país, así como los requerimientos de material (especificaciones de bienes), órdenes de compra, históricos de pagos de órdenes de compra, reportes de registro de facturas, reportes de recepción de material, consulta de Estado de Cuenta, cartas de autorización de transferencias bancarias, resúmenes semanales de cuentas por pagar, que se refieren a los pedidos realizados de los bienes por parte de registro, autorización y pago de facturas. Cabe indicar que en los mencionados reportes de recepción de material se indican los datos del los datos del encargado del transporte, la descripción de los bienes y como lugar de entrega, únicamente delivered to/location: y en locación: lo que no evidencia que estos hubiesen sido recibidos por o en favor de la recurrente.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no presentó documentación que hubiese evidenciado el traslado de la mercadería del puerto de llegada hasta los locales de la recurrente o al ni su recepción por o en favor de aquella, no se encuentra acreditada la operación de compra, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 47620, 47622 a 47624, 47626, 47628, 47629, 47631, 47635, 47637 a 47643, 47651, 47653, 47655, 47657, 47659, 47661, 47663, 47665, 47667, 47669, 47671 y 47673 a 47678, obran las Facturas N° y emitidas por y

emitidas por y alquiler de camioneta para , por servicios de transporte de y de personal del traslado de personal, y servicios de transporte prestados a vigilancia comunal – y de personal del programa y de personal por pasantías, respectivamente, por los valores de compra de S/ 1 100,00, S/ 1 650,00, S/ 3 500,00, S/ 3 960,00, S/ 4 940,00, S/ 5 500,00, S/ 12 400,00, S/ 10 500,00, S/ 7 469,10, S/ 7 718,07, S/ 46 562,99, S/ 15 577,32, S/ 7 469,10, S/ 60 981,15, S/ 29 742,62, S/ 7 469,10, S/ 55 039,09, S/ 9 746,20, S/ 7 566,79, S/ 64 016,31, S/ 16 827,28, S/ 7 322,70, S/ 54 578,21, S/ 7 566,79, S/ 66 587,38, S/ 12 554,96, S/ 7 322,70, S/ 57 767,65, S/ 11 127,20, S/ 14 157,22, S/ 117 064,91, S/ 10 984,05 y S/ 54 773,15¹²⁰.

¹¹⁹ Montos que se encuentran consignados en el documento Detalle en la columna en los registros

¹²⁰ Cuyos equivalentes en dólares se encuentran registrados en el documento Detalle con los montos de USD 406,96, USD 610,43, USD 1 260,81, USD 1 310,52, USD 1 923,08, USD 1 923,08, USD 4 522,25, USD 3 815,41, USD 2 763,26, USD 2 770,70, USD 17 162,92, USD 5 722,75, USD 2 757,14, USD 22 403,07, USD 10 890,74, USD 2 734,93, USD 20 153,46, USD 3 568,73, USD 23 440,61, USD 6 161,58, USD 2 681,33, USD 21 152,56, USD 2 770,70, USD 4 597,20, USD 2 681,33, USD 19 984,70, USD 3 966,92, USD 5 047,14, USD 41 734,37, USD 3 968,23 y USD 19 766,31.

Handwritten signatures and the number 61.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que obra a fojas 44708 a 44727, el contrato de prestación de servicios de transporte de personal suscrito entre la | en el cual se indicó que el mencionado servicio consistía en trasladar a las personas designadas por esta última, de conformidad con cada solicitud enviada oportunamente, la cual, según la cláusula novena, debía ser remitida por correo electrónico, detallando el tipo de vehículo requerido y las fechas en las cuales se requerirá contar con el vehículo.

Que tal como ha precisado esta instancia, los contratos no resultan suficientes para acreditar la prestación efectiva de los servicios, por cuanto de estos solo se advierte el acuerdo de voluntades de las partes para llevarlos a cabo, no así su efectiva prestación, correspondiendo evaluar si se encuentra acreditado ello respecto de los servicios facturados por los mencionados proveedores, con documentación adicional.

Que sin embargo, la recurrente solo presentó las órdenes de servicio emitidas por respecto de los mencionados proveedores, así como el resumen de facturación de un determinado mes, y los documentos denominados "movimiento de unidad vehicular" y emitidos por de fojas 44743, 47619, 47621, 47625, 47630, 47633 y 47644 a 47650, los cuales solo se relacionan con la solicitud para que se presten los servicios y el pago de estos, y los documentos de "movimiento de unidad vehicular" solo contienen información respecto del nombre del conductor de la unidad vehicular, la placa del vehículo, la fecha y motivo del traslado, y el costo diario por traslado (servicio de transporte), mientras que aquellos de solo contienen información de las personas que habrían requerido el servicio de transporte, la fecha de inicio y fin del traslado, el nombre del conductor, la placa de la unidad vehicular y el costo diario por traslado, sin apreciarse mayor documentación que acreditara que en efecto se realizaron los mencionados servicios de transporte en las actividades de la recurrente por los mencionados proveedores; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- (Facturas N°
y), (Facturas N°
) , (Facturas N° y
(Facturas N°
(Facturas N°
) , (Factura N°
(Facturas N°
(Facturas N°) y
- (Factura N°)

Que a fojas 22459, 44486, 44488, 4493, 45007, 45009, 45233, 45010, 45184 a 45197, 45200, 45204, 45213 a 45218, 45221 a 45223, 45226, 45227 y 45230, 45669 a 45671, 45674, 45335, 45341, 45685, 45741, 45743, 46142, 46144, 46147, 46153, 46156, 46158, 46162, 46167, 46174, 46175, 46179, 46180, 46185, 46669, 46670, 46674, 46675, 46677, 46679, 46681, 46682, 44887, 44888, 44954 y 44955, obran las mencionadas facturas emitidas por por servicios de elaboración y ejecución de , conforme con las Órdenes de Servicio N° , por los valores de compra de USD 38 451,98, USD 9 533,88,

62



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

USD 25 263,51, USD 27 200,00, USD 39 121,74, USD 46 420,00, USD 61 724,52 y USD 3 587,17¹²¹;
 por servicio de seguridad en instalaciones del por
 los valores de compra de USD 270,92, USD 1 325,47, USD 15 280,94, USD 103,21, USD 93 599,44,
 USD 88 768,94, USD 88 116,27, USD 86 697,63, USD 86 786,41, USD 85 434,09, USD 86 151,71 y USD
 80 681,97, USD 79 884,89¹²²;
 por servicios de seguridad de
 por USD 5 303,53, USD 4 050,05 y USD 32 107,95¹²³;
 intermediación laboral, personal rotación por USD 530 768,13 y USD 769,39¹²⁴;
 por servicio de ejecución y aprobación del Estudio Definitivo de Ingeniería y Estudio de Impacto
 Ambiental según Orden de Servicio N° por USD 140
 447,71, USD 242 473,67, USD 159 972,18 y USD 117 505,85¹²⁵;
 por servicios de
 reparación y mantenimiento de vehículos y compra de repuestos y partes de vehículos según Orden de
 Servicio y Compra N°
 por servicios de capacitación en
 maquinaria pesada (Contrato N° Orden de Servicio N°)¹²⁷;
 por servicios de construcción del muros y hitos
 arqueológicos" en períodos de agosto a octubre de 2011 según Orden de
 Servicio N° por servicio de Censo demográfico y socioeconómico
 de la población, conforme con la Orden de Servicio N° por USD 26 356,18 y 41 672,49¹²⁹;
 por la valorización de la obra, conforme con las Órdenes de Servicio N° y
 , por USD 36,09 y USD 144 168,95;
 por la valorización de obra N° – reubicación de línea primaria
 por el valor de compra de USD 22 807,95¹³⁰.

Que por su parte, a fojas 22396 a 22458, 44432 a 44485, 44489 a 44491, 45005, 45011 a 45183, 45198, 45199, 45201 a 45203, 45205 a 45212, 45219, 45220, 45224, 45225, 45228, 45229, 45231, 45232, 45234 a 45334, 45628 a 45668, 45672, 45673, 45676 a 45679, 45681 a 45684, 45686 a 45689, 45691 a 45740, 45742, 46003, 46004, 46007, 46008, 46010 a 46013, 46015, 46016, 46018, 46019, 46021, 46022, 46024, 46025, 46027 a 46029, 46031, 46032, 46034, 46035, 46037, 46038, 46040 a 46043, 46045, 46047 a 46139, 46143, 46145, 46146, 46148 a 46150, 46154, 46155, 46157, 46163, 46164, 46168 a 46170, 46176 a 46178, 46181, 46182, 46519 a 46667, 46671, 46672, 46676, 46678, 46680, 44830 a 44885, 44903 a 44951, obran:

- Las mencionadas órdenes de servicio emitidas a

¹²¹ Montos que se encuentran detallados en el documento Detalle de servicio (Inv N°). relacionándose con las respectivas órdenes

¹²² Montos que se encuentran detallados en el documento Detalle los equivalentes en moneda nacional en tanto las facturas han sido emitidas por

¹²³ Montos que se encuentran detallados en el documento Detalle los equivalentes en moneda nacional en tanto las facturas han sido emitidas por

¹²⁴ Montos que se encuentran detallados en el documento Detalle los equivalentes en moneda nacional en tanto las facturas han sido emitidas por

¹²⁵ Montos que se encuentran detallados en el documento Detalle de servicio (Inv N°). relacionándose con las respectivas órdenes

¹²⁶ Los montos se encuentran detallados en el documento Detalle de servicio y compra (Inv N°). relacionándose con las respectivas órdenes

¹²⁷ Los montos se encuentran detallados en el documento Detalle de servicio y compra (Inv N°). relacionándose con las respectivas órdenes

¹²⁸ Los montos se encuentran detallados en el documento Detalle de servicio y compra (Inv N°). relacionándose con las respectivas órdenes

¹²⁹ De acuerdo con el Detalle Opex XSLB de fojas 10691 a 11074.

¹³⁰ El equivalente en moneda nacional ha sido consignado en el referido comprobante de pago. De acuerdo con el Detalle de fojas 10691 a 11074, corresponde a los registros consignados en la columna Inv N°



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

; así como su comunicación por

correo electrónico;

- Resúmenes o plantillas de costos, plantilla para la presentación de propuesta económica, planilla de personal que habría sido destacado¹³¹, valorización y liquidación de obra¹³²;
- Presentación de contrato ante autoridad de trabajo, renovación de autorización para desarrollo de actividades por dicha autoridad;
- Informe N° _____ emitido por _____, mediante el cual solicitó una ampliación de plazo de entrega de la información.
- Contrato de _____

suscrito entre

- Contrato de _____ suscrito entre _____.
- Contrato de Locación de Servicios de Intermediación Laboral en la Modalidad de Complementarios para _____
- Contrato de Prestación de Servicios de _____ N° _____ en la modalidad de temporales, complementarios y de alta especialización suscrito entre _____ y _____ y su primera cláusula adicional;
- Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría para la Ingeniería y Estudio de Impacto Ambiental Detallado en la N° _____, suscrito entre _____
- Contrato de Prestación de Servicios de _____ suscrito entre _____
- Contrato de _____ suscrito entre _____
- Contrato de _____ entre _____ suscrito
- Contrato de _____ muros y _____ N° _____ suscrito entre _____
- Contrato de prestación de servicios de censo demográfico y socioeconómico de la población: _____ N° _____ suscrito entre _____
- Contrato de prestación de servicios de consultoría a suma alzada para el desarrollo de factibilidad e ingeniería de detalle _____ suscrito entre _____ y _____
- Contrato de obra bajo la modalidad de suma alzada para la reubicación de _____ (Contrato N° _____) suscrito entre _____ y correspondencia entre ambas partes en la que se remite la factura y valorizaciones.

Que sin embargo, estos documentos no resultan suficientes para acreditar la prestación efectiva de los servicios, por cuanto de estos solo se advierte el acuerdo de voluntades de las partes para la prestación del servicio, no así su efectiva prestación, lo que debía acreditar para el caso del:

¹³¹ Al respecto, es preciso indicar que la planilla que obra a fojas 45317 a 45332, referida al servicio de intermediación laboral que habría prestado la _____ solo indica un listado de personas que habrían sido destacadas a los lugares mencionados en el contrato de servicios suscrito con dicha empresa, mas no se advierte de autos que estos hubiesen sido realmente destacados para efectuar las actividades por las cuales fueron contratados.

¹³² En las que solo se aprecian los componentes de las partidas de la obra que se habrían ejecutado, sin mayor documentación que permita evidenciar que estas actividades se realizaron.

64



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

- Servicio de rescate de sitios arqueológicos por parte de _____ con la evidencia de los trabajos de campo realizados y el informe final de estas excavaciones, de acuerdo con las especificaciones técnicas convenidas, de foja 46634.
- Servicio de seguridad por parte de _____, con elementos que acrediten el destaque y prestación de servicios de seguridad y vigilancia en las zonas de operaciones de _____ el traslado de ejecutivos en diversas ciudades, de fojas 46090 a 46093, y el destaque del personal a los controles de acceso y salida de instalaciones, y supervisión, de foja 45736.
- Servicios de _____, con elementos que acrediten el _____ y en las comunidades cercanas al _____ a efecto que se desempeñen como ayudante de obras sociales, guardianía y limpieza, manejo de _____ entre otros, de fojas 45250 a 45255, 45276, 45306 y 45307.
- Servicio de consultoría para la elaboración del _____, por parte de _____ con los informes sobre sus resultados, interpretación de datos, recomendaciones, de foja 45632.
- Servicio de mantenimiento de _____ por parte de _____ con los reportes por mantenimiento de los autos detallados en las especificaciones técnicas que se realizarían en la infraestructura proporcionada por _____ de fojas 45020, 45027, 45029 y 45030, así como el traslado de los repuestos a los almacenes que se encontrarían ubicados en dicha infraestructura.
- Servicio de capacitación en maquinaria pesada, por parte de _____, con la evidencia del traslado del personal técnico señalado por la _____ al centro poblado de _____ (terreno previamente identificado), a fin de promover la formación de técnicos auxiliares en operación y mantenimiento de equipo pesado, y la capacitación realizada al personal; así como los informes sobre los resultados y recomendaciones respecto a la prestación del servicio, de fojas 44969 a 44974, de ser el caso.
- Servicio de construcción de _____ arqueológicos, por parte de _____, con evidencias respecto del traslado de personal, equipos, herramientas, accesorios, unidades vehiculares y materiales que se convino como necesario para la ejecución de la construcción en los sitios arqueológicos ubicados en _____ Presa de agua, _____, así como los informes sobre avance de obras, reportes de incidentes, seguridad, y reuniones de coordinación que se habían establecido serían continuas, de fojas 44439 a 44443.
- Servicio de censo demográfico y socioeconómico de la población con el desarrollo e implementación de un catastro actualizado de la _____, por parte de _____, debiéndose como mínimo contar con los planos, expedientes técnicos y la base de _____ y bases de _____, de fojas 44912, 44913 y 44941.
- Servicio de consultoría para el desarrollo de factibilidad e ingeniería de detalle _____ con los _____ canteras, fuentes de agua, entre otros, por parte _____ debiendo para ello preparar informes sobre sus resultados, interpretación de datos, recomendaciones, entre otros, de fojas 44838 y 44839.
- Servicio de reubicación de línea trifásica y monofásica en la zona de _____ por parte de Servicios de Ingeniería y _____, con el acta de recepción de la obra, memoria descriptiva valorizada, planillas de metrados, listados de insumos, planos¹³³, cuaderno de obra, entre otros.

¹³³ Foja 22400.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que de acuerdo con lo expuesto, al no haberse presentado en autos un mínimo de elementos que acrediten en forma fehaciente la realización de los mencionados servicios en favor de la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 21761, 21762, 21764, 21840 a 21848, 45618, 45625 a 45627, 45755 a 45757, 45759, 45760, 47043, 47075, 47457 a 47462, 47465, 47468, 47475 a 47481, 47486 a 47489, 47492 a 47494, 47496, 47498, 47501 a 47506, 47508, 47510, 47512, 47514, 47516, 47518, 47520, 47522, 47524, 47526, 47528, 47530 a 47551, 47555, 47558, 47559, 47561 a 47571, 47573, 47574, 47575, 47577 a 47579, 47582, 47589, 47591 a 47602, 47605, 47608, 47610 y 47741, se aprecian las facturas emitidas por las citadas asesoría para servicio de educación y empleo de tecnología de información, análisis e investigación de la coyuntura socio política, alimentación, hospedaje, cafetería, transporte, ajustes de diseño para boletín, asesoría legal ambiental, actualización y ampliación de stock fotos, inscripción a capacitaciones; así como la adquisición de llantas, mangas de viento con funda, carrusel para mangas, revistas, contenedores secos, contenedores marítimos, entre otros¹³⁴.

Que al respecto, es preciso indicar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, no basta con acreditar que se cuenta con tales facturas y que estas se encuentren anotadas en los libros contables, sino que es necesario que la recurrente acredite que tales operaciones son fehacientes con la documentación suficiente y pertinente para ello, por lo que dichos documentos no acreditan la realidad de las operaciones acotadas.

Que asimismo, obran a fojas 45617, 45620 a 45624, 45745 a 45754, 47464, 47466, 47482 a 47484, 47495, 47552 a 47554, 47556, 47557 y 47560, las Órdenes de Servicios N°

vinculadas a las facturas emitidas por

; las Cartas

emitidas por

y

¹³⁴ Vinculado a los registros

según el Detalle de fojas 10691 a 11074.

66



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

, mediante las cuales se le remite a la recurrente los comprobantes de pago (Facturas N°), el documento denominado emitido por , en el que se consigna la cotización de los servicios solicitados, y el correo electrónico para programar el pago de la Factura N° emitida por el que evidencian el pedido para la prestación del servicio de mantenimiento preventivo, animación de tarjeta digital, inscripción de capacitación y la adquisición de llantas y revistas, la remisión de comprobantes de pago, la cotización del servicio de mantenimiento preventivo y coordinaciones de pago; sin embargo, estos no acreditan ni evidencian que los servicios contratados se hubiesen llevado a cabo o que los bienes adquiridos hubiesen sido trasladados hasta los almacenes de la recurrente o su centro de operaciones.

Que la recurrente no ha presentado otros documentos que respalden que las operaciones de compra y de servicios son fehacientes, esto es, para el caso de la adquisición de bienes, no cumplió con sustentar el traslado de los bienes al almacén¹³⁵, el ingreso y salida de los bienes de almacén, informes de recepción o control interno, las negociaciones entre las partes, entre otros; así como, para el caso de los servicios, no ha presentado documentación alguna que acredite los avances y resultados de las labores realizadas, reportes de la entrega de la documentación, información o trabajos realizados, o cualquier otra documentación que evidenciara indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto y de los hechos antes descritos, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones, en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que obran a fojas 47082 a 47096, 47112, 47114, 47116, 47118, 47120, 47122, 47126, 47128, 47134, 47135, 47141, 47142, 47146, 47148, 47149, 47154, 47156, 47160, 47161, 47171, 47172, 47176, 47178, 47180, 47182, 47184, 47186, 47188, 47190, 47195, 47197 vuelta, 471200, 471201 vuelta, 47202, 47207 vuelta, 47208, 47213 vuelta, 47217, 47219, 47223, 47224, 47226, 47229, 47233, 47236, 47238, 47242, 47244, 47246, 47248, 47250, 47253, 47255, 47259, los Tickets Electrónicos N°

emitidos por la , como agente intermediario en la adquisición de pasajes aéreos, en los cuales se

¹³⁵ En el caso de la , si bien a fojas 22638 a 22648, 47022 a 7042 y 47044 a 47074 obran los reportes de recepción de material, de estos no se puede apreciar la ubicación en la cual fueron recibidos, así como las guías de remisión remitente presentadas algunas resultan ilegibles y en ningún caso se aprecia constancia alguna de recepción por o a nombre de la recurrente, por lo que no se tiene certeza respecto de la recepción o destino de los bienes por o en favor de la recurrente. En el caso de si bien a fojas 22609 a 22611 obra la Orden de Compra N° en la que se indica que el lugar de entrega sería en el Almacén y por aspectos de emergencia el despacho se realizaría desde Ilo, lo que se reitera en la carta de esto no ha sido acreditado, en la que se especifica incluso que cada recepción sería registrada en una Boleta de Recepción de documento que no ha sido presentado.

67



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

dejó constancia de los datos de identificación de las personas beneficiarias, así como información respecto al vuelo.

Que a su vez, la recurrente adjuntó los documentos de cobranza, de fojas 47099 a 47110, 47123, 47151, 47152, 47157, 47162, 47173, 47191, 47213, 47214, 47220, 47227, 47230, 47234, 47239, 47251, 47257 y 47060, emitidos por _____ por el importe que debía de cancelar por la prestación del servicio de agenciamiento en la adquisición de los referidos boletos aéreos.

Que a fojas 47111, 47113, 47115, 45121, 47125, 47127, 47153, 47155, 47175, 47177, 47179, 47181, 47183, 47185, 47187, 47189, 47206 vuelta, 47212 vuelta, 47216, 47218, 47225, 47228, 47232, 47235, 47237, 47241, 47243, 47245, 47247, 47249, 47252, 47254 y 47258, obran los formatos de autorización de viaje de las personas a quienes se les habrían _____ en los que se indican el origen y destino, la fecha del viaje, el medio de transporte y el propósito del viaje, indicándose que se debía facturar a _____. Asimismo, a fojas 47117, 47119, 47129 a 47133, 47136 a 47140, 47143 a 47147, 47158, 47159, 47163 a 47170, 47192 a 47194, 47196 vuelta, 47197 a 47199, 47200 vuelta, 47201, 47203 a 47205, 47207, 47209 a 47211, 47221 y 47222, se advierten los correos electrónicos a través de los cuales se habrían realizado las coordinaciones entre _____, respecto a la emisión de los boletos aéreos o el cambio de fecha de los mismos.

Que de la documentación glosada, se aprecia que se encuentra sustentado en forma suficiente el desembolso efectuado a favor del _____ por la adquisición de los referidos boletos aéreos, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo y, en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N° _____)

Que a fojas 47386, 47390, 47394, 47396 y 47398 obran las mencionadas facturas emitidas por el pago de las cuotas de los servicios profesionales solicitados mediante las Órdenes de Servicio N° _____ y _____ por los montos de USD 39 267,49, USD 38 623,76, USD 38 623,76, USD 39 068,44 y USD 38 068,44, respectivamente¹³⁶.

Que las mencionadas órdenes de servicio, de fojas 47391, 47392 y 47395, fueron emitidas por _____ con la descripción de "proceso de gerente de concentradora para _____ honorario acorde a propuesta" y "servicios profesionales por la _____".

Que de acuerdo con el documento _____ para su organización" dirigido por _____ con anterioridad a la emisión de las órdenes de servicio, a fojas 47442 a 47456, que corresponde a una propuesta de sus servicios de búsqueda de ejecutivos para posiciones gerenciales de importancia funcional en las empresas, su servicio consistía en el proceso de búsqueda y evaluación de ejecutivos, identificando diversas competencias gerenciales y funcionales, así como la presentación de candidatos, y las coordinaciones a fin que se efectúen las entrevistas. Asimismo, se indica que los honorarios corresponderían a una parte de la remuneración de las posiciones gerenciales, estableciéndose su pago en _____ a la confirmación de búsqueda, a los días o entrega de los informes finales y a la aceptación de la contratación del candidato seleccionado.

¹³⁶ De acuerdo con el Detalle _____ de fojas 10691 a 11074 equivalente a lo consignado en las facturas por S/ 106 022,22, S/ 106 022,22, S/ 106 022,22, S/ 106 617,77 y S/ 106 617,77, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que a fojas 47261 a 47384 y 47399 a 47441, se advierten los informes remitidos por la citada empresa a de los candidatos seleccionados para los cargos de los que evidencian en forma suficiente el cumplimiento de las actividades realizadas por en la ejecución de los servicios que le fueron contratados. En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 46850, 46851, 46870, 46887, 46912, 46935 y 46957, obran las Facturas N° emitidas por servicios de transporte terrestre de bienes (molinos de bola, cuñas de elevación y equipos para), que incluye camionetas por los valores de compra de USD 4 500,00, USD 132 710,00, USD 9 600,00, USD 6 400,00, USD 34 560,00, USD 194 400,00 y USD 100 200,00¹³⁷.

Que al respecto, del rubro servicios del Anexo D – Alcance del Trabajo del Contrato de Servicios Generales N° (Servicio de Transporte de Carga Pesada), de fojas 46959 a 47010, suscrito entre en calidad de (El Contratista), se convino en que esta suministraría los servicios necesarios para el transporte nacional de bienes de sobre dimensión y sobrepeso desde recepción directa de la nave marítima o a otro destino especificado por

Que en cuanto a las Facturas N° la recurrente no presentó mayor documentación que tales comprobantes de pago, lo que no resulta suficiente para acreditar la prestación del servicio contratado, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes citado.

Que respecto de las demás facturas, se advierte que obran a fojas 46856 a 46861, 46875 a 46878, 46892 a 46903, 46917 a 46925, 46938 a 46941, 46947 y 46948, las guías de remisión – remitente emitidas por respecto del traslado de los bienes con la indicación de los puntos de llegada según lo facturado, así como las guías de remisión – transportista emitidas por el proveedor del servicio de transporte, en las que se hace referencia a las guías de remisión – remitente, y por su parte las guías de remisión - transportista emitidas por el no obstante en el caso de las guías de remisión – remitente resulta ilegible la información consignada respecto de la persona que suscribe las mismas en el destino, y en el caso de las guías de remisión – transportista no se aprecia ningún dato de identificación de las personas que prestaron el servicio.

Que si bien a fojas 46852 a 46854, 46862 a 46869, 46871 a 46873, 46879 a 46886, 46888 a 46890, 46904 a 46911, 46913 a 46915, 46926 a 46933, 46936, 46937, 46942 a 46946 y 46949 a 46956, obran reportes de calendarios de pago (invoice overview), detalle de pagos locales, constancias de depósitos de detracciones, valorizaciones de despacho de bienes, resúmenes semanales de cuentas por pagar, detalles de preformato y correos electrónicos para pago de detracciones, estos se relacionan con el pago de las facturas y obligaciones generadas al respecto, así como con valorizaciones del servicio, no obstante, no acreditan la prestación efectiva del servicios de transporte contratados.

¹³⁷ Los que se vinculan con los registros de N° del documento Detalle

descritos en la columnas



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en tal sentido, la documentación presentada no acredita en forma suficiente la prestación de los servicios facturados, correspondiendo, por tanto, mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Facturas N°

Que a fojas 46466, 46470, 46472, 46507 a 46515 y 46518 obran las mencionadas facturas emitidas por horas de gastos de operación y otros, por los valores de compra de USD 150 641,95, USD 2 649,35, USD 3 177,35, USD 677,88, USD 56 579,05, USD 607,75, USD 719,95, USD 34,41, USD 3 168,00, USD 3 668,50, USD 4 766,03, USD 118 599,50 y USD 120 460,20, respectivamente¹³⁸.

Que según las especificaciones del servicio pactadas en el Contrato de

suscrito entre de fojas 46401 a 46455, el contratista se obligó a prestar el servicio de aeronavegación a favor de , en los departamentos de para lo cual utilizaría helicópteros de su propiedad, así como proveería el pilotaje, mantenimiento y otras obligaciones, indicándose que solo podía transportar a pasajeros que señalara.

Que a fojas 46456 a 46458, 46460 a 46462, 46464, 46465, 46467 a 46469, 46471, 46473, 46474, 46476, 46478 a 46481, 46483 a 46486, 46488 a 46490, 46492 a 46494, 46496 a 46498, 46500 a 46502, 46504 a 46506 y 46516, obran las órdenes de servicios con indicación de horas de vuelo y lugar de operaciones, según lo convenido en el contrato, así como los reportes de horas comerciales de vuelo mensuales elaborados por el proveedor, con el detalle de los registros de vuelo, lugar de operaciones, piloto y datos del cliente y pasajeros, y liquidación de servicio de aeronavegación y gastos operativos (consumos en

Que por su parte, a fojas 46257 a 46399 se advierten los manifiestos de pasajeros emitidos por los registros de vuelos facturados, con el detalle de los nombres de los pasajeros, el lugar de las operaciones suscritos por el piloto de los , así como el sello correspondiente de , documentación que en conjunto evidencia la prestación efectiva de los servicios contratados, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

Que a fojas 43958 a 43960 obran las mencionadas facturas emitidas por el servicio de desarrollo del programa de capacitación denominado "Desarrollo de capacidades productivas y de gestión de los , correspondiente a los meses de agosto a octubre de 2011, de acuerdo con la ampliación aprobada en el marco del Contrato N° - Orden de Servicio N°

Que del Anexo B del Contrato de suscrito entre de fojas 43912 a 43921, se aprecia que el contratista se comprometía a desarrollar el programa de capacitación denominado "Desarrollo de capacidades productivas y de gestión para

¹³⁸ Los que se encuentran registrados en el documento Detalle

70



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

y como beneficiarios directos de la lo que comprendía la capacitación y enseñanza de las siguientes actividades: (i) Carpintería en madera, (ii) Tejidos – Bordado y (iii) Confecciones – Bordado, obteniendo resultados en el desarrollo de competencias laborales mejorando sus condiciones de empleabilidad, desarrollando y fortaleciendo capacidades de así como efectuando actividades de gestión, monitoreo, evaluación y sistematización del proyecto.

Que asimismo, el contratista se obligaba a remitir informes mensuales de gestión que contendrían informes técnicos con las actividades desarrolladas, así como una evaluación final que sería presentada al cierre del programa y contendrían un balance del desarrollo y ejecución de los servicios, desde sus inicios hasta su culminación.

Que de la Primera Cláusula Adicional al mencionado contrato, de fojas 43596 a 43599, se observa que el servicio fue prorrogado para los meses de agosto a

Que a fojas 43739 a 43856 obran los programas curriculares de las ocupaciones sobre las cuales se desarrollarían las actividades de capacitación y enseñanza (carpintería, tejido y bordado), con el desarrollo del perfil del trabajador (cualidades personales y competencias técnicas), el programa formativo básico diseñado para el desarrollo de actividades con la especificación de ejes temáticos, procesos y tiempo.

Que a su vez, a fojas 43704 a 43738, se advierten los informes de gestión mensuales del mencionado proyecto correspondientes de agosto a octubre de 2011, que dan cuenta de las actividades, logros, resultados y conclusiones en la ejecución del programa. En tanto, que a fojas 43622 a 43703 obra el informe final del en el que se advierte de forma detallada el desarrollo de actividades de aprendizaje y enseñanza con los diversos beneficiarios de la

Que conforme se puede observar, la documentación presentada por la recurrente evidencia en forma suficiente la prestación efectiva del servicio de capacitación implementado por el de lo que se da cuenta en los informes mencionados, conforme convinieron ambas partes, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

Que a fojas 45578 a 45589 obran las mencionadas facturas emitidas por publicidad en
- Orden de Servicio N° y
- Orden de Servicio N°

Que de los Contratos de prestación de servicios de N° y Contrato de Locación de Servicios, sus respectivas adendas y cláusulas adicionales, de fojas 45352 a 45387 y 45560 a 45577, se aprecia que el consistía en la difusión, en la por la frecuencia de anuales, con una duración de segundos distribuidos en la programación de consistente en pautas e imágenes institucionales; siendo que a solo requerimiento de debía prepararse y entregarse informes de sus resultados; y en el caso del contrato de locación el servicio consistía en la búsqueda, edición, resumen y remisión de toda información de interés de

¹³⁹ Órdenes de Servicio que se encuentran registradas en el documento Detalle equivalente en dólares americanos de los importes facturados.

en el que se detalla el



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

para el _____ Asimismo, a fojas 45556 a 45559, obran las órdenes de servicio antes indicadas emitidas en función a los mencionados contratos.

Que a fojas 45388 a 45555, obran los informes mensuales de evaluación de _____, entre otro, _____, así como los informes de difusión de _____ en la _____ en los que se aprecia cómo se distribuyeron los citados _____ durante la programación, consignándose las conclusiones respecto del impacto en _____ por esta difusión.

Que en tal sentido, de la evaluación en conjunto de la mencionada documentación se puede apreciar que se encuentra sustentada la efectiva prestación de los servicios contratados. En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- (Invoice N° _____)

Que a fojas 41631, 41633 y 41634 obra la factura emitida por dicha _____ por la compra de equipos por los importes de EUR 892 600,00 y EUR 11 540,00.

Que a fojas 41614 a 41630 y 41632 obran las Declaraciones Únicas de Aduanas, packing list, bill of lading, la autorización de levante de mercadería y póliza de seguro, los cuales se relacionan con la importación de los bienes, traslado marítimo de los bienes desde el exterior, embarque de la mercancía, forma de embalaje, y el seguro de los bienes importados, mas no acreditan que estos hubiesen sido recepcionados o trasladados a los almacenes de la recurrente.

Que si bien a fojas 41601 a 41609 y 41612 obran algunas guías de remisión – remitente emitidas por la recurrente, resulta ilegible la información consignada respecto de la persona que suscribe las mismas en el destino o se encuentran en blanco, lo que no permite tener certeza respecto de la recepción o destino de los bienes por o en favor de la recurrente.

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente no ha sustentado el traslado, recepción y control de los bienes consignados en los comprobantes de pago en sus almacenes o su _____ no habiéndose acreditado la efectiva realización de la operación observada en su favor, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- (Factura de Exportación N° _____)

Que a foja 41600 obra la indicada factura emitida a _____, por el "servicio de facilitación talleres análisis de _____ – Contrato N° _____ Estado de Pago N° _____, por el valor de USD 30 040,00¹⁴⁰.

Que en el Estado de Pago N° _____ que se acompaña a la mencionada factura, de fojas 23721, se advierte que la liquidación por el servicio corresponde a los avances del servicio, medidos de forma individual en función a los entregables: _____ Análisis de Riesgos. y Análisis de Riesgos Área Procesos, Apoyo y _____

Que de acuerdo con la descripción del alcance de los servicios contenida en el Anexo B al Contrato N° _____ de fojas 41537 a 41549, 41552 y 41556, suscrito entre _____ estos consistían en preparar un diseño, plano, especificaciones y otros requerimientos técnicos usando como base el alcance del servicio y los documentos previstos en el Anexo D del referido contrato, siendo que de manera mensual debía entregarse un informe - resumen

¹⁴⁰ Según los montos registrados en dólares en el reporte Detalle

72



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

conciso, donde se indicara las horas de trabajos utilizadas por fase, el porcentaje de servicio terminado alcanzado, los resultados logrados y la identificación de cualquier problema que podría afectar el costo o el programa de los servicios.

Que en dicho anexo, de fojas 41537 a 41545, se dejó constancia que el proveedor brindaría el servicio de facilitación de un análisis de riesgos operacionales para el _____ especificándose que este incluiría un análisis de riesgos previos, análisis de riesgos situación actual del diseño y análisis de post-evaluación de los riesgos identificados; además de, facilitar la dinámica de expertos, en formato tipo taller, debiendo el proveedor entregar un informe final del análisis de riesgos y documentos de trabajo – taller de experto, habiendo previamente elaborado un informe que incluyera los elementos de información recopilados en la fase de preparación y algunos antecedentes que sean convenientes que se encuentren a disposición de los expertos durante el taller.

Que de ello que en el Anexo C del referido contrato, de fojas 41547 a 41549, se indica la medición y pago de los servicios, en el cual se consigna que estos se realizarían por entregables, mencionándose los rubros que se detallan en el _____, y precisándose que el documento de trabajo sería entregado a los asistentes al taller de expertos, que incluye los aspectos relevantes recopilados en la fase de preparación de cada taller de expertos, y que el informe final correspondía a la revisión final del informe correspondiente a cada entregable.

Que a fojas 41478 a 41536, obra un documento denominado “Soporte Facilitación _____” - Informe Parcial – _____ en el que se hace mención a la organización de un taller de expertos, dejándose constancia del detalle de los riesgos de las operaciones y en la fase de ejecución del proyecto, las causas y las recomendaciones brindadas por el proveedor, la metodología empleada, la matriz de riesgos, la fecha en que se llevó a cabo y la lista de asistencia al mencionado taller. Asimismo, a fojas 41459 a 41461, obra el documento “Hoja de Asistencia” (2011) en el cual se aprecia el listado suscrito por los _____ al mencionado taller de expertos, con la indicación de sus cargos y empresas a las que pertenecen.

Que asimismo, a fojas 41394 a 41403, 41405 a 41458, 41462 a 41472 y 41583 a 41599, se aprecian reportes de seguimiento del taller de _____ referente al Contrato N° _____ consulta de estados de cuenta, registros contables, correos electrónicos o cartas referentes al pago de las facturas, así como reportes emitidos respecto a la evaluación de desempeño del contratista, por cuenta de la recurrente, en los que se indica la descripción del servicio y puntaje asignado.

Que del análisis en conjunto de los documentos presentados por la recurrente se aprecia que se encuentra acreditada en forma razonable la efectiva prestación de los servicios por el _____ por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

(Bill of Lading N° _____)

Que a fojas 41099 a 41103, obran los documentos “Bill of Lading” (conocimientos de embarque marítimo) antes mencionados¹⁴¹, emitidos por _____, en los que se indicó como destinatario de la mercadería (consignee) a _____ y como _____, y se consignó “según especificaciones adjuntas”, excepto en el caso del Bill of Lading N° _____ en el que se hizo referencia a un cubo de _____ pies de alto, según Orden de Compra N° _____

¹⁴¹ Cuyos montos se encuentran registrados en el Reporte Detalle _____

_____ de fojas 10691 a 11074.

73 M



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que de acuerdo con lo indicado por la Administración en la resolución apelada, de foja 52449, la recurrente señaló que los documentos presentados acreditarían los servicios de transporte marítimo de productos adquiridos a sus
relacionados con el

Que al respecto, la recurrente adicionalmente presentó, a fojas 26053 a 26083, un correo electrónico en el que se coordina el pago de una factura, documentos de envío de material y equipo (Formato), carta de envío de factura y documentos denominados histórico de pago de órdenes de compra, revisión de orden de compra, solicitudes de aprobación de cargo adicional (sistema de bombeo de agua) y envío de carta de crédito a favor de , los cuales se encuentran relacionados con el y el Contrato N° y si bien aquel figura en los Bill of Lading N° como "shipper" (embarcador/exportador), de la revisión de la documentación mencionada no es posible establecer con certeza que se traten de los mismos bienes embarcados; así como las DUAs N° en las que se identifica como importador a no advirtiéndose que se encuentren relacionadas con los conocimientos de embarque antes mencionados.

Que en tal sentido, al no haberse presentado documentación que sustenten los servicios de transporte en favor de la recurrente, contrariamente a lo afirmado por esta, no se encuentran sustentados los desembolsos efectuados. En tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Invoices N°

Que obran a fojas 18738 y 41067 las citadas facturas emitidas a por el servicio de transporte marítimo de bienes adquiridos, por USD 62 880,81 y USD 187 547,48¹⁴².

Que de acuerdo con lo indicado por la Administración en la resolución apelada, de foja 52447, la recurrente señaló que los documentos presentados acreditarían los servicios de transporte marítimo de productos adquiridos relacionados con el

Que a fojas 41024 a 41050 y 41053 a 41055 obran los "Booking Notes", esto es, los contratos de reserva de espacio en buque, así como sus adendas, suscritos entre el , en representación de en los que se dispuso las responsabilidades del transportista durante la carga y descarga de la mercancía, los términos de pago y facturación, así como el tiempo de tránsito.

Que a su vez, la recurrente presentó los reportes de los pagos, estado de cuentas, registro, carta dirigida al para que se efectúe la transferencia de fondos a favor del , resumen semanal de cuentas por pagar, formulario de aprobación de factura, y detalle de pagos, de fojas 18732 a 18737, 41061 a 41066 y 41068, los que se relacionan únicamente con los pagos efectuados por

Que no obstante, la documentación presentada por la recurrente no sustentan los servicios de transporte en favor de la recurrente, contrariamente a lo afirmado por esta, por lo que no se encuentran sustentados los desembolsos efectuados. En tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

¹⁴² Montos que se encuentran registrados en el Reporte Detalle

de fojas 10691 a 11074.

74



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que a fojas 40018, 40019, 40020, 40024, 40029, 40034, 40038, 40039, 40042, 40045, 40048, 40051, 40054, 40058, 40059, 40060, 40061, 40066, 40068, 40070, 40072, 40074, 40075, 40078, 40081, 40083, 40089, 40090, 40091, 40092, 40093, 40094, 40095, 40096, 40097, 40098, 40099, 40100, 40101, 40102, 40105, 40108, 40110, 40112, 40114, 40116, 40119, 40122, 40125, 40128, 40131, 40133, 40136, 40139 y 40142, obran las mencionadas facturas emitidas a . por los servicios de mantenimiento de encausamiento de ríos y construcciones de carreteras, por diversos importes¹⁴³.

Que a fojas 39928 a 39984, obra el Contrato de en el que se estableció que el servicio consistía en el movimiento de tierras para el mantenimiento de , y otros que se requiera para el desarrollo de las actividades en el . siendo que en el Punto 3.4 del Anexo B del referido contrato, de foja 39936 y 39937, se indica que la contratista entregaría un reporte diario (parte) en el que indicaría, como mínimo, las horas efectivas de prestación de los servicios; así como, una breve descripción de los servicios efectuados, volúmenes de movimientos, viajes o lo que corresponda como unidad de medida de los servicios, ocurrencias e incidentes sucedidos, problemas y demás aspectos relacionados durante la prestación de los servicios. Del mismo modo, debía presentar reportes mensuales y efectuar reuniones de coordinación técnicas con la supervisión de de manera continua (reuniones).

Que asimismo, a fojas 39843 a 39919, obra el Contrato de Obra, bajo la

en el que se dispuso que la obra consistía en la construcción de alcantarillas TMC, el mantenimiento de alcantarillas, mejorando los sistema de salidas y entradas, la construcción de sin revestimiento, la construcción de en puntos críticos identificados en el tramo en construcción, entre otros, precisándose, a su vez, las especificaciones técnicas necesarias para efectuar tales servicios, siendo que en el Punto 8 del Anexo B del referido contrato, de fojas 39848 y 39849, se dispuso que debía entregar reportes diarios que debían contener como mínimo el personal en obra, maquinarias, equipos y herramientas, actividades detalladas desarrolladas en el día en el cuaderno de obra. Asimismo, que la referida empresa debía presentar un reporte semanal de avance de obra en la que se detallaran los aspectos ambientales y sociales, índices de seguridad, seguimiento de programa proyectado semanas, cumplimiento de y coordinaciones con Del mismo modo, debía presentar reportes mensuales y efectuar reuniones de coordinación técnicas con la supervisión de de manera continua, una vez iniciada la obra, y el cuaderno de obra.

Que a fojas 40040, 40043, 40049, 40052, 40055, 40056, 40062, 40063, 40076, 40079, 40082, 40086, 40087, 40103, 40106, 40117, 40120, 40123, 40126, 40145 a 40158, 40166 a 40170 y 40173 a 40182, obran valorizaciones del alquiler de las maquinarias utilizadas, con la descripción de los equipos utilizados y horas mínimas trabajadas, no obstante estos documentos no se encuentran respaldados con los partes diarios o documentación que acredite que efectivamente se utilizó dicha maquinaria para el servicio contratado. A su vez, se advierte que las demás valorizaciones y reportes en los que se dejó

¹⁴³ Según los montos registrados en dólares en el reporte Detalle

de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

constancia de los costos en los que habría incurrido el proveedor, tampoco se encuentran sustentados con documentos que acrediten los trabajos realizados o el uso de la maquinaria para la ejecución de los servicios.

Que si bien a fojas 39920 a 39927, 39985 a 40017, 40021, 40022, 40023 vuelta, 40025 a 40027, 40030 a 40032, 40159 a 40165, 40171 y 40172, obran las órdenes de servicio emitidas para que se presten los servicios y sus constancias de recepción, esta documentación no acredita la prestación efectiva de los servicios antes detallados.

Que en tal sentido, la documentación proporcionada no resulta suficiente para acreditar la prestación de los servicios materia de autos; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas de Exportación N°)

Que de fojas 42170, 42186 y 42201 obran las mencionadas facturas emitidas a por los servicios brindados en virtud del Contrato N° (Estados de Pago N° 1 a 3), por los valores de USD 23 250,00, USD 20 600,00 y USD 5 750,00¹⁴⁴.

Que obra a fojas 42149 y 42202 a 42241 el Contrato N° suscrito con en calidad de en el que se estipuló que elaboraría una matriz consolidada con los compromisos asumidos por en la Resolución Directoral, Informes consolidados de respuestas a observaciones de terceros y estudios de impacto ambiental semidetallados para los relacionados con el , precisándose que el objetivo de la matriz era contar con una herramienta que permitiera facilitar la gestión de los compromisos ambientales durante las etapas de

Que asimismo, en el numeral 2.2 del Punto CE-2 del referido contrato, de foja 42219, se indicó el programa de ejecución de los trabajos, detallándose que estaba conformado por requerimientos , 2) Matriz de requerimientos para la etapa y 3) Matriz de requerimientos ambientales para la

Que por su parte, en el Punto CE-11 del mencionado contrato, de foja 42218, se convino que enviaría mensualmente a un informe resumen conciso, en el que indicaría las horas de trabajo utilizadas por fase, el porcentaje de servicio terminado alcanzado, los resultados logrados, y en el que se identificaría cualquier problema que pudiera afectar el costo o el programa de servicios.

Que obran a fojas 42048 a 42134, las matrices de requerimientos para la de realizadas por el proveedor; así como, los informes mensuales presentados por de fojas 42039 a 42047, en el que se dejó constancia de los y/o actividades relevantes efectuadas en el período, las horas de trabajo utilizadas y los estados de avance de la ejecución del servicio.

Que por su parte, a fojas 42002 a 42013, 42015 a 42017, 42019 a 42036, 42156 a 42158, 42163 a 42165, 42178, 42179 y 42192 a 42194, obran los reportes de control interno referidos a la evaluación del desempeño del contratista, certificado de aceptación final, entre otros, en los que se consignaron las a fin de dar conformidad al servicio recibido; así como los estados de pago (valorizaciones) con el detalle de los costos comprendidos en la ejecución del servicio, los cuales fueron

¹⁴⁴ Según los montos registrados en dólares en el reporte Detalle

de fojas 10691 a 11074.

76



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

cancelados según se advierte de los reportes que obran a fojas 42150, 42151, 42160 a 42162, 42166 a 42169, 42176, 42177, 42180 a 42185, 42188 a 42191, 42195 a 42200 y 42242.

Que en tal sentido, del análisis conjunto de la documentación antes señalada se puede apreciar que se encuentra sustentada en forma razonable la prestación efectiva de los servicios contratados. En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

Avisos de Cobranza N°

) y

Que obran a fojas 29689, 29703, 29717, 29738, 29753, 29769, 29789, 29812, 29835, 29847, 29865, 29872, 29883, 29891, 29903, 29927, 29941, 29959, 29980, 29997 y 30015, los mencionados documentos emitidos a por los servicios de despacho aduanero y manejo de por los importes de USD 1 235,00, USD 865,18, USD 537,55, USD 80,00, USD 27 531,72, USD 16 218,03, USD 8 716,25, USD 8 439,23, USD 7 400,00, USD 7 400,00, USD 5 417,14, USD 4 337,44, USD 3 700,00, USD 3 700,00, USD 3 700,00, USD 3 700,00, USD 2 787,55, USD 2 623,37, USD 2 560,19, USD 1 595,36, USD 1 500,00, USD 1 370,97, USD 1 219,33, USD 936,55, USD 835,36, USD 526,46, USD 522,24, USD 246,73, USD 238,23, USD 120,00, USD 116,10, USD 110,72, USD 100,00 y USD 80,00¹⁴⁵.

Que a fojas 37888 a 38002, obra el Contrato N° suscrito con en calidad de agente de , en cuyo Anexo, de foja 37951, se estipuló que el proveedor prestaría los servicios de descarga y despacho aduanero necesarios para asistir al comprador en las importaciones de materiales, mediante cualquier medio de transporte, precisando que a través de su red global de oficinas y agentes proporcionaría asistencia al comprador respecto al envío, preparación de documentos, despacho de aduana de importación, gestión en los puertos de destino , información sobre los trámites de importación y exportación, entre otros.

Que a fojas 29678 a 29680, 29685, 29692, 29693, 29695, 29700, 29713, 29715, 29721, 29734, 29735, 29777, 29784, 29797 a 29800, 29809, 29810, 29822, 29824, 29825, 29832, 29833, 29914, 29915, 29923, 29930, 29931, 29935 a 29937, 29947 a 29949, 29951, 29952, 29960, 29975, 29981, 30002, 30003 y 30005 obran las Declaraciones Únicas de Aduanas, packing list, shipping invoice, Bill of Lading y las Declaraciones Aduaneras de Mercancías, en los que se deja constancia de las importaciones efectuadas de diversos bienes, consignándose que el agente aduanero era el proveedor y que el importador era la Asimismo, a fojas 29748, 29749, 29751, 29778 a 29780, 29785 a 29787, 29801, 29802, 29807, 29809, 29820, 29821, 29830, 29911 a 29913, 29917 a 29919, 29946, 29953, 29954, 29961 a 29974 y 29982 a 29988, obran las facturas emitidas por otros agentes aduaneros que a su vez intervinieron en el procedimiento de importación de tales bienes.

Que a fojas 29762, 29763, 29768, 29844, 29845, 29848 a 29851, 29860 a 29863, 29870, 29873, 29874, 29881, 29884, 29885, 29892 a 29897 y 29904, obran las guías de remisión – remitente y guías de remisión transportista, vinculadas con el traslado de los bienes, de los cuales se aprecia como punto de llegada

y en algunos casos se indica como tal

siendo que el primero no corresponde al domicilio, establecimiento o almacén de la recurrente o según su Comprobante de

¹⁴⁵ Los montos de las facturas se encuentran registrados en el Reporte Detalle

de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Información Registrada, de fojas 53059 a 53064, no habiendo la recurrente acreditado lo contrario, y si bien el fue declarado como establecimiento de la recurrente, también fue declarado como establecimiento de , no apreciándose constancia alguna de recepción por o a nombre de aquella, ni controles de ingreso a almacén que evidencien que en caso haber compartido estos almacenes, se hubiese llevado un control respecto de los bienes adquiridos a favor de la recurrente, respecto de los demás bienes de , por lo que no se tiene certeza respecto de la recepción o destino de los bienes por o en favor de la recurrente.

Que si bien a fojas 29671 a 29677, 29681 a 29684, 29686 a 29688, 29691, 29694, 29696 a 29699, 29702, 29704 a 29712, 29716, 29718 a 29720, 29722 a 29727, 29730 a 29733, 29736, 29737, 29739 a 29747, 29750, 29752, 29754 a 29759, 29761, 29764 a 29767, 29770 a 29775, 29781 a 29783, 29788, 29790 a 29795, 29803 a 29806, 29811, 29813 a 29818, 29826 a 29829, 29834, 29836 a 29841, 29843, 29846, 29852 a 29857, 29859, 29861, 29864, 29866, 29868, 29869, 29871, 29875, 29876, 29878 a 29880, 29882, 29886, 29887, 29889, 29890, 29898, 29899, 29901, 29902, 29905, 29906, 29908 a 29910, 29916, 29920 a 29922, 29924 a 29926, 29929, 29932 a 29934, 29938 a 29940, 29943 a 29945, 29950, 29955 a 29957, 29976, 29979, 29989 a 29996, 29998 a 30001, 30004 y 30006 a 30014, obran las notas de crédito, draft invoices, reportes de pagos, formularios de aprobación de facturas, comprobantes de retención, detalle de los costos de los servicios efectuados y resúmenes de cuentas, estos se relacionan con el pago de los comprobantes de pagos y obligaciones generadas al respecto, mas no sustentan los servicios bajo análisis en favor de la recurrente.

Que estando a lo expuesto, la documentación presentada no sustenta los servicios de descarga y despacho aduanero en favor de la recurrente, por lo que no se encuentran sustentados los desembolsos efectuados. En tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

Que obran a fojas 30266, 30464, 30467, 30470, 30674, 30680 y 30688, las mencionadas facturas emitidas a por servicios adicionales "development project" brindados al y por los gastos reembolsables del por los importes de USD 669,49, USD 14 381,71, USD 81 895,96, USD 7 227,98, USD 60,67, USD 104 963,46 y USD 8 233,43¹⁴⁶. Asimismo, a fojas 30265, 30461, 30466 vuelta, 30469, 30671, 30672, 30679, 30678, 30684 y 30686, obran los reportes en los que se consigna el cálculo de las sumas contenidas en las mencionadas facturas, así como el detalle de las mismas, los cuales tienen relación con la determinación de los montos facturados por el referido

Que a fojas 30268 a 30460, 30669, 30479 a 30610, 30611 a 30668, 30676, 30677 y 30729 a 30748, obran los contratos de trabajo, las boletas de pago de los , el reporte de planilla en los que constaba el nombre de los empleados del proveedor y el detalle de los montos que estos recibieron por el concepto de remuneración, bonificaciones extraordinarias, vacaciones, asignación familiar, entre otros, los documentos denominados "Formato de revisión semestral", vinculados a la evaluación del desempeño de los empleados del proveedor por parte del supervisor de comunicaciones, y reportes referidos a la descripción del puesto que ocuparon los empleados contratados por el proveedor en los que se especificaron las actividades que debían realizar, los planes de acción, la evaluación de los mismos, entre otros; apreciándose que dichos documentos se encuentran referidos a la relación laboral que existía entre el proveedor y tales trabajadores, y al desempeño de los mismos, sin embargo, no acreditan la efectiva prestación de los servicios por los cuales se emitieron los mencionados comprobantes de pago a favor de la recurrente.

¹⁴⁶ Según el Reporte Detalle

de fojas 10691 a 11074

78 H



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que a fojas 30472 a 30475 y 30685 obra el correo electrónico mediante el que remite al grupo el estudio de rangos de mercado – para la documentación de las operaciones, así como aquel a través del cual las empresas del grupo coordinan, en virtud de dicho informe prospectivo, los ajustes en los mark-up e intereses, por servicios administrativos brindados por otros, servicios de gerenciamiento brindados por y servicios de gerenciamiento brindados por por el ; y el correo electrónico solicitándose información del código del para el registro de las facturas emitidas por ; sin embargo, tales documentos no acreditan que esta última hubiese prestado algún servicio a la recurrente,

Que de acuerdo con lo expuesto, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones, al no haber presentado documentación que evidenciara indicios razonables de su efectiva prestación; en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Facturas N°

, Nota de Débito N°

y Notas de Crédito N°

Que obran a fojas 19741, 19763, 19770, 30751, 30792, 30914, 30923, 30929, 30932, 30944, 31135, 31154, 31315, 31331, 31369, 31389, 31441, 31493, 31517, 31695, 31754, 31772 y 31909, los mencionados comprobantes de pago emitidos a por los servicios de administración y de , anticipo de los servicios relacionados por la Administración del y actualizaciones de mark up según por los importes de USD 535 524,83, USD 360 230,55, USD 184 181,91, USD 34 969,43, USD 1 361 408,67, USD 1 162 454,87, USD 224 294,14, USD 40 784,99, USD 871 894,07, USD 588 140,17, USD 832 795,31, USD 686 816,94, USD 1 236 855,30, USD 240 108,25, USD 1 520 419,39, USD 210 317,32, USD 253 132,73, USD 322 598,18, USD 220 514,15 y USD 75 701,11 (facturas), USD 160 896,93 y USD 402 412,67 (notas de crédito) y USD 270 143,32 (nota de débito)¹⁴⁷, a los que adjuntó los reportes referidos al cálculo de las sumas contenidas en las mencionadas facturas, así como el detalle de las mismas, de fojas 19739, 19761, 19768, 30775 a 30790, 30793, 30794, 30912, 30916, 30920 a 30922, 30931, 30933, 30937 a 30942, 31117 a 31127, 31129 a 31133, 31305 a 31311, 31314, 31320 a 31330, 31368, 31373 a 31387, 31435 a 31437, 34439, 31486 a 31488, 31490, 31491, 31497 a 31515, 31521 a 31536, 31610 a 31639, 31632, 31688 a 31692, 31696 a 31709, 31752, 31759 a 31770, 31904 a 31907, 31910 y 31916 a 31925, los cuales tienen relación con la determinación de los montos facturados por el referido

Que a fojas 31930 a 31945 obra el contrato de servicios suscrito entre las partes, en el cual se indicó que la brindaría los siguientes servicios: i) Gerenciamiento del proyecto mediante la supervisión de las labores de exploración geológica y análisis de muestras, así como la coordinación y gestión para la elaboración del estudio de ii) Servicios Técnicos de diseño de proyecto, servicios geológicos y de ingeniería, iii) Administración de servicios logísticos, contratación de proveedores, personal, gestión de permisos, autorizaciones y licencias, iv) Garantizar la aplicación de las políticas corporativas estándares en materias de seguridad, medio ambiente y , y en la realización de proyectos relacionados con estas materias, y v) Servicios de desarrollo e implementación de estrategias de comunicación y

¹⁴⁷ Según el Reporte Detalle equivalentes en moneda nacional.

de fojas 10691 a 11074. Los comprobantes de pago fueron emitidos por los



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

monitoreo de asuntos públicos, de foja 31932, especificándose en el Punto 2.1.3 del referido contrato que todos los servicios debían de ser solicitados por la _____ mediante una comunicación escrita, fax, teléfono u otro medio.

Que a fojas 30772 a 30774, 30795, 30796, 30926, 30934, 30935, 31114 a 31116, 31137 a 31153, 31157, 31158, 31317 a 31319, 31370 a 31372, 31494 a 31496, 31518 a 31520, 31696 a 31699, 31755 a 31758, 31911 a 31915, 31928, 31929 y 31987 a 31998, obran el Registro de Activos Fijos del _____, así como las notas de crédito y débito emitidas por el proveedor; no obstante, tales documentos solo dan cuenta de los equipos y maquinarias que posee el proveedor, y de los ajustes a los desembolsos efectuados, mas no sustentan la efectiva prestación de los servicios bajo análisis.

Que en cuanto a las boletas de pago y los detalles de nómina presentados por la recurrente, de fojas 30798 a 30911, 30946 a 31054, 31128, 31156, 31213 a 31304, 31312, 31313, 31347 a 31367, 31410 a 31434, 31438, 31457 a 31485, 31489, 31579 a 31604, 31661 a 31687, 31693, 31728 a 31751 y 31880 a 31903, cabe mencionar que dichos documentos dejan constancia de la vinculación laboral que mantenía _____ mas no que estos hubiesen llevado a cabo los servicios a los que se comprometió en el contrato antes glosado.

Que la recurrente, a su vez, adjuntó diversos correos, boletines y documentos emitidos por el _____ de fojas 31055 a 31113, 31159 a 31212, 31334 a 31346, 31390 a 31409, 31442, 31456, 31538 a 31578, 31634 a 31660, 31711 a 31727 y 31773 a 31879, los que hacen referencia a coordinaciones efectuadas entre los _____ respecto de actividades internas, más no permiten acreditar la efectiva prestación de los servicios descritos en el contrato antes mencionado.

Que si bien a fojas 31773 a 31868, obra el _____ – División Operaciones _____, del citado documento se advierte que este se encuentra referido al desempeño del proveedor en relación con los diferentes _____ que mantiene _____ y si cumplieron con los estándares del _____ por lo que no se encuentra vinculado específicamente con los servicios que habrían sido contratados y, por ende, no sustenta su efectiva prestación.

Que de acuerdo con lo expuesto, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones, al no haber presentado documentación que evidenciara indicios razonables de su efectiva prestación; en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 36711, 36723, 36733, 36745, 36755, 36772, 36781, 36786, 36794, 36806, 36817, 36823 y 36834, obran las Facturas N° _____

emitidas por _____ por el servicio de gestión y administración de la Fase de Ingeniería de Detalles y _____ así como la Nota de Crédito N° _____ por la rebaja respecto a la Factura N° _____, por los valores de compra de USD 2 798 853,00, USD 3 115 974,00, USD 8 731 211,00, USD 12 174 744,00, USD 8 469 079,00, USD 7 981 768,00, USD 5 037 735,00, USD 8 693 523,00, USD 11 038 158,00, USD 9 586 559,00, USD 7 844 857,00, USD 10 849 378,00¹⁴⁸, así como USD 36 441,00¹⁴⁹, montos que se encuentran registrados en el documento Detalle

¹⁴⁸ Por las mencionadas facturas.

¹⁴⁹ Respecto de la referida nota de crédito.

80



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en el Contrato de Servicios suscrito entre _____ el 1 de enero de 2009, de fojas 36835 a 36848, se deja constancia que _____ al momento de la suscripción es titular de la opción de transferencia de las _____ que conforman el _____ por lo que requería contar con la provisión de servicios técnicos de ingeniería ("technical services"), los cuales comprenden, pero no se encontraban limitados a: servicios de estudios, ingeniería inicial, diseño, asesoría, estimación de costos, servicios de construcción, supervisión en terreno y todas aquellas tareas que involucren el desarrollo de un _____ y _____ al contar con la capacidad para suministrar estos servicios para el gerenciamiento y supervisión de labores técnicas, financieras y administrativas relacionadas con el diseño y desarrollo técnico del proyecto minero, conviene en suscribir el contrato para la prestación de servicios técnicos de ingeniería y tareas asociadas.

Que en el Anexo B del mencionado contrato, acordaron que el alcance del servicio comprendía: 1. _____ mediante la supervisión de las labores de exploración, geológicas y análisis de _____, así como la coordinación y gestión para la elaboración del _____ 2. Servicios técnicos de diseño de proyecto, servicios de ingeniería inicial, diseño, asesoría, servicios geológicos, administración de servicios logísticos, contratación de proveedores, personal, gestión de permisos, autorizaciones, licencias y supervisión en terreno de todas las tareas mencionadas; 3. Garantizar la aplicación de las políticas corporativas estándares en materias de seguridad, medio ambiente y _____ y _____ en la realización de proyectos relacionados con estas materias; y 4. Servicios de desarrollo e implementación de estrategias de comunicación y monitoreo de asuntos públicos.

Que a su vez, en el Anexo C del contrato, se convino en calcular los honorarios en base a: 1. Gastos reales incurridos tales como: salarios, honorarios profesionales y otros gastos necesarios para la administración y gerenciamiento de los proyectos mineros; 2. El respaldo de los costos de planillas y gastos necesarios para la prestación de los servicios serían conservados por _____ y estarían a disposición de _____ cuando fueran requeridos, no obstante un detalle por concepto y monto se adjuntaría a cada factura con el objeto de contar con el debido respaldo para el adecuado control contable, aprobación y pago; y 3. Una vez aprobado dicho reporte, _____ desembolsaría el total de las sumas consideradas en el mismo, más el 7,5% de margen de rentabilidad.

Que como se indica en la resolución apelada, de fojas 52386 y 52387 vuelta, la recurrente sostiene que este acuerdo se mantuvo vigente después que la titularidad del _____ recayera a favor de ella, con el objeto de hacer viable la culminación de la _____, aspecto que no es cuestionado por la Administración, sino que la prestación efectiva de las labores de gestión y administración en la fase de ingeniería de detalle como señalan las facturas no habría sido demostrada.

Que de acuerdo con los Memorandum que acompañan a las facturas emitidas por _____ de fojas 36722, 36732, 36744, 36754, 36770, 36785, 36793, 36802, 36815, 36822 y 36833, el monto facturado comprende los rubros de salarios, consultoría, contratistas, ingeniería, gastos y markup.

Que en los documentos "Detalle de Facturación - _____ de fojas 36702 a 36707, 36712 a 36719, 36724 a 36728, 36735 a 36740, 36746 a 36750, 36756 a 36763, 36773 a 36776, 36787 a 36789, 36795, 36796, 36807, 36808, 36818, 36819, 36830 y 36831, se encuentran registrados con detalle los desembolsos realizados con relación a cada rubro, con la indicación de una glosa (descripción: servicios de hotelería, alojamientos, ingeniería de detalle, servicio de administración del _____ equipos de cómputo, servicio de arrendamiento de impresoras, sueldos, gratificaciones, rendiciones de gasto, estudios de ingeniería, monitores) y el nombre de los proveedores:

  81 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que con relación al rubro salarios, a fojas 32521, 33045, 33578, 34224, 34709, 35038 y 35725, se aprecia la relación de empleados de relacionados con el en el que se hace referencia a sus puestos: superintendente de construcción del técnico de seguridad industrial, superintendente de adquisiciones, analista de cuentas por pagar y de costos, técnico en control de documentos, gerente de sitio, entre otros. Asimismo, a fojas 32220 a 32520, 32820 a 33044, 33325 a 33577, 33907 a 34223, 34455 a 34708, 34844 a 35724 y 35472 a 25724, se aprecian los contratos suscritos por diversas personas para que presten los mencionados servicios, así como los documentos de invitación para la firma del contrato.

Que sin embargo, de lo actuado no se advierte documentación alguna que evidencie que los mencionados trabajadores hubieran prestado de forma efectiva los servicios correspondientes a los cargos en los cuales fueron asignados en el

Que a fojas 32018 a 32170, 32529 a 32562, 32590 a 32611, 32618 a 32682, 32690 a 32693, 32698 a 32703, 32706 a 32735, 32786 a 32794, 32804 a 32819, 33053 a 33175, 33186 a 33285, 33306 a 33324, 33582 a 33584, 33596 a 33606, 33609 a 33713, 33728 a 33792, 33804 a 33833, 33836 a 33849, 33860 a 33864, 33872 a 33906, 34236 a 34293, 34304 a 34317, 34332 a 34371, 34380 a 34436, 34453, 34454, 34723 a 34788, 34819 a 34821, 35110 a 35189, 35200 a 35243, 35245 a 35291, 35312 a 35383, 35413 a 35427 y 35430 a 35471, obran las facturas emitidas a , por

y , por diversos servicios y adquisición de bienes; tales como

 82 M



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

servicios de alojamiento y hotelería, consumos, boletos de viaje, mantenimiento de vehículos, confección de tarjetas de presentación, conexión de fibra óptica, así como adquisición de útiles de oficina, equipos de cómputo y combustible, respecto de los que no se ha acreditado las actividades que se habrían realizado con tales servicios y adquisiciones en relación con la prestación efectiva de los servicios a los que se obligó el contratista o que los mencionados bienes hubiesen sido efectivamente empleados en estas actividades¹⁵⁰. Del mismo modo, tampoco se ha acreditado ello respecto de los servicios de alquiler de copadoras, servicios profesionales, costo de mantenimiento anual del software de gestión de proyectos, licencia de software, servicio de consultoría, servicio legal y tributario de preparación de declaración anual, servicio de exámenes de evaluaciones pre ocupacionales¹⁵², traducción y tipeo de documentos¹⁵³, servicio de búsqueda, colocación y salida de ejecutivos, arrendamiento de departamentos e ingeniería de detalle, y mudanza de local, por los cuales también se emitieron las facturas antes citadas, dado que no resultan suficientes los documentos denominados "certificados de aprobación de servicio externo" emitidos por (que obran en las fojas señaladas líneas arriba), puesto que con tales documentos no es posible verificar la efectiva prestación de servicios por parte de esta última a la recurrente, toda vez que únicamente glosan información relativa a los servicios que habrían prestado las empresas antes señaladas a

Cabe indicar que los comprobantes contables, formatos de rendición de cuentas, movimientos en los estados de cuenta y extractos de estados de cuenta corriente (que obran en las fojas señaladas líneas arriba), tampoco resultan ser documentos que acrediten la prestación del servicio o la entrega de bienes por parte de a la recurrente, en tanto solo se relacionan con la anotación en la contabilidad de las operaciones y del reporte de operaciones, así como su pago.

Que por otra parte, a fojas 32192, 32198, 32200, 32202, 32219, 32705, 33178, 33182, 33185, 33587, 33588, 33590, 33595, 33871, 34299, 34800, 34803, 34805, 35195, 35196, 35199, 35428 y 35429, obran las Facturas N°

, emitidas por

por el concepto de "estado de pagos" y "Anticipo" por sus servicios.

Que conforme con los Acuerdos de Consultoría de Servicios (Contratos N° de fojas 36080 a 36091, suscritos entre , esta proporcionaría en:

Servicios de ingeniería, revisión técnica de documentación y servicios de soporte a en los mencionados proyectos, incluyendo: Diseño de Ingeniería de Detalle de , revisión y certificación de según los permisos requeridos, Ingeniería Básica del Área Concentradora de Edificios Auxiliares (Talleres de electricidad y mecánica; almacenes y laboratorio), diseño de contorno de construcción de presa de relaves, diseño de canal de contorno elaboración de expedientes de autoridad para permisos de soporte técnico para la adjudicación de presas de relave y

: Revisar, coordinar y comentar sobre la ingeniería desarrollada por y otras compañías de ingeniería contratadas para asegurar que las actividades de ingeniería sean de alta calidad y se realicen en el mejor interés del proyecto (costos, cronograma y operación), revisar y comentar los criterios del proyecto, las especificaciones, los cálculos y la documentación de oferta del de diseño de para el proyecto del sitio de la

¹⁵⁰ Lo que no resulta suficiente con la presentación de órdenes de compra y guías de despacho que acompañan a las facturas.

¹⁵¹ A fojas 33836, solo obra la hoja de liquidación por horas de servicio empleadas por el personal encargado.

¹⁵² A fojas 34333 a 34353, solo obran el detalle de la facturación y las solicitudes de , no obstante no se aprecia la realización de los mencionados

¹⁵³ El detalle de estos documentos no obra en los actuados.

83



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

, Servicios de soporte: otros servicios de soporte de rutina y actualizaciones/informes de estado según lo requiera a diario y mensualmente, relacionados principalmente con la revisión técnica y las ideas de constructibilidad, recopilar las observaciones y hallazgos de esta revisión en un informe de evaluación detallado y emitir este informe al equipo del

Que a fojas 33591 a 33594 y 34294 a 34296, obran los documentos , respecto de las reuniones que se habrían llevado a cabo el de mayo y . I de julio de 2011 sobre (Traspaso de Deliverables a) y en los que se indican las acciones y coordinaciones que se habrían de realizar. En tanto, a fojas 32175 a 32188 y 32206 a 32209, obran los calendarios y hojas de tiempo de las actividades que se habrían realizado.

Que de la revisión de los actuados se aprecia que la recurrente no presentó mayor documentación a fin de acreditar la prestación efectiva de los servicios contratados, advirtiéndose que las mencionadas minutas de reunión, así como los calendarios y hojas de tiempo, solo dejan constancia de las reuniones que se habrían realizado con el fin de determinar las acciones y coordinaciones que habrían de realizarse para la prestación de los servicios, así como la oportunidad en la que deberían efectuarse, sin embargo, no se acompañan con la documentación que evidencie que estas acciones y coordinaciones se hubiesen desarrollado, lo que hubiera permitido determinar que en efecto se realizaron revisiones técnicas de la documentación y se dio soporte técnico en el diseño de ingeniería en diversas estructuras, conforme con lo convenido por las partes.

Que si bien a fojas 32704, 33176, 33179, 33180, 33183, 33585, 33586, 33589, 33869, 33870, 33858, 34297, 34298, 34799, 34801, 34802 y 34804, obran los documentos denominados "certificado de aprobación de servicio externo" emitidos por dicha documentación solo deja evidencia de la aprobación del pago del servicio, más no así de la prestación de los servicios antes señalados.

Que a su vez, a fojas 32785, 33608, 33835, 33868, 34301, 34303, 34446, 34447, 34810, 34818 y 35244 obran las Facturas N° emitidas por por el servicio de estudio de ingeniería para (Estados de Pago, Contrato N° (Contrato N°), estudio de ingeniería para presas de agua (Contrato N°), y Estudio de Ingeniería para Presas de agua

Que obra a fojas 36013 a 36044 el Anexo B del Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría para el Desarrollo de suscrito por , según el cual la contratista se comprometía a prestar el servicio consistente en exploraciones geotécnicas adicionales, y el adelanto de estudios geotécnicos correspondientes a otras instalaciones dentro del realizaría la supervisión técnica durante la etapa de exploraciones adicionales complementarias, tomaría muestras de para ensayos de laboratorio y evaluaría los resultados de las exploraciones y de los ensayos de laboratorio in situ para caracterizar los materiales encontrados y definir los parámetros geotécnicos requeridos para el diseño geotécnico y de fundaciones. Convinieron que el alcance consideraría además la asesoría geotécnica y seguimiento durante la ejecución de excavaciones en la y otras instalaciones relacionadas como

Se incluyeron las actividades de diseño de los taludes de corte y excavación, del sistema de drenaje de la planta concentradora, preparación de los planos de detalle para construcción de taludes fortificados, revisión, comentarios y aprobación de documento sobre el uso de poliestireno expandido contra las estructuras para la reducción



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

de empujes en las paredes del correspondientes.

y la preparación de informes

Que asimismo, se convino que la contratista debía contar en forma permanente con personal adecuado para supervisar la correcta ejecución de los servicios, y debía preparar y entregar dos tipos de informes desarrollados en español: informes de prospecciones e informes de ingeniería geotécnica.

Que conforme con el Anexo B del Contrato de Prestación de Servicios de Ingeniería para Diseño de suscrito por

, de fojas 35894 a 35936, se convino en que la contratista prestaría el servicio consistente en desarrollar el

para lo cual se hacía responsable de todas las actividades, costos directos e indirectos, materiales, consumibles y cualquier otro no identificado y que sea requerido para el desarrollo completo, oportuno y preciso del servicio. El trabajo podía incluir, servicios profesionales y técnicos, viajes, reuniones, cargos por tarifas, registro de compras, cálculos, diseños, programaciones y cotizaciones de proveedores. La ingeniería de detalle que realizaría la contratista incluiría el plan de cierre y de abandono. El servicio se desarrollaría bajo la siguiente estructura: Revisión y validación del

Hidrológica, Civil Estructural, Transporte de Relaves y Bases de Diseño Depósito de Relaves), Estudios de Ingeniería de Detalles, Ingeniería de Detalles (Presa de relaves, drenaje y desvío de construcción; obras de desvío de aguas superficiales – canales de contorno; transporte de relaves; recuperación de aguas de proceso; Diseño de Obras de

Cierre, Programa de Construcción – Estimación de Costos y Listado de Actividades y Entregables). Igualmente incluía elaboración y entrega de informes y entregables.

Que a fojas 32780 a 32784, 33865, 33866, 34806 a 34809 y 34811 a 34817, obran los documentos respecto de las reuniones que se habrían llevado a cabo el de marzo, de junio, de noviembre de 2011 sobre teleconferencia técnica

y División de Responsabilidades Eléctrico – Instrumentación reunión semanal de revisión de actividades aguas fresca – agua construcción, revisión de antecedentes y recomendaciones geotécnicas propuestas por planos ilegibles con la descripción de – Ingeniería de Detalle”, de fojas 34442 a 34445.

Que a fojas 32736 a 32779, obra el documento “Manual de Procedimientos” relacionado con el Trabajos Tempranos de Ingeniería de Detalle para el Diseño de las en cuyo apartado 2.0 se indican los procedimientos de ingeniería así como de preparación y disposición de planos de diseño y documentos confeccionados para el

Que conforme se puede observar, las mencionadas minutas de reunión solo dejan constancia de las reuniones que se habrían realizado con el fin de determinar las acciones y coordinaciones que habrían de realizarse para prestar los servicios, sin embargo, no se acompañan con la documentación que evidencie que estas acciones y coordinaciones se hubiesen desarrollado, lo que hubiera permitido determinar que en efecto se realizaron las exploraciones geotécnicas, toma de muestras, evaluación de resultados, actividades de diseño de taludes, ingeniería de detalle de las presas de relave, entre otros, conforme con lo convenido por las partes.

Que en el caso del manual de procedimientos relacionados con el servicio de trabajos tempranos de ingeniería de detalle para el Diseño de las , emitido por en este se indica que corresponde al Contrato N° sin embargo, las facturas bajo análisis presentadas respecto del mencionado proveedor no corresponden a aquel, en todo



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

caso la recurrente no ha proporcionado mayor documentación que otorgue certeza respecto a que el mencionado manual corresponda a los servicios por los cuales se giraron dichos comprobantes de pago.

Que a su vez, a fojas 12409 a 12426, obran las cláusulas generales del

suscrito entre

, encontrándose este incompleto al no obrar el Anexo B en el cuales se consignarían los detalles y alcances del servicio de consultoría, y si bien, a fojas 12158 a 12282, se aprecian los documentos denominados "Informe de Diseño Geotécnico de la correspondientes al

con la indicación Contrato N° no existe mayor documentación que evidencie los alcances del aludido contrato, a fin de verificar si tales informes y actividades indicadas en él corresponden a los servicios de estudio de ingeniería contratados por los cuales se emitió la respectiva factura, a efecto de evaluar si efectivamente aquellos se realizaron¹⁵⁴.

Que si bien la recurrente adjuntó la orden de pago de foja 35243, y los documentos denominados "certificado de aprobación de servicio externo", de fojas 33607, 33834, 33867, 34300 y 34302, en los que se aprueba el pago al mencionado proveedor, estos documentos no evidencian la prestación efectiva de los servicios facturados, al igual que los planos ilegibles mencionados anteriormente.

Que por su parte, a fojas 32173, 32586, 32589, 32689, 32695, 32697, 33289, 33293, 33305, 33720, 33727, 33859, 34319, 34331, 34448 a 34452, 34789, 34795 a 34798, 35190, 35191, 35194, 35390, 35401 y 35412, obran las Facturas N° emitidas por

por servicios técnicos profesionales efectuados totalmente en (Estudio de Ingeniería), a las que se acompañó los documentos respecto de las reuniones que se habrían llevado a cabo el de marzo, de abril, de mayo, de junio, de julio, de setiembre y de noviembre de 2011 sobre redefinición de límites de batería entre y sus responsabilidades y coordinación de permisos, división de responsabilidades eléctrico – instrumentación reunión de alineamiento de reunión de coordinación de permisos, acompañado de planos¹⁵⁵, y actividades asignadas a los partícipes, así como un listado con las de fojas 32683 a 32687, 33294 a 33301, 33714 a 33718, 33723 a 33725, 33850 a 33857, 34322 a 34329, 34790 a 34793, 35384 a 35389, 35391 a 35400 y 35402 a 35411.

Que al respecto, del Apéndice 2 – Alcance de los Servicios del

de fojas 36167 a 36189, suscrito por

(Contratante) y

(Contratista), se aprecia que esta prestaría

los servicios de Diseño, Ingeniería, Abastecimiento y Gestión del , siendo por ello responsable del diseño de detalle, ingeniería, abastecimiento, gestión de proyectos y servicios técnicos que se ejecutarían fuera de la y serían ejecutados por personal con sede fuera de la lo que comprendía los siguientes aspectos:

• Gestión del Proyecto:

- Establecer un equipo de gestión que será responsable de dirigir y coordinar todas las actividades vinculadas al alcance de los servicios;

¹⁵⁴ Cabe agregar que si bien a fojas 12369 a 12378 obran los documentos Nombre del respecto a verificaciones diarias del , estos no se relaciona con el mencionado servicio al tratarse de actividades realizadas entre el 20 de octubre y 24 de noviembre de 2013, esto es, con posterioridad a los periodos materia de análisis.

¹⁵⁵ En el caso de las reuniones de y de junio, de julio y de setiembre de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

- Monitorear y controlar el cronograma de trabajo con respecto al alcance del proyecto y los presupuestos relevantes, a fin de obtener información oportuna sobre el estado del proyecto;
 - Preparar un informe de estado mensual sobre el avance del proyecto, el cronograma y los costos;
 - Preparar proyecciones mensuales de compromisos y gastos;
 - Preparar proyecciones de flujo de caja para todas las actividades comprendidas dentro del alcance del proyecto;
 - Coordinar las adquisiciones y verificar la validez de los datos del distribuidor;
 - obtendrá la aprobación de por escrito para las compras y compromisos contractuales, de conformidad con los procedimientos del
 - Realizar reuniones semanales con el equipo de para revisar el estado del proyecto y tomar decisiones/implementar medidas de manera oportuna para que el proyecto se desarrolle según lo previsto;
 - Expandir los sistemas informáticos y tecnológicos del proyecto, tomando como base las oficinas de que se encuentran conectadas en red para enlazar a las oficinas de
 - Desarrollar una estimación de costos final para el proyecto en un momento adecuado durante la fase de ingeniería de detalle;
 - Monitorear y controlar las horas-hombre y los costos de la fase de ingeniería de detalle mediante el uso del módulo de informes de avances y rendimiento de ingeniería de propiedad de entre otros;
- Ingeniería:
- La fase de ingeniería se organizará bajo la dirección del Gerente de Ingeniería del quien trabajará bajo las órdenes directas del gerente del proyecto. El contará con dos ingenieros de Proyecto quienes serán responsables del área e infraestructura de la planta concentradora y las interfaces de alcance de respectivamente, encargándose de las actividades de ingeniería cotidianas, el desarrollo y coordinación entre disciplinas, el equipo técnico de consultores externos y los subcontratistas seleccionados en sus respectivas áreas.
 - La ingeniería de detalle incluirá el desarrollo de los diseños y especificaciones de detalle necesarios para la construcción de las instalaciones del proyecto;
 - El equipo de ingeniería culminará e implementará el plan de trabajos de ingeniería que se inició durante la fase provisional mediante el uso de las herramientas de automatización estándar de culminará e implementará el Plan de Control de Calidad del Proyecto; desarrollará el modelo para las instalaciones del proyecto, monitoreará su avance mediante la supervisión del estado en reuniones de revisión del modelo documentadas, justificándose su avance con informes de estado extraídos del modelo; elaborará y culminará todos los cálculos, gráficos, especificaciones, lista de materiales, solicitudes de materiales, alcances contractuales y documentos necesarios para los procesos de adquisición, fabricación y construcción; trabajará con en las evaluaciones de ingeniería de valor y estudios de optimización para reducir los costos de capital; desarrollará conceptos y gráficos de diseño así como selecciones/configuraciones de equipos para maximizar el uso de mano de obra; en algunas áreas como el depósito de relaves y el diseño de sistemas de control y monitoreo ambiental, administrará el proceso de ejecución de conformidad con el borrador de requerimiento seguirá trabajando en estrecha relación con el área de construcción en cuanto a la factibilidad de construcción involucrando de manera activa al personal de construcción mediante la organización de reuniones y discusiones regulares;
 - Las disciplinas de ingeniería ejecutarán sus respectivos alcances de trabajo, como se indica:
 - ❖ Área de Ingeniería de Procesos: Continuará con el desarrollo de criterios de diseño de procesos, y saldos de materiales sobre la base de datos proporcionados por en función de los documentos que se elaboraron durante el y las fases provisionales; revisará y proporcionará información para los
 - ❖ Área de Ingeniería Mecánica: Desarrollará diagramas de tubería e instrumentación para el proyecto utilizando la herramienta de acuerdo con los procedimientos de

87



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

software de la ; elaborará y mantendrá una lista de equipos mecánicos utilizando el software

- ❖ Área de Ingeniería Verificará la validez de la información topográfica proporcionada por verificará la validez de la información geotécnica proporcionada por llevará a cabo del diseño estructural y de los cimientos; preparará especificaciones detalladas de construcción y/o fabricación incluyendo: movimiento de tierras, selección de material de préstamo, concreto y acero estructural; el área de ingeniería civil hará uso de la aplicación de software de acuerdo con los procedimientos de para calcular los volúmenes de corte y relleno; las áreas de diseño estructural y diseño de concreto harán uso del software de diseño
- ❖ Área de Ingeniería de Diseño (Distribución): El personal trabajará en estrecha relación con el coordinador de la construcción para recibir información con respecto a la factibilidad de la construcción y los requisitos ambientales, de seguridad y salud y se comunicará con el a fin de conocer los criterios relevantes aplicables al mantenimiento de los equipos para maximizar la disponibilidad de la planta; preparará los modelos 3D trasladando la distribución de los equipos mecánicos y el diseño de las tuberías al entorno 3D;
- ❖ Área de Ingeniería de Tuberías: Utilizará la aplicación informática Modelador de Equipos en PDS para generar modelos 3D de todos los equipos mecánicos principales; modelará todos los equipos reservados en la planta; utilizará la herramienta para los procesos de control de materiales de diseño de tuberías; extraerá gráficos isométricos de tuberías de los modelos 3D mediante el programa e identificará las listas de materiales para cada número de línea;
- ❖ Área de Ingeniería de Sistemas de Control: Actualizará y culminará los diagramas de bloque de la arquitectura de los sistemas de control que se iniciaron en la fase provisional; preparará las especificaciones técnicas para los sistemas de control;
- ❖ Área de Ingeniería Eléctrica: Culminará las ubicaciones de los equipos eléctricos, especificaciones pendientes, cálculos de carga, diagramas unifilares y solicitudes de materiales eléctricos sobre la base de los diseños que se iniciaron durante la fase provisional del proyecto; gestionará la finalización del estudio de corrección de filtro armónico y factor de potencia que llevará a cabo;

- Abastecimiento:

- Estará a cargo del Gerente de Abastecimiento del y el Gerente de Contratos del y su equipo harán uso de los recursos de a nivel mundial, incluyendo para tráfico y logística, inspección de talleres y servicios de tramitación;
- Asumirá la conducción general de las actividades de abastecimiento del Proyecto;
- Finalizará los planes de ejecución de abastecimiento, estrategias, procesos de trabajo, lineamientos y procedimientos de manera conjunta con el área de gestión de programas de la
- Realizará las actividades de compra, tramitación, tráfico y logística y calidad del proveedor para todos los equipos y materiales;
- Controlar la administración de las órdenes de compra, incluyendo: correspondencia, informes de tramitación, cronogramas, facturación y aprobación de pagos, cobros revertidos, exportación y despacho de aduana, recepción de materiales, almacenamiento y control de inventario, mantenimiento en el almacén, sobreestadía, excedente y recuperación, cierre, requisitos de garantía y entrega;

- Contratos:

- Incluye la formación, negociación y adjudicación de los contratos iniciales que se desarrollaron en la oficina central y posteriormente su transferencia a la oficina local. El gerente de Abastecimiento y Contratos para la será el asesor del grupo y será responsable de la gestión general de las actividades de contratación y abastecimiento del programa



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

que se implementen en el Proyecto para garantizar el uso consistente de acuerdos y procedimientos globales;

- Preparará y propondrá estrategias de contratación para los trabajos de construcción con la finalidad de minimizar el tiempo de ejecución, y considerando los objetivos generales de costos, programación, calidad y reducción de riesgos;
- Construcción y Pruebas pre operacionales:
 - ejecutará el _____ principalmente bajo la modalidad de contratación directa en asociación con _____, empresa que proporcionará la mano de obra y supervisión de las obras de construcción y ocupará algunos puestos gerenciales para los servicios de construcción suministrados por _____, prestará parte de los servicios de gestión de la construcción que forman parte del alcance de _____ que se encuentra a cargo de otros contratistas, esto resultará en una mezcla de _____ en términos de trabajo y mano de obra en campo. _____ tendrá la responsabilidad general de la construcción (seguridad, control de calidad, programación, costos, abastecimiento de la obra y gestión de contratos, controles de proyectos, relaciones laborales, ingeniería de campo, supervisión de la construcción y pruebas pre operacionales);
 - Desarrollo e implementación de un plan ambiental, de salud y seguridad _____ específico para la obra;
 - Desarrollo de procedimientos de construcción específicos para el proyecto que formen parte del manual de procedimientos generales del proyecto basado en las Prácticas Laborales y _____
 - Desarrollo e implementación de equipos de construcción, herramientas pequeñas y bienes de consumo rentables y eficientes, así como planes de servicio para facilitar la ejecución de las actividades iniciales de construcción y el programa de construcción a largo plazo para el proyecto y otros _____
- Servicios suministrados por _____ y excluidos:
 - No forman parte de los servicios, el desarrollo de la _____ incluyendo todos los procesos de diseño, abastecimiento, contratación y construcción o gestión de la construcción; obtención de aprobaciones gubernamentales/regulatorias necesarias, derechos de paso, arrendamientos, licencias, permisos y otros derechos requeridos para la instalación del Proyecto; seguridad y acceso al área de operaciones, movimiento de tierra masivos, declaración de impacto ambiental, comisionamiento y puesta en marcha tras la finalización de la etapa mecánica, entre otros.

Que en el Apéndice 5 del mencionado contrato, de fojas 36139 a 36161, se convino como compensación por los servicios y trabajos de construcción ejecutados por _____ el pago de los montos que incluyen costos de mano de obra no manual (incluyendo la carga laboral), gastos generales corporativos y otras tasas unitarias, otros costos directos, gastos reembolsables y tarifas (tarifas base, comisión por cumplimiento de objetivos y comisiones de incentivo).

Que conforme con el _____ relativo a los Contratos para la Ingeniería, Abastecimiento, Construcción y Gestión de la _____ suscrito

¹⁵⁷ Este acuerdo toma en cuenta el Contrato Onshore de Ingeniería, Abastecimiento, Construcción y Gestión de Construcción suscrito entre _____ y _____ de fojas 36477 a 36699, con entrada en vigencia el 21 de junio de 2010, suscrito para la ejecución de determinados servicios y trabajos de diseño, ingeniería, abastecimiento, construcción, gestión de la construcción y otros trabajos y servicios técnicos y administrativos relacionados con el _____ a su vez en este documento se deja constancia de la _____ consistente en los acuerdos entre _____ tal como consta en el Memorandum de Entendimiento (de fecha 4 de diciembre de 2007 entre _____ y en los documentos asociados según los cuales _____ y/o _____ sus personas jurídicas vinculadas han acordado ejecutar diversos servicios en relación con los _____ de _____ y/o sus personas jurídicas vinculadas. En los alcances de este servicio se indica que _____ es responsable por



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

por (que se identifican como propietarios, siendo el propietario) con y siendo

el contratista de fojas 36094 a 36110, los contratistas gestionarán, actualizarán e informarán acerca del presupuesto de control del proyecto, cronograma de control, costo objetivo, la fecha objetivo para la finalización de la etapa mecánica, el costo real del proyecto y cualquier tema relacionado, debiendo mantener una estrecha comunicación entre ellos para monitorear el avance del . Asimismo, se indica que las partes aceptan que cuando se requiera la presentación de un informe u otra información con respecto a esencialmente la misma materia en virtud de los contratos, se presentará un informe consolidado que contenga toda la información que los contratistas tengan que proporcionar en virtud de los términos de los contratos.

Que de acuerdo con el contrato presentado por la recurrente los mencionados servicios de ingeniería y abastecimiento, comprendían el diseño, ingeniería, abastecimiento y gestión del que debía abarcar aspectos de gestión, ingeniería y abastecimiento, contratos, construcción y pruebas pre operacionales, los que debían ser prestados en su integridad fuera del territorio de la

asimismo, debía evidenciarse el monitoreo y control del cronograma de trabajo, realizarse reuniones semanales, expandirse sistemas informáticos y tecnológicos, monitorearse las horas hombre y costos, desarrollarse modelos para las instalaciones del proyecto, trabajarse coordinadamente con las diversas disciplinas de ingeniería (procesos, mecánica, ingeniería civil, estructural, arquitectónica, diseño, tuberías, sistemas de control y eléctrica), conducirse actividades de abastecimiento, desarrollo de estrategias, administración post adjudicación, desarrollo de estrategias de contratación, desarrollo de un plan ambiental, salud y seguridad, desarrollo de procedimientos y equipos de construcción específicos, entre otros, para lo cual se designó diversos responsables y se dispuso la coordinación de las empresas mencionadas con diversos operadores externos, quienes proporcionaban mano de obra y supervisión de las obras de construcción.

Que no obstante, la recurrente no ha presentado documentación adicional que permita evidenciar la realización de las mencionadas actividades que componen los servicios contratados, en las que se demuestre que las personas encargadas de las diversas actividades en efecto las hubiesen desarrollado, a través de controles de servicio, coordinaciones realizadas internamente o con los operadores externos, así como la elaboración de los informes por las diversas actividades acordadas de las que se harían cargo.

Que no resulta suficiente para acreditar ello, la orden de pago de fojas 35193, así como los documentos denominados de fojas 32588, 32688, 32694, 33288, 33290, 33292, 33304, 33719, 33726, 34318 y 34330, los documentos de liquidación de pago, de fojas 32585 y 32587, y el de foja 32171, en los que se aprueban los pagos al mencionado proveedor, dado que no acreditan la prestación efectiva de tales servicios.

Que cabe indicar que a fojas 23837 a 24512 obran los documentos "Monthly Progress Report" (Reportes N° 5 a 16), correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011 con la indicación N° y consignándose en el extremo inferior

los servicios que se presten dentro de la o por personal con sede en la lo que incluye servicios de diseño de detalle, ingeniería y gestión de proyectos que se llevarán a cabo para el Proyecto, servicios de abastecimiento de campo, los cuales se llevarán a cabo en el emplazamiento o en otra ubicación dentro de la y trabajos de construcción, servicios de gestión de la construcción, servicios de inspección y pruebas pre operacionales, los cuales se llevarán a cabo en el emplazamiento o en otra ubicación dentro de la . En ese sentido, este documento de coordinación tiene por fin gestionar las actividades que se realicen en ambos contratos de los



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

izquierdo, de los que se puede apreciar que se dan cuenta de los avances mensuales respecto de las actividades de seguridad, salud, sinergia e integración, ingeniería (su desarrollo en), adquisiciones y contrataciones, controles de proyecto, construcción, a su vez de reportes de presupuesto de costos del, así como la reproducción de los reportes semanales que se habrían elaborado para planificar las actividades del contrato.

Que los mencionados documentos tienen como propósito informar respecto de los avances de las diversas actividades a cargo de respecto del contrato suscrito con, no obstante, como se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha presentado documentación que permita advertir que las actividades que comprendían los diversos acuerdos suscritos para la ejecución de los servicios, se hubieran realizado, no resultando suficiente la presentación de los reportes de progreso mensual, en tanto solo resultan informativos, al no acompañarse con la documentación que demuestre la realización de las actividades de las que se da cuenta.

Que a fojas 36720, 36729, 36730, 36734, 36741, 36751, 36752, 36766, 36767, 36777, 36778, 36783, 36790, 36791, 36797 a 36801, 36805, 36809 a 36813, 36820, 36821 y 36824 a 36829, obran los certificados de para efectos de la aplicación del para Evitar la Doble Tributación emitidos a favor de las cartas de envío de las facturas a, comunicaciones por correo respecto al monto facturado, registros de pagos de facturas y cartas de autorización de transferencias bancarias (pago de factura), no obstante, dicha documentación solo acreditaría el cumplimiento de un requisito formal para efectos de evitar la doble tributación, comunicaciones respecto al pago y su registro, no así la prestación efectiva de los servicios contratados.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ha acreditado la prestación efectiva de los servicios de gestión y administración en la fase de ingeniería de detalles y adquisiciones del por parte de corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a foja 36475 obra la Factura Proforma N° emitida por a por el valor de venta de USD 59 116 043,00, con la descripción de Contratos de Cesión de Posición Contractual de las siguientes Órdenes de Compra: (. por USD 31 688 015,00) y por USD 27 428 028,00).

Que en los mencionados contratos de cesión de posición contractual suscritos el 1 de marzo de 2011 entre (Cedente) y (Cesionaria), de fojas 36467 a 36469 y 36472 a 36474, se dejó constancia que el cedente había emitido el 9 de junio de 2008 la Orden de Compra N° a favor de y a favor de por lo que procedía a ceder su posición contractual a favor de S.A..

Que a fojas 36437, 36439, 36445, 36447, 36450, 36454, 36464 y 36466 obran los Invoices emitidos por y a foja 36471 la Solicitud de Pago Adelantado N° emitida por

¹⁵⁸ Documentos que a su vez obran en el dispositivo de almacenamiento (CD) de foja 36850, incluidos en la carpeta

¹⁵⁹ Los que se encuentran registrados en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

; por el suministro de equipamiento (molinos y trituradoras), molinos sin engranajes y el diseño, fabricación, pruebas, preparación para el envío y el transporte al puerto de exportación de una transmisión sin engranajes de molino sag y dos bolas sin engranajes.

Que la recurrente adjuntó, a fojas 25136 a 25140, 25142, 36436, 36438, 36440 a 36443, 36446, 36448, 36451, 36452, 36455 a 36462, 36465 y 36470, los documentos solicitudes de pagos varios, documento "seguimiento próximos pagos", Invoice cartas de envío de facturas, reporte de términos de pago y flujo de caja, correos electrónicos sobre envío de facturación, reportes de liquidación y pago de facturas, y órdenes de pago, los que se relacionan con la liquidación, pago y registro de las indicadas facturas; sin embargo, no acreditan el traslado y recepción de los mencionados bienes a favor de la recurrente, por lo que no se encuentra sustentada la fehaciencia de la operación analizada. En tal sentido, corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que a foja 36434 obra el Invoice N° emitido por a con referencia: por el pago del 20% de la orden de (molino de), por el valor de compra de USD 2 978 822,19¹⁶⁰.

Que al respecto, a fojas 36280 a 36433, la recurrente presentó la orden de compra del producto, requerimiento de material (especificaciones de producto), formato de aprobación de la factura y carta de envío de la factura; no obstante, esta documentación solo acreditaría el pedido del producto y la aprobación de la factura respectiva; sin embargo, a efecto de determinar la fehaciencia de esta adquisición, correspondía que la recurrente presentara documentación que evidenciara el traslado y recepción en su favor de los mencionados bienes, lo que no efectuó, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 29248, 29262, 29265, 29304 y 29321 obran las Facturas N° emitidas por por los estados de pago N° referentes al Contrato N° por los servicios de arquitectura/ingeniería, por los valores de venta de S/ 240 001,45, S/ 1 015 800,53, S/ 643 879,30, S/ 272 343,60 y S/ 1 378 084,56¹⁶¹.

Que obran de fojas 40338 a 40427, el Contrato de N' suscrito el 1 de febrero de 2011 con en calidad de agente de en cuyo Anexo D, de fojas 40340 a 40360, se indicó que prestaría los servicios de ingeniería para el desarrollo de la ingeniería de detalle de las obras asociadas al camino de acceso del (Ruta 5), agregando que los documentos que se desarrollaran debían permitir la construcción y compra de las instalaciones; además de incluir visitas a terreno y soporte técnico en terreno.

Que a su vez, se detalló que los servicios incluirían la elaboración del estudio de ingeniería de detalle para el camino de acceso el replanteo del estacado del eje preliminar para la elaboración del estudio de ingeniería de detalle para el camino de acceso el estudio de ingeniería de detalle y el estudio de impacto ambiental para camino y la ingeniería de detalle para el cruce de la - Planta Concentradora.

¹⁶⁰ Monto que se encuentra registrado en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.

¹⁶¹ Montos equivalentes en dólares americanos se encuentran registrados en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que asimismo, se indicó que los resultados del alcance de la ingeniería de detalles se presentarían en un informe resumen e informe final, que incluirá los resultados del diseño técnico y la estimación definitiva de costos, el cual estaría sujeto a la revisión y aprobación de

Que a fojas 29241 a 29247, 29249 a 29260, 29263 a 29266 a 29302, 29306 a 29319, 40333 a 40336, 40428 a 40437, 40439, 40442, 40445 a 40479 y 40483 a 40496, se aprecian la orden de cambio del contrato para efecto de considerar moneda nacional en la facturación, las valorizaciones o estados de pago, planillas de declaración y pago de aportaciones previsionales de los trabajadores que se habrían asignado a la prestación del servicio, planilla electrónica, hoja de concurrencia de factura, correo electrónico sobre envío de factura, cartas de envío de factura; no obstante, esta documentación no evidencia que hubiese prestado efectivamente los servicios contratados a los que se encontraba obligado.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la prestación efectiva del servicio, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- (Facturas N°)
- Factura N°

Que a fojas 29544 y 37366 obra la referida factura emitida por por los servicios de línea de transmisión según el por USD 27 537,22, correspondientes a la Valorización N° Orden de Servicio N°)

Que obran a fojas 37362, 37363 y 37365, la Orden de Servicio N° y la Valorización N° – Línea de de apreciándose en el primer documento la solicitud de de los servicios correspondientes al Contrato N° y en el segundo, al cual se hace referencia en la mencionada factura, la valorización del proveedor de las prestaciones relativas al aludido contrato, por USD 27 537,22, correspondientes a la elaboración del y participación ciudadana 100% y obtención del 100% menos reducción de alcances de Segunda Cláusula Adicional y reducción de alcance expedición del Asimismo, a fojas 37364 obra la proforma de factura emitida por por servicios profesionales – Valorización N° (Orden de Servicio N°) correspondientes a la mencionada línea de transmisión, así como la carta remitida por a esta última adjuntado el Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría - Elaboración del Estudio de Impacto Ambiental para la Línea de

Que obra a fojas 37319 a 37360 el Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría - Elaboración del Estudio de Impacto Ambiental para la Línea de N° suscrito entre , en cuyo Anexo B, de fojas 37327 y 37328, se dispuso que la primera prestaría los servicios de reconocimiento inicial, replanteo de vértices, definición del trazo, elaboración del estudio de impacto ambiental y obtención del certificado de inexistencia de restos arqueológicos de la Línea de

Que mediante Segunda Cláusula Adicional al referido contrato, que obra a fojas 37319 a 37322, se dispuso reducir el alcance del Anexo B del contrato conforme con los términos y condiciones detalladas en aquella. Se precisó que se pactó la prestación de los servicios de reconocimiento inicial, replanteo y definición del trazo de la línea de transmisión en elaboración del y participación ciudadana, obtención del (Certificado de

 93



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Inexistencia de Restos Arqueológicos) y servicios de evaluación de la nueva alternativa del trazo de la línea de transmisión que a la fecha de suscripción de dicha cláusula la contratista había realizado y valorizado un avance en la ejecución de los servicios (Elaboración del 92%, participación ciudadana 58%, obtención del 58%, entre otros), y que en función a lo indicado¹⁶², las partes acordaban que el servicio no sería completado conforme lo pactado inicialmente, siendo que la contratista únicamente completaría la prestación de la obtención del (porcentaje faltante 42%)¹⁶³, excluyéndose expresamente del alcance original del contrato la elaboración del (presentación de y levantamiento de observaciones) y participación ciudadana (tercera ronda de talleres y audiencia pública).

Que a fojas 36851 a 37318, 37583 a 37662 y 37728 a 37887, obra el Estudio de Impacto Ambiental de la Línea de presentado por , en el que se da cuenta de su elaboración por un equipo multidisciplinario, la recolección de información durante los trabajos de campo y el análisis de muestras, detallándose, entre otros, sus objetivos y metodología.

Que asimismo, a fojas 37677 a 37727 obra el documento denominado en el que se indica que convino la construcción de la de energía eléctrica en , para el abastecimiento de energía del para el inicio de las , habiéndose contratado para tal fin a quien venía desarrollando el Estudio de y que a fin de dar cumplimiento a las normas de protección del patrimonio cultural de la era indispensable obtener ante el el Certificado de Inexistencia de mediante la ejecución de un proyecto de evaluación del cual se da cuenta, desarrollándose, entre otros, el plan de evaluación fines y objetivos de la evaluación, el plan de trabajo, la metodología operativa y lineamientos técnicos de la investigación, adjuntándose las respectivas fichas de registro.

Que en tal sentido, cabe concluir que la documentación presentada permite acreditar la efectiva prestación por de los servicios correspondientes a la aludida factura, según la Valorización N° por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Factura N°

Que a foja 29556 obra la referida factura emitida a por los servicios de ingeniería de detalle y estudios geotécnicos e según el Contrato N° por USD 465 811,01.

Que a fojas 32367 a 37422 obra el Contrato N° suscrito el 1 de enero de 2011 con , en el que se indicó que los servicios pactados comprendería dos partes: i) La primera, referida a los servicios de ingeniería para el desarrollo de la ingeniería de detalles de las obras asociadas a las rutas de acceso precisándose que al término de dicho servicio se presentaría un informe final, que incluiría los resultados del diseño técnico y la estimación definitiva de costo; y ii) La segunda, referida a los trabajos solicitados en la Licitación N° los cuales comprendían los estudios geotécnicos e hidrobiológicos para el diseño del camino y de la cañería de concentrado.

¹⁶² Se indicó, en los antecedentes de la mencionada segunda cláusula adicional, que el fue adjudicado teniendo en cuenta que sería el operador de dicha línea y que contaba con un estudio de prefactibilidad para elaborar el sin embargo, debido a que aquella no tenía como actividad principal la generación de energía y que el aludido estudio no era suficiente para la elaboración del , se había decidido que dicho estudio fuera presentado por un tercero (operador de la línea de transmisión) para facilitar su proceso de aprobación.

¹⁶³ En la mencionada cláusula adicional se precisó que el porcentaje de avance de la obtención del era de 58%.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que si bien, a fojas 37462 a 37582 y 37663 a 37676, obran los documentos denominados "Punto de Control de Monitoreo", y "Ampliación del Informe de ensayo" en los que se hace referencia a que los análisis se realizaron en el aquellos corresponden al año 2009, por lo que no sustentan la efectiva prestación de los servicios correspondientes al contrato suscrito en el año 2011, según lo referido anteriormente.

Que a fojas 29541, 29542, 29545 a 29555 obran las proformas de la referida factura, la carta mediante la cual se remitía dicho documento, así como el detalle de la determinación de los montos consignados en la mencionada factura (Estados de Pago N° y Valorización N°), los cuales se encuentran vinculados con el pago de los referidos servicios, mas no sustentan su efectiva prestación.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la prestación de los servicios facturados, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

(Facturas N°)

Que a fojas 40865, 40867, 40869, 40871, 40873, 40875, 40973 y 40986, obran las referidas facturas emitidas a por adelanto por los trabajos de movimiento de soporte en la elaboración del presupuesto y apoyo técnico para el según contrato (Valorizaciones N°), adelanto por concepto de Contrato de Servicios por N° y adelanto por concepto de Contrato de Servicio de Ingeniería N° por USD 10 000 000,00, USD 158 740,15, USD 33 241,25, USD 199 683,37, USD 17 307,74, USD 108 737,51, USD 730 000,00 y USD 2 430 000,00.

Que de autos, se advierte que la recurrente presentó los siguientes contratos y adendas:

- para servicios de , de fojas 40736 a 40848, suscrito el 10 de enero de 2011 por con , mediante el cual se estableció los términos y condiciones generales bajo las cuales esta última iba a adjudicar a la ejecución de trabajos con alcances y condiciones especiales y específicas previstas en contratos independientes pero bajo el marco del referido contrato

Asimismo, en el Anexo D, de foja 40765, se detalló que el citado contrato tenía como objetivo el es decir, la de la referida brindándoles calidad de vida y desarrollo sostenible en el tiempo, es por ello que abarcaría la ejecución de todos los servicios de suministro, construcción, instalación y montajes, pruebas y puesta en servicio, y todos los trabajos necesarios para realizar la construcción de las viviendas del (incluye la construcción de viviendas, según los modelos previstos en dicho contrato).

- Contrato de Servicio de Arquitectura e Ingeniería de Detalle N° así como sus addendas, de fojas 40609 a 40735, en el que se estableció que el objetivo era el desarrollo del proyecto a nivel de ingeniería de detalle de la nueva a partir del esquema conceptual urbano y la propuesta de plataformado aprobado; además que, los servicios implicarían el diseño urbano, edificaciones residenciales y no residenciales, infraestructura, gestión de estudios geotécnicos complementarios, análisis e interpretación de resultados, preparación de términos de referencia, estudios medioambientales elaborados por terceros, entre otros.

  95 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

- Contrato de Construcción de viviendas – 00001 y sus addendas, de fojas 40499 a 40608, en el que se estipuló que se encargaría de los trabajos y/o actividades que fuesen necesarios y que formaban parte de la construcción de viviendas (436), contemplando los requisitos mínimos de habitabilidad y dotando de servicios mínimos para su uso.
- Contrato N° de fojas 40840 a 40854, a través del cual se dispuso que el proporcionaría el equipo necesario y el personal calificado para supervisar la construcción y la seguridad para el movimiento de tierras en el proyecto de

Que tal como ha precisado esta instancia, los contratos no resultan suficientes para acreditar la prestación efectiva de los servicios, por cuanto de estos solo se advierte el acuerdo de voluntades de las partes para llevarlos a cabo, no así su efectiva prestación.

Que a fojas 40855 a 40864, 40866, 40868, 40870, 40872, 40874, 40876, 40877, 40971, 40972, 40981 a 40985, 40987, 40988, 40990 a 40993 y 41000, se aprecian las órdenes de servicios, Valorizaciones N° o estados de pagos, reportes de los gastos en los cuales se incurrió para la prestación de los servicios acotados, cartas de envío de factura, correos electrónicos sobre el envío de los requerimientos de fondos y reportes en los que se detalla el flujo de caja proyectada o el presupuesto; no obstante esta documentación en su conjunto no evidencia que hubiese prestado los servicios contratados a los que se encontraba obligado.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la prestación efectiva de los servicios por el corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que a fojas 27645, 27647 a 27671, 276673 a 27999, 28001 a 28037, 28039 a 28099, 28101, 28102, 28105, 28106, 28111, 28112, 28117, 28118, 28120, 28121, 28123, 28124, 28126, 28127, 28129, 28130, 28132, 28133, 28135, 28136, 28138, 28139, 28141, 28142, 28144 a 28156, 28158, 28159, 28162, 28177, 28180, 28181 y 28184 a 28205, obran las facturas y notas de crédito emitidas por a por los servicios de alimentación, remodelación de habitaciones y oficinas, mantenimiento, reparación y tendido, alojamiento, limpieza, hotelería, recreación, lavado de ropa, reparaciones y fabricación de bienes (mesas, estantes, pozo a tierra), instalación de carpa, equipos, acometida eléctrica, persianas, levantamiento de planos, animación de eventos, ampliación de gimnasio, en las que se hace referencia a las Órdenes de Servicio N°

, así como se hace referencia al Contrato N° y

Que del Contrato de Servicio N° de fojas 28206 a 28284, suscrito entre , se aprecia que tenían como objeto que esta prestara los servicios de alimentación, hostelería, lavandería, limpieza, recreación, recojo y disposición de sólidos del para el personal de visitas o personas previamente autorizadas por esta.

Que conforme con lo precisado por esta instancia, un contrato escrito solo evidencia un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, pero no que este se haya efectuado.

¹⁶⁴ Las que se encuentran registradas en el Documento Detalle

de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que a fojas 27646, 27672, 28038, 28100, 28103, 28104, 28107 a 28110, 28113 a 28116, 28119, 28122, 28125, 28128, 28131, 28133, 28137, 28140, 28143, 28160, 28161, 28163 a 28176, 28182 y 28183, obran las valorizaciones de los servicios facturados efectuadas por el acompañadas de cuadros resumen o consolidados de los costos de cada servicio; Orden de Servicio N° documentos denominados y "Alimentación" y , suscritos por el gerente general del , con la indicación que personas se hospedaron en dicho entre el 11 y 13 de setiembre de 2011, y 11 personas el 18, 19, 25 y 26 de agosto de 2011, y solicitudes de modificación del contrato respecto a la estructura de alimentación y servicios adicionales (transporte e instalación del equipamiento de cocina, almacén y dormitorios, entre otros).

Que la mencionada documentación se relaciona con el pedido y las condiciones pactadas para la prestación de los servicios, así como la determinación de sus costos y valorizaciones por los servicios facturados, los que no evidencian que los mencionados servicios se hubiesen prestado efectivamente, a lo que cabe agregar que en el caso del documento de registro de huéspedes, no se advierte que corresponda a servicios prestados por el referido y por los cuales se emitieron los referidos comprobantes de pago.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la prestación efectiva de los servicios por el aludido corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(Banco ⁶⁵⁾

Que a fojas 19285 a 19288 y 19312, obran los documentos "Solicitud de Pagos Varios" emitidos por , en los que se indica como beneficiaria a la por los servicios de en el de julio a setiembre de 2011, por S/ 264 750,00, S/ 166 300,00, S/ 154 640,00 y S/ 111 250,00¹⁶⁶.

Que de lo actuado no se advierte que la recurrente hubiese aportado mayor documentación que acreditara la prestación efectiva por parte de los en el mencionado lo que pudo acreditar evidenciando el desplazamiento del personal asignado para dichas labores al área de vigilancia, entre otros, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que a fojas 19281 a 19283 obra el documento "Solicitud de Pagos Varios" emitido por , en la que se indica como beneficiaria a la , por concepto de pago por el monto de S/ 281 089,59¹⁶⁷; así como el documento denominado "Memo de Justificación Adjunto – Contrato de propuesta realizada por a la referida , que contiene la contrato de derecho de precisándose que la empresa necesitaba contar con la autorización del derecho de en uso dentro de los territorios comunales para la construcción del

¹⁶⁵ En las observaciones realizadas en el Anexo 2.4 del Resultado del Requerimiento N° se indica que el proveedor es Banco , tal como se encuentra registrado en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074, sin embargo, el

¹⁶⁶ Montos que se encuentran registrados en el equivalente de dólares americanos en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.

¹⁶⁷ Monto que se encuentra registrado en el equivalente de dólares americanos en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

ducto (tubería de concentrado), en el _____ en el cual se encontraba involucrada la citada _____ y que se había efectuado el levantamiento del área materia de intervención dentro de la propiedad del territorio comunal.

Que sin embargo, no obra en autos documentación adicional que permita evidenciar el otorgamiento de tal derecho para la construcción del mencionado ducto en parte de la propiedad del _____ no habiéndose adjuntado el levantamiento _____ a que se hace mención u otro documento que evidencie tal autorización o el trazo del _____ que afectaría al territorio de la _____ y que permita sustentar el desembolso efectuado. En tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

- Banco

Que a foja 19284 obra el documento _____ emitido por _____ a favor del Banco _____ por comisiones de carta fianza por USD 67 571,31¹⁶⁸, sin embargo, de lo actuado no se aprecia que la recurrente hubiese sustentado dicho desembolso, dado que no adjuntó las constancias de emisión de las mencionadas cartas fianza u otros documentos que permitan respaldar su emisión, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- (Banco _____)

Que a fojas 19297 a 19311, obra el documento "Solicitud de Pagos Varios" emitidos por _____ por el segundo y último pago de la transacción extrajudicial con la finalidad de resolver en forma total y definitiva todo y cualquier asunto existente entre _____

derivado de la situación del ganado descrito en el acápite _____ de la cláusula primera del Acuerdo de _____ por S/ 210 000,00 en cada caso¹⁷⁰, así como el documento denominado "Memo de Justificación Adjunto - _____ respecto del predio _____, Informe Legal de Viabilidad N° _____ el citado _____ y asiento de inscripción registral de título de dominio a favor de _____

Que al respecto, de acuerdo con el documento denominado _____ respecto del _____, que contiene la propuesta efectuada por _____ para la suscripción del acuerdo de _____ con la familia _____ la referida empresa tenía como objetivo mantener física y jurídicamente saneadas sus propiedades, siendo que uno de los _____ que se encontraba pendiente de saneamiento físico en lo que respectaba a la posesión era el _____ que fue adquirido por _____ con el objeto de _____ siendo que de conformidad con los acuerdos posteriores, este _____ serviría de permuta y sería destinado para la actividad pecuaria de los _____

Que en ese sentido, en dicho documento se señala que el _____ tenía como _____ a la _____ con su ganado (vacunos y equinos), los cuales eran _____ por lo que la citada _____ requería que tales _____ de su _____; precisándose que luego de diversas reuniones sostenidas entre _____ y los miembros de la indicada familia decidieron llegar a una _____ en la que ambas partes _____

¹⁶⁸ Monto que se encuentra registrado en el Documento Detalle _____ de fojas 10691 a 11074.

¹⁶⁹ En las observaciones realizadas en el Anexo 2.4 del Resultado del Requerimiento N° _____ se indica que el _____ tal como se encuentra registrado en el Documento Detalle _____ de _____

fojas 10691 a 11074, sin embargo, el desembolso fue realizado a favor de los integrantes de la _____

¹⁷⁰ Montos que se encuentran registrados en el equivalente de dólares americanos en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.

98



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

realizarían mutuas concesiones recíprocas, acordándose el pago de S/ 420 000,00 a favor de la mencionada

Que en el citado se precisa la ubicación del predio, el cual se encuentra ubicado en la inscrita en la Partida Registral N°

Que en el citado Informe Legal de Viabilidad, que hace referencia a la vinculada al predio, se precisa: la descripción del referido predio, el cual se encuentra ubicado en la inscrita en la Partida Registral N° de propiedad de ; los datos de los titulares del el modo de adquisición; la situación jurídica, indicándose que a fin de llegar a un acuerdo con la, los señores otorgaban poder a favor de para que en representación de su suscribiera cualquier y el análisis y las conclusiones, indicándose que se opinaba por la viabilidad legal de la y recomendándose su suscripción con firmas legalizadas ante notario.

Que finalmente, en el mencionado de fojas 19300 a 19302, suscrito por este último en su nombre y representación de, se estableció que la citada se suscribía con el propósito que el fuera retirado del de propiedad de, siendo que esta última se comprometía a entregar a los de la indicada por todo concepto el importe de S/ 420 000,00, cuya forma de pago sería en dos fracciones de S/ 210 000,00 cada una, asimismo, los integrantes de debían retirar todos y cada uno de los en el referido caso contrario la mencionada no se hacía responsable de cualquier percance o situación que pudiera ocurrir con

Que de lo actuado se puede apreciar que el comprendía a su vez la permuta por los en favor de la que aunque estuvieran estos fuera del área de resultaban necesarios a fin de acceder a los terrenos en los cuales se encontraba el más aún si se advierte que estos fueron adquiridos para dicho propósito¹⁷², apreciándose de la documentación presentada que los desembolsos realizados a fin de se encuentran sustentados, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que a fojas 19313 a 19318, obran el documento "Solicitud de Pagos Varios" emitido por a nombre de por el importe de S/ 120 000,00¹⁷³, por concepto de en compensación por impactos temporales en su ; las solicitudes de indemnización por daños y perjuicios presentadas por, así como el documento de celebrado entre

¹⁷¹ De conformidad con el poder otorgado mediante Escritura Pública de de diciembre de 2010 inscrita en el asiento N° de la Partida N° del Registro de Mandatos y Poderes de la Zona Registral N° de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, de fojas 19297.

¹⁷² Debe advertirse que, quien se encontraba registrada como no solo se encargaba de las actividades de sino que previamente fue titular del mencionado proyecto, que fue finalmente transferido a

¹⁷³ Monto que se encuentra registrado con su equivalente en USD 43 747,72 en el Documento Detalle de fojas 10691 a 11074.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que de acuerdo con lo actuado en el procedimiento de fiscalización y la resolución apelada, la Administración observó respecto de este desembolso, que no se acreditó la existencia de los supuestos perjuicios o daños ocasionados por los trabajos de exploración realizados y que sustentarían aquel.

Que al respecto, en las mencionadas solicitudes de indemnización por daños y perjuicios presentadas por _____ se indican diversos daños que sus bienes habrían sufrido como consecuencia de las actividades de _____ tales como el desmonte depositado en la orilla del río _____ lugar en el que toman _____; la apertura de carreteras, trochas carrozables y plataformas para _____ y otros; la construcción de _____ dentro de su propiedad sin su previa autorización; los daños en su _____ en el sector _____; las perforaciones en la _____ que ocasionan la _____ del _____, entre otros; siendo que en la transacción extrajudicial celebrada entre aquel y _____ se indica que para las actividades de exploración en el _____ y posterior construcción de la _____ se requería realizar diversas actividades, tales como aperturas de vías de acceso, _____ entre otros, y que _____ era poseedor de una _____ del sector denominado _____ y había manifestado a través de las mencionadas solicitudes afectaciones a su parcela, por lo que se procedió a entregar a este último la suma de S/ 120 000,00, a fin que supere todo y cualquier supuesto perjuicio que se le hubiere generado; sin embargo, no se acompaña mayor documentación que sustente la existencia de tales daños o perjuicios producto de las mencionadas actividades, a que se aluden en las indicadas solicitudes.

Que en tal sentido, dado que no encuentra sustentado el desembolso efectuado, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que por otra parte, tal como se puede apreciar respecto de los demás registros incluidos en el mencionado documento "Detalle _____ la recurrente no adjuntó documentación que permita sustentar la fehaciencia de las operaciones, en tal sentido corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que resulta indebido que se le exija probar las adquisiciones realizadas a su _____, dado que no fueron observadas en el procedimiento de fiscalización que se le realizara por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, más aún si esta llevaba un control contable adecuado de los conceptos del _____ al codificar las adquisiciones relacionadas, diferenciándolas de sus _____ en cumplimiento del artículo 22 del Reglamento de la Ley General de Minería; corresponde indicar que la recurrente es responsable de sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentran conservar la información y/o documentación relacionada con sus operaciones, por lo que en caso se hubiesen analizado en otro procedimiento de fiscalización tales operaciones, ello no exime que la recurrente deba cumplir con sus obligaciones propias, a lo que cabe agregar que el reparo materia de análisis no se relaciona con el incumplimiento por parte de su _____ de normas reglamentarias, sino a que no se ha acreditado la fehaciencia de unas operaciones y causalidad de otras, lo que tampoco se sustentaría con un control contable de adquisiciones por parte de su _____

Que cabe indicar que, a foja 16266, obra el Oficio N° _____ de _____ de mayo de 2014, emitido por la Dirección de Servicios al Inversionista de _____ en el que haciendo referencia al Informe de Auditoría sobre el Compromiso de _____ durante el período _____ de setiembre de 2012 a _____ de setiembre de 2013¹⁷⁴, de fojas 16260 a _____

¹⁷⁴ Remitido por _____ a la Agencia de Promoción de la _____ de foja 16264, en atención a la solicitud de presentada por la _____ confirme el compromiso de inversión de desarrollo.

a fin que se

100



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

16264, aceptó que se sustituyera la carta fianza por un monto de USD 30 000 000,00 a USD 500 000,00, toda vez que de conformidad el mencionado informe emitido por la y en el período comprendido entre el de setiembre de 2010 a de setiembre de 2013 se había alcanzado una inversión de USD 2 923 598 641,00, desgregados en diversos rubros¹⁷⁵, que superaba el compromiso de inversión que la recurrente se había comprendido a alcanzar.

Que al respecto, conforme con la cláusula 7.3 del Contrato de de fojas 53067 a 53079, se convino que para acreditar el monto de las inversiones realizadas, debía presentar anualmente una declaración jurada refrendada por una firma de de reconocido prestigio internacional y que dicha declaración jurada debía ser presentada al . En virtud de dicho compromiso, , elaboró los mencionados informes sobre el examen de estado de las inversiones efectuadas en el , antes mencionados.

Que en los referidos informes, de fojas 16191, 16203, 16204, 16220 y 16221, la indicó los alcances de su labor de precisando que su labor consistía en expresar su opinión sobre el estado de ejecución del compromiso de inversión basado en la cuyo fin era verificar que el estado de ejecución del compromiso de inversión no contenga representaciones erróneas de importancia relativa, lo que comprendía la ejecución de procedimientos para obtener evidencia de sobre los saldos de las inversiones y las divulgaciones al estado de ejecución del compromiso de inversión, incluyendo la evaluación del riesgo de que el estado de ejecución del compromiso de inversión contenga representaciones erróneas de importancia relativa, sea como resultado de fraude o error, por lo que se tomaría en cuenta el control interno pertinente de la compañía. Agregó que la auditoría también comprendía la evaluación de si las políticas contables aplicadas concordaban con el compromiso de inversión de desarrollo del contrato de transferencia. Finalmente, precisó que el estado de inversión había sido preparado a partir de los registros contables elaborados por y no pretendía mostrar la presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones ni los flujos de efectivo de la empresa, tampoco comprendía el examen de los estados financieros de la empresa.

Que en ese sentido, el objeto de los mencionados informes es la revisión sobre el estado de inversión en todos los aspectos significativos sobre el monto invertido por la lo que entre otros comprendía la adecuación de sus políticas contables con el compromiso de inversión de desarrollo del contrato de transferencia; no advirtiéndose que dicha tendría como finalidad verificar la prestación efectiva de los servicios contratados o la entrega y recepción de los bienes adquiridos en favor de la recurrente, aspectos que han sido materia de observación, por lo que dichos documentos no enervan las observaciones realizadas por la Administración. En tal sentido, no corresponde amparar el alegato formulado por la recurrente en el sentido que dichos informes acreditan la prestación efectiva de los servicios o la entrega o recepción de los bienes adquirido en su favor.

Que contrariamente a lo indicado por la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización la Administración le requirió que presentara documentación suficiente que permita acreditar la prestación

¹⁷⁵ Tales como: a) estudios técnicos, ambientales y financieros, incluyendo pruebas metalúrgicas; b) prospección y exploración; c) construcción de obras y adquisición de maquinarias y equipos mineros necesarios para el desarrollo del proyecto, incluyendo carreteras, puentes, muelles y facilidades portuarias, entre otros; d) remediación de los daños ambientales originados por las labores de exploración y desarrollo, así como garantías ambientales y otros costos relativos a la conservación del medio ambiente; e) seguros, fletes, derechos arancelarios y todos los tributos que pague el adquirente en cumplimiento de su compromiso de inversión que no sean recuperables como crédito fiscal; f) costos financieros que correspondan a la etapa de desarrollo y construcción, incluyendo comisiones derivadas de la emisión de cartas fianzas o y que como tales se incorporan al activo; g) inversión social en la zona de influencia del proyecto, en educación, salud, infraestructura vial, saneamiento, electrificación rural, recreación, deportes y de desarrollo sostenible en general; h) pagos por , derechos de acceso, así como cualquier otro pago de naturaleza similar.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

efectiva de los servicios y la entrega de los bienes adquiridos, por lo que el reparo formulado en el Resultado del Requerimiento N° resulta consistente con las actuaciones previas. Incluso es de apreciarse que a diferencia de lo sostenido por la recurrente las observaciones al crédito fiscal descrito en el Anexo N° 2.4 del Resultado del Requerimiento N° se sustentan en el pedido de información respecto de la Factura N° emitida por , tal como se puede observar del inciso j) del Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 20099 y 20102, en el que se solicitó "exhibir documentación sustentatoria a fin de acreditar la causalidad, fehaciencia y realidad de las operaciones de compra de bienes y/o servicios, tales como informes, memorandos, reportes, actas de entrega y otros, libro kardex u otros libros o documentos de control de los bienes ingresados a almacén, libros de activo fijo, planilla de remuneraciones, boletas de pago a trabajadores", observaciones sobre diversas operaciones que en el resultado de requerimiento respectivo se dio cuenta y que posteriormente fueron comunicadas mediante el Requerimiento N°

Que además, debe indicarse que el hecho que la Administración no hubiese reparado la integridad del crédito fiscal correspondiente a la Factura N° no implica que hubiese validado todas las operaciones comprendidas en dicha factura, dado que de acuerdo con la información proporcionada por la recurrente, del documento Reporte Detalle se advierte que la factura se encontraba conformada por diversas operaciones que no necesariamente se relacionaban entre sí, habiéndose observado aquellas no sustentadas, de acuerdo con lo analizado anteriormente.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido que la veracidad de la información presentada pudo ser validada mediante el cruce de información con del grupo encargada de la gestión del , respectivamente, corresponde indicar que es la recurrente quien se encontraba obligada a la presentación de la documentación que sustentara sus operaciones, por lo que, la Administración no se encontraba obligada a efectuar estos cruces de información, a lo que cabe agregar que como se ha indicado en los considerandos anteriores, que los reportes mensuales de ejecución del proyecto en tanto no fueran acompañados de información adicional que permitiera acreditar la fehaciencia de las operaciones, no resultaban suficientes a fin de levantar las observaciones realizadas.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que se encuentran acreditadas las operaciones de venta de bienes realizadas con sus

, así como los servicios provistos por dado que ha presentado formularios de aprobación, órdenes de compra con el detalle de los bienes, constancia de depósito del operador , correos cursados entre el , documento único de salida de bienes emitido por el bill of lading, declaración única de aduanas, reporte de recepción de materiales del recepción en muelle, reporte de vigilancia de calidad de bienes, plan de vigilancia de calidad, órdenes de servicio, requerimientos de material emitidos por certificados de origen de los bienes, reporte de progreso del proyecto y cronograma del servicio; cabe indicar en cuanto a las adquisiciones de bienes, tal como se indicó en los considerandos anteriores, que dichos documentos no acreditaron el traslado, recepción y control de los bienes en los almacenes de la recurrente o en su en tanto estos documentos solo evidencian las negociaciones para adquirir los bienes, el pago de las facturas, la conformidad que habría dado la recurrente, y en cuanto al reporte de recepción de bienes en estos no se detalla que ello se hubiese realizado en los mencionados lugares, agregando que no existen guías de remisión que evidencien el traslado a dichos puntos, sino el traslado de la mercadería a puertos y almacenes que no corresponden a la recurrente o en los cuales no se llevó un control de su recepción, dado que estos en algunos casos eran compartidos con su proveedor, incluso. Además, en el caso de los servicios no se presentó la respectiva póliza del seguro de la carga, no acreditándose su otorgamiento en

102



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

favor de las cargas empleadas en el , en tanto respecto del servicio de ingeniería no se presentó la documentación que sustentara su efectiva prestación.

Que si bien la recurrente ha descrito la estructura de contrataciones que mantenía para la prestación de los servicios de ingeniería, procura, construcción, tanto en el exterior como en el territorio nacional, por la cual se encargaba de las actividades de gestión y control del se encargaba de las actividades de gestión y control del prestaba servicios de diseño e ingeniería del cooperaba y apoyaba a en el servicio de construcción, al tratarse de su concluyendo de ello que se encontraría acreditada la necesidad y vinculación de los servicios facturados por y así como con el detalle de los servicios facturados y reportes de pago, agregando que los *monthly progress reports* presentados mensualmente por evidenciaban las coordinaciones entre las empresas; cabe indicar que conforme con los considerandos anteriores las contrataciones realizadas por la recurrente a efecto que se le prestaran los mencionados servicios no han sido observadas, sino la prestación efectiva de estos, apreciándose que no se acreditó la realización de las actividades a las cuales fue designado el personal por los servicios contratados a lo que tampoco fue demostrado con los denominados reportes mensuales, en tanto estos tenían un carácter informativo y no iban acompañados de mayor documentación que evidenciara las realización de las actividades que formaban parte del contrato. En ese sentido, contrariamente a lo indicado por la recurrente, tampoco se encuentra acreditada la prestación efectiva de los servicios por parte de

Que en cuanto a las observaciones realizadas a las operaciones efectuadas por los

, cabe indicar que contrariamente a lo indicado por la recurrente, no sustentó que la carga trasladada en el servicio de transporte marítimo se relacione con las actividades de la empresa, los daños que conllevaron a la compensación del supuesto perjuicio en los bienes de terceros por la actividad de exploración, el otorgamiento del derecho de servidumbre, el traslado, entrega y control de bienes adquiridos, se hubiese prestado efectivamente el servicio de vigilancia por parte de así como la emisión de una carta fianza; en tal sentido, no corresponde amparar los argumentos formulados. Cabe indicar que en esta instancia se levantó el reparo vinculado a los desembolsos realizados a favor de la por transacción extrajudicial.

Que contrariamente a lo indicado por la recurrente, respecto de las operaciones facturadas por que fueron observadas en el Anexo N° 2.3 del Resultado del Requerimiento N° , no se encuentra acreditada la fehaciencia de los servicios de movimiento de tierras, administración y gerenciamiento contratados, no resultando suficiente la presentación de las boletas de pago a los trabajadores, así como hojas de liquidación de gastos reembolsables.

Que no resulta atendible lo indicado por la recurrente en el sentido que las operaciones por las cuales la Administración levantó las observaciones son similares a aquellas en las cuales mantuvo los reparos, dado que conforme se aprecia del documento reporte Detalle Opex de fojas 10691 a 11074, las operaciones facturadas son de diversa naturaleza por lo que el hecho que se haya levantado algunas de ellas no conlleva a que se encuentren sustentadas todas las operaciones contenidas en la Factura N°

   103 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en cuanto a las observaciones realizadas a las operaciones realizadas con los

, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, la recurrente no presentó documentación suficiente que sustentara la fehaciencia de los servicios contratados, tales como el mantenimiento y construcción de carreteras, ingeniería de detalle y estudios geotécnicos e hidrológicos, transporte de contenedores, elaboración de presupuesto y apoyo técnico para el

ingeniería y arquitectura, alimentación, hotelería, lavandería, limpieza, recreación y mantenimiento de campamentos, recojo y disposición de residuos, construcción de campamentos, así como la adquisición de maderas y tuberías, en tanto la documentación aportada, tales como las facturas, órdenes de servicio, cuadros resúmenes de valorizaciones de alquiler, cartas de coordinación sobre el pago de las facturas, proforma de factura, formularios de aprobación de facturas, documentación contable, constancias de depósito, comprobantes de retención, bill of lading, despacho de Aduanas, constancias de levante de importaciones, contratos de servicios, pago de aportes provisionales de trabajadores, valorizaciones de los servicios, hojas de liquidación, requerimientos de materiales, no resultaba suficiente para acreditar la prestación efectiva de los servicios, lo que debía demostrarse con evidencia de la ejecución de las prestaciones convenidas en los contratos, así como el traslado y entrega de los bienes adquiridos; por lo que no corresponde amparar dichos argumentos. Cabe precisar que en el caso de los

se levantaron las observaciones, salvo las relacionadas con las Factura N° respectivamente, en tanto obraba en lo actuado documentación suficiente para ello, conforme se ha indicado en los considerandos anteriores.

Que si bien la recurrente sostiene que parte de las operaciones que conforman la Factura N° comprende los pagos realizados por por intereses de financiamiento, de la revisión del documento Detalle de fojas 10691 a 11074, respecto a este proveedor se incluye el registro Inv N° cuya observación ha sido levantada por la propia Administración en el Anexo N° 2.2 del Resultado del Requerimiento N° de foja 19986, no existiendo otros registros que incluyan crédito fiscal a favor de la recurrente, por lo que carece de relevancia que los argumentos formulados por esta respecto a la fehaciencia de los pagos por intereses de financiamiento sean analizados en esta instancia, dado que no existen observaciones en este punto.

Que en cuanto a que la fehaciencia de las operaciones con

, se encontraría acreditada con las facturas, documentación contable, órdenes de servicio, packing list, bill of lading, DUA de importación, pólizas, resúmenes de menús atendidos, contratos, estados de pago y liquidación de obra, cabe indicar que tal como se indicó en los considerandos precedentes, esta documentación no resultaba suficiente para sustentar la operación sobre licencia de software, que los servicios de consultoría, ingeniería de detalle de cañería de concentrado, ingeniería, procura, construcción, gerenciamiento y obtención de permisos de funcionamiento de una oficina, se hubieran prestado, y que las grúas, cañerías de carbón, tuberías de acero, se hubieran trasladado o recepcionado en los almacenes de la recurrente o por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente. No obstante, en el caso de las operaciones con (en cuanto a la Factura N°), Centro de Servicios para la

, conforme se advierte de los considerandos anteriores en esta instancia se procedió a levantar las observaciones sobre el particular.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en lo referente al desconocimiento de las operaciones en que los documentos presentados hubiesen carecido de firma o fecha cierta, y a que la Administración habría observado también algunas de sus operaciones contenidas en la Factura N° dado

104



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

que no contendrían Impuesto General a las Ventas asociado, no obstante para retribuir la prestación no se limitaba a aquellos costos que para ella se encontraran gravados; debe indicarse que las observaciones mantenidas por esta instancia se sustentan en la falta de acreditación de la prestación de los servicios o entrega de bienes involucrados o su recepción en favor de la recurrente, de acuerdo con lo analizado precedentemente, por lo que carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre tales aspectos que aquella menciona.

Que tal como se indicó anteriormente, la Administración no se encontraba obligada a efectuar un cruce de información con los proveedores, a efecto de considerar las operaciones como no fehacientes, más aún si este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de las operaciones, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede, mediante cruces de información con terceros, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar cruce de información alguno.

Que de lo expuesto se tiene que no se advierte de lo actuado que la Administración hubiese vulnerado los principios de carga de la prueba, impulso de oficio, verdad material y presunción de veracidad, por lo que no resulta aplicable el criterio de la Resolución N° 29 de julio de 2015, recaída en el Expediente N° 5865-2011, emitida por la Sexta Sala Contenciosa Administrativa Tributaria de la Corte Superior de Justicia de Lima, invocado por la recurrente.

Que en cuanto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que correspondía efectuar una valoración conjunta de los medios de prueba, tal como se señala en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012 y 05370-8-2014, y que no se habría realizado dado que no se analizó los comprobantes de pago, documentación contable y financiera, oficio emitido por Proinversión y estados de inversión, corresponde indicar que contrariamente a lo indicado por aquella, la Administración efectuó una valoración conjunta de los mencionados medios probatorios, incluyendo los estados de inversión que se hacen referencia en el citado oficio elaborado por Proinversión, en tal sentido no resulta amparable tal alegato.

Que en ese mismo sentido, dado que la carga de la prueba correspondía a la recurrente respecto a la fehaciencia de sus operaciones, la Administración tampoco se encontraba obligada a efectuar una inspección de campo para verificar la utilización efectiva de los bienes y servicios.

Que si bien la recurrente afirma que la fehaciencia de las operaciones se acredita con elementos que sustenten la entrega y recepción de los bienes entre el proveedor y adquirente, así como con el pago del precio debido, lo que habría ocurrido con la presentación de sus registros contables y el Oficio N° _____ corresponde indicar que en los actuados no se encuentra acreditado que respecto de los bienes por los cuales se han mantenido las observaciones se hubiera acreditado el traslado, entrega y recepción de los bienes por o en favor de la recurrente, a lo que cabe reiterar que los análisis de los estados y avances de inversión, que sustentan el oficio elaborado por Proinversión, tienen un propósito distinto al de acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Que en cuanto a que las mismas operaciones observadas fueron aceptadas en fiscalizaciones posteriores, tal como la del ejercicio 2013 con la emisión de la Resolución de Determinación N° _____ en la que se valida diversos componentes de la Factura N° _____, que son cuestionadas en el presente procedimiento, cabe indicar que tal como se observa de los alcances de las operaciones observadas, estas si bien pudieron provenir en algunos casos de un contrato con vigencia que hubiese superado los períodos observados o hubiesen existido adendas que ampliaran el plazo, ello no implica que la deducción del crédito fiscal correspondiente a las respectivas operaciones no corresponda ser sustentada respecto de los períodos involucrados en un determinado procedimiento de fiscalización, en el cual se formulan los reparos correspondientes considerando lo actuado en aquel, por lo que lo alegado

  105 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

sobre las fiscalizaciones posteriores no enerva las conclusiones efectuadas en esta instancia respecto de las operaciones involucradas en este procedimiento, no resultando atendible, por tanto, tal argumento.

Que teniendo en cuenta que en las facturas involucradas en el presente reparo no se encuentran las Facturas N° carece de relevancia en este punto emitir pronunciamiento respecto de lo sostenido por la recurrente sobre una contradicción en el reparo.

Factura N° (Servicios de gerenciamiento)

Que a foja 19910 obra la Factura N° emitida por por el concepto de "prestación de servicios brindados de gerenciamiento según contrato de fecha 03 de enero de 2011", por el valor de compra de USD 53 977 873,16.

Que en la cláusula quinta del mencionado Contrato de Prestación de Servicios suscrito el 3 de enero de 2011 por de fojas 939 a 945, se convino que la retribución por los servicios brindados sería el equivalente al total de los costos y gastos incurridos por para la ejecución de la obra, multiplicado por un factor que sería determinado por el estudio de rangos de mercado –en este caso el factor ascendía a 7,64%-, más el Impuesto General a las Ventas. Al momento de la facturación correspondiente, debía presentar un detalle de los costos y gastos incurridos en la prestación de sus servicios, el cual debía ser aprobado por previo pago de la factura correspondiente. Asimismo, acordaron que emitiría la factura correspondiente una vez que hubiese finalizado el plazo del contrato de acuerdo con lo establecido en la cláusula quinta (en la que se estableció que la duración del contrato sería de año a partir del de enero de 2011), independientemente de la forma de facturación y pago que hubiese pactado con la empresa constructora que subcontrate para cumplir con la ejecución de la obra.

Que conforme se puede apreciar del documento de fojas 19909 y tal como se indica en el Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, el monto facturado, se obtiene sobre la base de los siguientes rubros, a cuya sumatoria se aplicó el coeficiente (7,64%) para retribuir al proveedor por los servicios de gerenciamiento, de la siguiente manera:

| Detalle de Costos incurridos | Base de cálculo USD |
|--|----------------------|
| Contrato de cesión de posición contractual de órdenes de compra por pagos | 306 691 510,21 |
| Transferencia de equipos menores | 625 749,82 |
| | 339 990,02 |
| | 2 249 871,44 |
| Transferencia de proyectos de obras civiles y proyectos de construcción | 392 793 955,20 |
| Contrato de Cesión de Posición Contractual de Órdenes de Compra por derechos pagados | 3 697 223,61 |
| Venta de suministros | 118 364,08 |
| Base de cálculo para el servicio brindado | 706 516 664,38 |
| Servicios de Gerenciamiento – | 53 977 873,16 |

Que de acuerdo con los citados resultados de requerimiento y la resolución apelada, la Administración solo ha cuestionado la utilización del crédito fiscal correspondiente a la mencionada factura respecto de los costos relacionados con las Facturas N° en los extremos en los cuales fueron observados por no encontrarse sustentados, de acuerdo con lo analizado anteriormente.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en ese sentido, se puede advertir que se han mantenido las observaciones realizadas a las operaciones contenidas en la Factura N° _____ así como parte de las correspondientes a la Factura N° _____ por lo que en base a estos extremos, corresponde igualmente mantener el reparo al crédito fiscal de la Factura N° _____ vinculado a aquellos y confirmar la resolución apelada en este punto.

Que en cuanto a las observaciones que han sido levantadas respecto de la Factura N° _____ corresponde que en el mismo sentido en ese extremo se levante el reparo al crédito fiscal de la Factura N° _____ revocándose, por tanto, la resolución apelada en este punto.

❖ _____ (Facturas N° _____)

Que a fojas 18662 y 18731, obran las Facturas N° _____ emitidas por _____ la recurrente, por los "servicios administrativos y de monitoreo de correspondientes a diciembre de 2011 y junio de 2012.

Que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° _____ las mencionadas facturas fueron reparadas indicándose que la recurrente no proporcionó la información y/o documentación que acreditara la operación descrita en aquellas.

Que de las hojas de cálculo de las mencionadas facturas, de fojas 18661, 18729 y 18730, se aprecian subtotales asociados a diversos códigos, sin precisión de las actividades involucradas, que suman los montos facturados.

Que del Contrato de Servicios suscrito entre _____ de 1 de mayo de 2007, de fojas 18717 a 18720, se aprecia que esta le prestaría los servicios de desarrollo del _____ que comprendía: 1. Gerenciamiento del _____ mediante la supervisión de las labores de exploración geológica y análisis de muestras, así como la coordinación y gestión para la elaboración del Estudio de _____; 2. Servicios Técnicos de diseño de proyecto, _____ y de ingeniería; 3. Administración de servicios logísticos, contratación de proveedores, personal, gestión de permisos, autorizaciones y licencias; 4. Garantizar la aplicación de las políticas corporativas estándares en materias de seguridad, medio ambiente y relaciones con las comunidades y en la realización de proyectos relacionados con estas materias; y 5. Servicios de Desarrollo e implementación de estrategias de comunicación, monitoreo de asuntos públicos (Anexo A del Contrato).

Que en el rubro Honorarios y Gastos del mencionado contrato, se prevé que estos serían calculados de acuerdo con las tarifas establecidas en el Anexo B, en el que se indica que los costos de planillas y gastos necesarios para la prestación del servicio serían registrados en los centros de costos respectivos, que _____ remitiría a _____ un reporte mensual con el detalle de dichos costos del mes anterior, y que los gastos asumidos directamente por el contratista debían ser reportados a _____ y presentados los documentos sustentatorios dentro del mes siguiente de efectuados.

Que a fojas 18650 a 18655 y 18706 a 18716, obran los documentos _____ – Factura _____, "Detalle Facturación" _____ – Factura _____, en los que se aprecia el listado de registros comprendidos en la contabilización de las mencionadas facturas, advirtiéndose rubros como "Invoice – non order ítem", "service order receipt", "depreciation

¹⁷⁶ En su calidad de titular de la opción de transferencia –en la oportunidad de suscripción del contrato de servicios– de las _____ de titularidad de _____ que comprenden el _____

107



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

charge", (), y algunas descripciones de conceptos como reembolso trabajo de consultor, reembolso viaje a Lima, cheque reabonados, entre otros.

Que al respecto, a fojas 18706 y 18707, se advierte que la recurrente en cuanto a los cargos de depreciación presentó el Formato 7.1: Registro de Activos Fijos – Detalle de los Activos Fijos, así como el asiento del Libro de Activos Fijos Financieros de . en los que se aprecia que el monto cargado por depreciación incluido en el documento de detalle de la facturación, corresponde a la remodelación de la

Que sin embargo, la recurrente no presenta mayor información y/o documentación que acredite la prestación efectiva de los mencionados servicios que comprende el contrato de desarrollo del , esto es, las actividades incluidas en el Anexo A de dicho contrato, más aún si se advierte que esta comprendía diversos reembolsos realizados a los actividades que debían ser acreditadas, no resultando, en ese sentido, suficiente para acreditar el "cargo de depreciación" la sola presentación del Registro de Activos Fijos del contratista.

Que las constancias de depósitos de detracciones, run (invoice selected for payment), documentos Lotes Procesados emitidos por , estados de cuenta bancarios y (detalle de emisión de cheque por factura), de fojas 18655 a 18660 y 18721 a 18728, evidencian el cumplimiento de obligaciones formales, así como en el pago de los servicios, mas no acreditan ni evidencian la prestación efectiva de los servicios materia de observación.

Que en ese sentido, no encontrándose acreditada en forma suficiente la presentación de los aludidos servicios, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

❖ _____ (Factura N° _____)

Que a foja 18705 obra la Factura N° _____ emitida por _____ a la recurrente, por "Estado de Pago N° _____ Jun. Movilización y desmovilización e instalaciones temporales de Plantas de producción de concreto c/4 silos y adicional de personal contratado _____ Atraso en fecha de movilización a _____ Contrato N° _____"

Que del Invoice for _____ y Estado de Pago N° _____ (Extracción, Suministro y Manejo de Agregados y Fabricación de Concreto Mezclado – Contrato N° _____), de fojas 18699 y 186700, se aprecia como items que componen el monto facturado a "Movilización, desmovilización e instalaciones temporales". de producción de concreto c/4 silos", "Total adicional por staff – _____ de producción de concreto c/4 silos", "Total adicional por staff – _____", "Alojamiento y movilización del personal", "Movilización externa del personal" y "Alimentación de Personal – _____" (items 1.1, 1.3, 1.4, 9.1, 9.2, 10.1, 11.1 y 12.1), entre otros, los cuales han sido materia de observación.

Que el objeto del Contrato de Construcción N° _____, de fojas 18667 a 18695, suscrito entre _____, en calidad de _____

era la prestación del servicio de extracción, suministro y manejo de agregados y fabricación de _____ que comprende la provisión de la supervisión, mano de obra, servicios técnicos y profesionales, herramientas, equipos, instalaciones temporales para el apoyo a la mano de obra y equipos de obra y todos los gastos que se requieran para la ejecución de la fabricación de concreto premezclado.

108



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en el Punto 8 del Anexo D (Alcance del Trabajo) del referido contrato, de fojas 18667 a 18669, se advierte que ambas partes convinieron en que el alojamiento y alimentación de todo el personal sería en _____ y proporcionado por _____ sin costo para el contratista. En tanto que para garantizar estos servicios, se requeriría una curva de personal identificando los cargos y posiciones que ocupen de manera de poder proyectar las necesidades del contratista. Se agrega que el _____ debía asumir los costos de alojamiento y alimentación en los casos que durante el desarrollo del _____ esta dotación se viera excedida injustificadamente.

Que los documentos _____, "Resumen Semanal de Pagos – Cuentas por Pagar", "Detalle de Pagos en Soles" y Consulta de Estado de Cuenta, de fojas 18698 y 18701 a 18704, solo dejan constancia del registro y control del pago realizado por el servicio.

Que de acuerdo con el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° _____ de foja 19973, la mencionada factura fue reparada al considerarse que la recurrente no proporcionó la información y/o documentación que sustentara el motivo del retraso en la fecha de movilización, la necesidad de tales gastos adicionales y que se hubiera establecido el presupuesto con las cantidades y los costos unitarios y totales de las partidas adicionales, así como que no se identificaron a los beneficiarios de los servicios de _____ no habiendo sustentando la causalidad y necesidad del gasto.

Que en efecto, de lo actuado, no se aprecia que la recurrente hubiese presentado documentación en la cual se estipule la determinación de gastos en caso de retraso en la movilización, así como tampoco se sustentó que dicho retraso hubiese ocurrido, a fin de verificar la necesidad de dichos gastos adicionales. Del mismo modo, tampoco obra documentación alguna que permita determinar quiénes fueron los beneficiarios de los servicios de alojamiento y alimentación que han sido facturados a la recurrente.

Que en tal sentido, al no encontrarse sustentado el desembolso efectuado, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

❖ _____

(Facturas N° _____)

Que a fojas 17478, 17517, 17524, 17540, 17575, 17592, 17600, 17670, 17828, 17957, 17975, 17982 y 18043, obran las referidas facturas, emitidas por _____ por "servicios prestados en _____ según Contrato N° _____ según Valorizaciones N° 6 a 15 y 17, correspondientes a los períodos de octubre de 2011 a julio de 2012, y por "servicios prestados conforme con el Contrato N° _____ según Estados de Pago N° _____

Que del Contrato de Servicios Generales N° _____ y el Contrato de Prestación de Servicios de Alimentación y otros para _____ N° _____ de fojas 17608 a 17662, 18044 a 18069 y 28206 a 28284, suscritos entre _____ y _____, se aprecia que tenían como objeto que esta prestara los servicios de alimentación, hostelería, lavandería, limpieza, recreación, recojo, disposición de residuos sólidos (operación y mantenimiento) y alojamiento _____ para el personal que participaría en la construcción y _____

¹⁷⁷ Contrato presentado completo en el escrito de _____ de setiembre de 2015, así como en el escrito ampliatorio de reclamación, de fojas 38445 a 38681.

¹⁷⁸ Quien actuaba en calidad de agente de _____



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

puesta en marcha de los establecimientos de la planta procesadora e infraestructura asociada al

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 19965 a 19972, las mencionadas facturas fueron reparadas al considerarse que la recurrente no proporcionó la información y/o documentación que sustentara y acreditara quiénes fueron los destinatarios concretos o beneficiarios de los servicios

Que a fojas 17467 a 17469, 17475 a 17477, 17514 a 17516, 17528 a 17530, 17537 a 17539, 17565 a 17568, 17573, 17574, 17576, 17577, 17583, 17584, 17590, 17591, 17598, 17599, 17664 a 17668, 17818 a 17821, 17826, 17827, 17931, 17949 a 17952, 17973, 17974, 17980, 17981, 18041 y 18042, se advierten las valorizaciones y detalle de pagos, en los que se aprecia la liquidación de los conceptos comprendidos en el servicio, según unidades y cantidades que habrían sido ejecutadas.

Que por su parte, a fojas 17404 a 17463, 17479 a 17495, 17541, 17542, 17546 a 17564, 17674 a 17816, 17829 a 17930, 17932 a 17948, 17958 a 17968, 17984 a 17999 y 18001 a 18037, se aprecian los documentos de detalle de las referidas valorizaciones de los servicios prestados, en los que se consignó los consolidados de cantidades en alimentos, hospedaje, limpieza, lavandería, alquileres de locales para eventos, ventas de diarios, traslado de documentación _____, recarga de extintores, ambientadores, entre otros, así como se adjuntó las cotizaciones y comprobantes de pago emitidos por los _____, reporte de manejo de residuos y reporte valorizado de insumos, en los que se aprecian las cantidades prestadas.

Que sin embargo, de la mencionada documentación no se aprecia ni se acreditan los beneficiarios de los servicios de alojamiento y alimentación en los respectivos

Que la Orden de Servicio N° _____, constancias de depósitos de detracciones, run (invoice selected for payment), documentos Lotes por autorizar emitidos por _____, estados de cuenta bancarios, documento de transferencia de fondos, consulta de estado de cuenta (transferencia de fondo), conciliación financiera cierre de contrato y fin282 supplier (detalle de emisión de cheque por factura), de fojas 17464 a 17466, 17470 a 17474, 17496 a 17499, 17501, 17508 a 17513, 17518 a 17520, 17522, 17523, 17525 a 17527, 17532 a 17536, 17570 a 17572, 17578 a 17581, 17586 a 17589, 17593 a 17597, 17601, 17603, 17604, 17606, 17663, 17669, 17671 a 17673, 17817, 17823 a 17825, 17953 a 17956, 17969 a 17982, 17976 a 17979 y 18038 a 18040, evidencian el pedido para la prestación del servicio de alimentación y alojamiento, el cumplimiento de obligaciones formales como el pago de los servicios; sin embargo, estos documentos no acreditan ni evidencian los beneficiarios de los servicios de alojamiento y alimentación que han sido materia de observación.

Que si bien además se observa el Certificado de Aceptación Final, de fojas 17521 y 17605, en el que se indica que _____ en calidad de agente respecto del Contrato N° _____ declara haber recibido el trabajo por servicios de alimentación y alojamiento para el personal que participaría en la construcción y puesta en marcha de la planta procesadora e infraestructura asociada en el _____ este documento no resulta suficiente al no encontrarse acompañado de aquellos que permitan advertir el destino de dichos servicios, a través de la identificación de los beneficiarios de los mismos.

Que en tal sentido, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

   110 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

. (Facturas N°

Que a fojas 16727, 16846, 17078, 17177, 17306, 17346 y 17403, obran las referidas facturas, emitidas por _____ por "servicios de _____ según el Contrato suscrito el 27 de diciembre de 2011, resumen y valorizaciones adjuntas (Orden de Servicio N° _____)", ejecutados en los meses de enero, febrero, abril a agosto de 2012.

Que en el Contrato por Servicios de Perforación de pozos de agua y Pozos exploratorios N° _____ suscrito entre _____ (Cláusulas Generales y Anexos A y B), de fojas 17347 a 17375, se indicó que su objeto consistía en la perforación de _____ y construcción de pozos de agua para el sistema de _____ estableciéndose como obligación de la _____, entre otros, los gastos de alojamiento y alimentación relativos al personal durante su permanencia en las instalaciones de _____ recibiendo por ello una contraprestación conforme con la tarifa por hospedaje y alimentación (desayuno, almuerzo y cena) por persona/día convenido (costo + 10% por gastos administrativos)¹⁸⁰.

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 19965 a 19972, las mencionadas facturas fueron reparadas respecto del concepto de "alojamiento y alimentación", al considerarse que la recurrente no sustentó ni acreditó quiénes fueron los destinatarios concretos o beneficiarios de tales servicios.

Que a fojas 16725, 16726, 16844, 16845, 17076, 17077, 17176, 17305, 17345 y 17402 se advierten las valorizaciones N° 02 a 05 y resúmenes de valorizaciones de enero a julio de 2012, correspondientes a las facturas observadas, en las que se aprecia que el valor de compra de las facturas emitidas por el proveedor comprende, entre otros, el concepto de alojamiento y alimentación, y a fojas 16706 a 16723, 16828 a 16841, 17059 a 17073, 17155, 17293 y 17392 los cuadros de "Costos por alimentación y hospedaje", que detallan los rubros comprendidos en los períodos (alojamiento del personal, camarotes, colchones, frazadas, cenas, desayunos y almuerzos, servicios de luz), costos por unidad, costos totales y los comprobantes de pago emitidos por los proveedores _____, así como el cálculo de la retribución adicional por gastos administrativos (10% del costo del producto).

Que sin embargo, de la mencionada documentación no se aprecia ni se acreditan los beneficiarios de los servicios de alojamiento y alimentación.

Que la Orden de Servicio N° _____ detalles e informes de perforación (movilización, desmovilización de equipos, perforación, trabajos realizados) y reportes de _____ comprobantes de pago emitidos por los _____, medios de pago, constancias de depósitos de detracciones, run (invoice selected for payment), documentos estados de cuenta bancarios y _____ (detalle de emisión de cheque por factura), de fojas 16706 a 16722, 16724, 16728 a 16809, 16813 a 16823, 16826 a 16840, 16842, 16847 a 16980, 16983 a 16985, 16987 a 16999, 17001 a 17054, 17058 a 17071, 17074, 17079 a 17083, 17085 a 17088, 17093 a 17154, 17156 a 17161, 17164 a 17168, 17170 a 17175, 17178 a 17220, 17225 a 172285, 17287 a 17292, 17294 a 17304, 17307 a 17322, 17325 a 17327, 17329 a 17344, 17376 a 17378, 17380 a 17388 y 17393 a 17401, evidencian el pedido para la prestación del servicio de _____ control de actividades sobre dicho servicio (movilización de equipos, perforación), el cumplimiento de obligaciones formales por parte de los _____ así como en el pago de los servicios; sin embargo, estos documentos no acreditan ni evidencian los beneficiarios de los servicios de alojamiento y alimentación que han sido materia de observación.

¹⁷⁹ Inciso g) del Punto 7 de las Cláusulas Generales.

¹⁸⁰ Ítem 7 del Punto 14.1 del referido Anexo B.

   111 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que en tal sentido, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

2. Intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas

Que la recurrente, en cuanto al reparo por intereses por operaciones en moneda extranjera por financiamientos correspondientes a octubre de 2011 a setiembre de 2012, indica que la Administración considera que no constituyen gastos deducibles para el Impuesto a la Renta, en aplicación del último párrafo del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que respecto al financiamiento otorgado por (Facturas N° y), la Administración adicionalmente sostiene que no habría acreditado el destino de este; no obstante, se evidencian irregularidades en la formulación del reparo y en la resolución apelada se evidencia la nulidad, al haberse incorporado ello recién en dicha instancia, en tanto que en los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización, además del cuestionamiento de fondo referido al último párrafo del inciso a) del citado artículo 37, la Administración consideró que los intereses a los que se refería la Factura N° no eran fehacientes y respecto de la Factura N° no tenía una observación clara, sin perjuicio de ello, en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 75 del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° estableció que los comprobantes de pago emitidos por los mencionados proveedores solo tendrían la observación en el aspecto de fondo, lo que mantuvo incluso en el resultado del mencionado requerimiento, lo que se ve verificado en los valores impugnados, en los que los motivos determinantes del reparo únicamente se limitan al cumplimiento de las reglas de subcapitalización; evidenciándose incluso que respecto al en cuanto a los reparos por fehaciencia solo se mantuvo la observación respecto a las Facturas N°

Que afirma que no le resulta aplicable el límite que establece el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 de su reglamento, denotándose un desconocimiento de la mecánica y naturaleza del Impuesto General a las Ventas, en tanto el requisito establecido en el artículo 18 de la ley de este impuesto (las adquisiciones sean costo o gasto para el Impuesto a la Renta) debe entenderse en el sentido que el crédito fiscal esté asociado a adquisiciones vinculadas al negocio, es decir, que sean causales, descartándose la aplicación de las reglas del Impuesto a la Renta que desnaturalicen la estructura del impuesto, en tanto los requisitos establecidos en el mencionado artículo 18 están referidos a la potencialidad que deberá tener la operación de ser permitida como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta y que se destine a operaciones que se encuentren gravadas con Impuesto General a las Ventas.

Que manifiesta que los intereses por financiamiento cumplen con los requisitos mencionados, por lo que el Impuesto General a las Ventas trasladado debe ser utilizado como crédito fiscal. Precisa que las normas del Impuesto a la Renta que regulan su deducción, no lo condicionan a que se obtengan ingresos gravados con dicho impuesto, sino a que hayan sido incurridos con el fin de obtener potenciales ingresos gravados, no mencionando que se deba generar rentas gravadas, por lo que la Ley del Impuesto General a las Ventas al señalar que las adquisiciones sean permitidas como gasto o costo, se refiere a que la operación que puede otorgar derecho a crédito fiscal debe ser causal, y en el caso del requisito que las operaciones que originen el crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, no se precisa que efectivamente se ejecute tal operación, por lo que el hecho que al cierre de un período o ejercicio no se hubiera realizado la operación a la cual se destinó las adquisiciones no implica que se pierda el derecho al crédito fiscal que estas pudieran generar, en tal sentido, los límites al gasto concebidos para el caso del Impuesto a la Renta que grava la renta y no el consumo como es el Impuesto General a las Ventas, no son aplicables a este último.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que alega que de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta los intereses devengados durante la etapa pre-operativa deben ser capitalizados como un intangible y deducidos en el primer ejercicio en el que se inicie operaciones (cuando se produzca rentas gravadas) o amortizados proporcionalmente en un período no mayor a 10 años computados a partir de dicho ejercicio, por lo que los gastos pre-operativos tendrán incidencia en los resultados tributarios del contribuyente (en su estado de ganancias y pérdidas) únicamente cuando se produzca renta gravada y no antes, en la medida que para efectos tributarios, los contribuyentes que se encuentren en etapa pre-operativa recién podrán deducir los gastos de dicha etapa cuando obtengan rentas gravadas a las cuales se les pueda asociar, en tal sentido, las reglas de subcapitalización resultarán aplicables solo cuando la empresa haya iniciado operaciones, momento en el cual deberá considerar el patrimonio neto obtenido en el ejercicio anterior a aquel en el cual inicie su etapa pre-operativa o productiva, así sobre los préstamos otorgados durante la etapa pre-operativa que devengaron intereses en tal etapa, no se aplicarán las reglas de subcapitalización.

Que refiere que de acuerdo con el inciso a) del referido artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para calcular el límite de deducción de intereses provenientes de préstamos otorgados por partes vinculadas, el contribuyente debe calcular el coeficiente sobre la base de su balance al cierre del ejercicio anterior, el que debe entenderse como el ejercicio previo a aquel en el cual el gasto por intereses debe ser reconocidos, por lo que efectuar el cálculo en los períodos acotados, no tenía sentido dado que no habría deducido gasto por intereses a los que hubiera correspondido establecerle un límite, al encontrarse en etapa pre-operativa.

Que advierte que el propósito de las reglas de subcapitalización contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento es evitar que a través de préstamos una entidad participe en los resultados de otra y que esta última se deduzca como intereses importes que debieron ser calificados como dividendos, sin el correspondiente gasto tributario, esto es, evitar un sobreendeudamiento para reducir la renta neta, por lo que teniendo en cuenta que una distribución de dividendos únicamente puede ocurrir cuando una compañía efectivamente tiene utilidades que distribuir, situación que solamente ocurriría una vez que dicha compañía se encuentre en etapa operativa en la cual genera ingresos, no tendría sentido aplicar el límite de subcapitalización durante la etapa pre-operativa.

Que precisa que debe tenerse en cuenta que la deducción de intereses se encuentra regulada en dos disposiciones distintas del artículo 37, por un lado los intereses de compañías operativas (inciso a) y por otro, de compañías en etapa pre-operativa (inciso g), siendo que la fecha o vigencia del endeudamiento no define el período al cual se atribuirá el gasto. Añade, que de tratarse de un interés de endeudamiento para un gasto pre-operativo este debe seguir la regla establecida en el inciso g), lo que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03942-5-2010, y el momento del reconocimiento de los intereses se encuentra regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta o en el inciso g) del artículo 37 de dicha ley para los intereses en la etapa pre-operativa, no existiendo en la ley ni en el reglamento remisión a la regla contenida en el último párrafo del referido inciso a) o que en esta última se haya establecido su aplicación expresa a los intereses regulados por el inciso g) del mismo artículo. De igual modo, debe considerarse lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14830-10-2011, en el sentido que el elemento a fin de iniciar la aplicación de dicha regla de subcapitalización es el "inicio de actividades", por lo que no es relevante que el endeudamiento tuviera una vigencia anterior, más aún si de la estructura de la propia Ley del Impuesto a la Renta, dicha regla será de aplicación en el momento que corresponda deducir el gasto por intereses, siendo que el hecho que existan o no los endeudamientos con posterioridad es un elemento a evaluar en un segundo momento para la Ley del Impuesto a la Renta.

Que arguye en cuanto al reparo por límite de endeudamiento entre partes vinculadas que no corresponde su aplicación a efecto de la procedencia del crédito fiscal, dado que el Impuesto General a las Ventas constituye un impuesto diseñado para que el contribuyente pueda trasladarlo al consumidor final, de tal forma que sea neutral y no afecte de modo alguno su estructura de costos (mediante el aumento del

 113



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

precio del bien o retribución del servicio) y con ello se cumpla con la estructura técnica del impuesto (impuesto plurifásico no acumulativo).

Que indica que solo resulta necesario para utilizar el crédito fiscal que se cumplan con los requisitos sustanciales: (i) *que sean permitidos como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta*, el que se encuentra referido al cumplimiento del principio de causalidad, dado que se busca asegurar que las adquisiciones contribuyan a la generación del valor agregado, siendo que ello no se ve enervado por el hecho que en la misma norma se indique que en los gastos de representación, el crédito fiscal se calcula de acuerdo con el procedimiento del reglamento, en tanto ello confirma que solo en este tipo de gasto se establece una limitación cuantitativa, y (ii) *que se destinen a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas*, que implica que haya la posibilidad razonable que pueda realizarse una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, no existiendo por ello vinculación entre las disposiciones del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, dado que gravan diversas manifestaciones de riqueza, de distinta naturaleza y se rigen por principios y criterios diferentes, lo que ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 853-3-2000.

Que asevera que por ello para efecto del Impuesto a la Renta dependiendo del tipo de financiamiento (recursos ajenos o propios), la carga fiscal de la empresa variará, permitiendo en un caso deducir los intereses pagados y en otro no deducir los dividendos, además de pagar el impuesto sobre estos, por lo que con el fin de evitar la obtención de un ahorro fiscal mediante prácticas fraudulentas, se estableció dicha regla de subcapitalización que constituye una regla antielusiva especial, evitando la capitalización encubierta por medio de operaciones de préstamo con empresas vinculadas, observando de ello que el ahorro fiscal solo se produciría respecto del Impuesto a la Renta, mas no del Impuesto General a las Ventas, por lo que no existe disposición en la ley que la incluya, por lo que las cláusulas antielusivas específicas solo pueden ser de aplicación al régimen para el cual se ha incorporado; a lo que agrega que resulta contradictorio que no tenga observaciones a la deducción de gastos por financiamiento entre empresas vinculadas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, tal como se reconoce en la Resolución de Intendencia N° de 6 de octubre de 2017.

Que por su parte, la Administración señala, respecto del reparo al crédito fiscal por intereses a operaciones de endeudamiento, que la controversia se centra en determinar si las operaciones observadas han sido efectivamente acreditadas por la recurrente y si las reglas de subcapitalización pueden ser aplicadas en los casos en que el contribuyente se encuentra en etapa pre-operativa, siendo que a efecto de utilizar el crédito fiscal por los intereses provenientes de endeudamiento de contribuyentes con sus partes vinculadas, estos deben cumplir con los límites de endeudamiento establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y en caso de excederse no podrá aceptarse el monto proporcional de crédito fiscal correspondiente al referido exceso.

Que refiere que las operaciones corresponden a reembolsos de intereses por el financiamiento que obtuvo el _____ por parte de sus vinculadas _____ y _____, y que no se ha acreditado respecto de las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ que los préstamos hubieran sido destinados a cubrir las actividades relativas a la puesta en marcha del _____ y que en cuanto al exceso de endeudamiento, calculó el monto máximo de endeudamiento para los periodos observados, considerando el patrimonio de S/ 1 000,00 y S/ 54 211 417,00, para los años 2010 y 2011, respectivamente, por lo que el límite para octubre a diciembre de 2011 era de S/ 3 000,00 y para enero a setiembre de 2012 de S/ 162 634 251,00, no obstante la recurrente utilizó el crédito fiscal por intereses de un monto que excedía a aquellos en S/ 54 886 129,84, no habiéndose cuestionado la metodología de cálculo ni que las empresas fueran vinculadas.

Que sostiene en cuanto al cuestionamiento que el cálculo debió realizarse en el año en que se iniciaran sus operaciones, dado que se encontraba en etapa pre-operativa, que de acuerdo con lo previsto en el

 114



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el momento de cálculo de intereses deducibles es cuando existe el endeudamiento, dado que podría ocurrir que al momento de inicio de la generación de ingresos no exista deuda que pueda ser materia de comparación, no pudiendo por ello aplicarse ninguna regla de subcapitalización, no resultando por ello tampoco aplicable el inciso g) del mencionado artículo 37 relacionado con intereses devengados durante la etapa pre-operativa, dado que no debe confundirse el momento del uso del interés devengado como deducción, del momento en que ha de efectuarse la comparación entre el endeudamiento y el patrimonio, al tratarse de situaciones distintas.

Que del Anexo N° 1.2 de las Resoluciones de Determinación N° de foja 30207, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012, por exceso de intereses de endeudamiento con empresas vinculadas, al superarse el límite de gasto deducible permitido para estos intereses, amparándose en el último párrafo del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 de su reglamento, así como en los Resultados de los Requerimientos N°

Que del Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 20063 a 20065, la Administración indicó que de la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización advirtió que esta registró operaciones de interés por endeudamiento con sus partes vinculadas, de acuerdo con el siguiente detalle:

| Contrato Suscrito por USD | Préstamos efectuados | | Intereses Generados | |
|---------------------------|----------------------|---------------|---------------------|---------------|
| | 2012 USD | 2011 USD | 2012 USD | 2011 USD |
| | 941 000 000,00 | 11 000 000,00 | 25 487 000,00 | 1 361 000,00 |
| 350 000 000,00 | 0,00 | 0,00 | 56 591 000,00 | 21 122 000,00 |
| 300 000 000,00 | 46 000 000,00 | 40 800 000,00 | 9 107 000,00 | 15 840 000,00 |

Que asimismo, mencionó que según las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 a 2012 el capital, patrimonio y las cuentas por pagar diversas – relacionadas al 31 de diciembre de 2010 a 2012 ascendían de la siguiente manera:

| Ejercicio | Fecha de presentación | Capital (S/) | Total Patrimonio (S/) | Cuentas por pagar diversas (S/) |
|-----------|-----------------------|------------------|-----------------------|---------------------------------|
| 2010 | 31/03/2011 | 1 000,00 | 1 000,00 | 0,00 |
| 2011 | 02/04/2012 | 54 211 417,00 | 54 211 417,00 | 3 544 071 864,00 ¹⁸¹ |
| 2012 | 27/03/2013 | 3 411 707 692,00 | 3 412 181 364,00 | 2 884 600 186,00 ¹⁸² |

Que en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que presentara un escrito en el que indicara si en la determinación del crédito fiscal declarado por los periodos de octubre de 2011 a setiembre de 2012 consideró el límite que establece el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo proporcionar el análisis mensual del cálculo realizado, y que en caso no hubiese aplicado dicho límite sustentara los motivos, debiendo presentar para ello la documentación

¹⁸¹ Cuentas por cobrar diversas (Saldo al 31/12/2011) que se encontraban conformadas por:
: S/ 29 799 389,00; S/ 330 279,00; S/ 29 019 839,00;
: S/ 3 257 325 331,00; S/ 1 040 646,00; S/ 225 965 892,00; y S/ 590 488,00. Totalizando el monto de S/ 3 544 071 864,00.

¹⁸² Cuentas por cobrar diversas (Saldo al 31/12/2012) que se encontraban conformadas por:
S.A.: S/ 2 518 021 780,00; S/ 18 463 922,00; S/ 1 709 993,00;
: S/ 337 217 645,00; S/ 9 186 846,00.
Totalizando el monto de S/ 2 884 600 186,00.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

correspondiente. Asimismo, le requirió que señalara las operaciones de endeudamiento realizadas con empresas vinculadas por las que se hubiera generado y utilizado el crédito fiscal, y un análisis detallado de los intereses generados por endeudamiento con empresas vinculadas en los años 2011 y 2012, cuyos comprobantes de pago hubiesen sido anotados en el Registro de Compras, indicando el período, voucher contable, fecha de emisión, serie y número de comprobante de pago, entre otros.

Que mediante escrito de respuesta de 26 de noviembre de 2014, de fojas 14913 a 14924, la recurrente señaló que de acuerdo con el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas para tener derecho al crédito fiscal se debe cumplir con los siguientes dos requisitos: i) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa y ii) que se destinen a operaciones por las que se deba de pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que respecto al primer requisito precisó que solo se requiere que se trate de un gasto potencialmente deducible para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que en el caso de autos si bien los intereses de las deudas con sus vinculadas en un inicio son capitalizados, por encontrarse en etapa pre-operativa, estos resultan deducibles a futuro, cumpliéndose de esta manera con dicho requisito.

Que en cuanto al segundo requisito, manifestó que este no implica que el contribuyente necesariamente deba de haber realizado una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, sino que al momento de la operación hubiera existido una posibilidad razonable de que pueda realizarla.

Que agregó que no efectuó el cálculo establecido en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que durante los períodos fiscalizados aún se encontraba en etapa pre-operativa, por lo que los intereses devengados durante dicha etapa debían ser activados o capitalizados como gastos pre-operativos y deducidos en el primer ejercicio en el que se inicie operaciones o amortizados en un período no mayor de 10 años computados a partir del referido ejercicio, de conformidad con lo previsto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, las reglas de subcapitalización resultarán aplicables únicamente cuando haya iniciado operaciones, toda vez que para poder calcular el coeficiente correspondiente se debe considerar el patrimonio neto obtenido en el ejercicio anterior a aquel en el que se inicie la etapa productiva.

Que asimismo, refirió que las operaciones de endeudamiento con empresas vinculadas cuyos intereses se encontraron gravados con el Impuesto General a las Ventas fueron las realizadas por prestación de servicios. por concepto de utilización y

Que según el Punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 20048 a 20057, la Administración dio cuenta del escrito, documentos presentados y exhibidos, e indicó que las adquisiciones que no cumplen los requisitos de costo o gasto previsto por el régimen del Impuesto a la Renta no darán derecho al uso del crédito fiscal para efecto del Impuesto General a las Ventas.

Que adicionalmente, indicó que dado que los costos o gastos se reconocen cuando se incurren, la calificación de la deducibilidad de un gasto se realiza en el ejercicio en que este se devengue procediéndose a su deducción cuando la empresa inicie sus actividades o se difiere de tratarse de un gasto preoperativo; por lo que el cumplimiento de los requisitos o condicionamientos que prevé la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de calificar un gasto como causal o no, se realiza a la fecha de su devengo, esto es, en el ejercicio en que se produce o incurre. Concluye que en consecuencia los gastos incurridos en la etapa pre operativa que generen crédito fiscal para efecto del Impuesto General a las Ventas deben cumplir con el principio de causalidad en el ejercicio en que se devenguen.

Que del Anexo N° 2 del referido resultado del requerimiento, de fojas 20046 y 20047, se aprecia que la Administración tomó como base de cálculo para el monto máximo de endeudamiento acumulado

116



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

respecto de los intereses devengados en los ejercicios 2011 y 2012, los patrimonios de los ejercicios 2010 y 2011, respectivamente, determinando con ello reparos por exceso del crédito fiscal de octubre de 2011 a setiembre de 2012.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° emitido de acuerdo con el artículo 75 del Código Tributario, de fojas 20018 y 20019, la Administración comunicó las conclusiones determinadas en el procedimiento de fiscalización, a efecto que la recurrente presente por escrito sus observaciones hasta el 25 de junio de 2015.

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de junio de 2015, de fojas 14755 a 14773, la recurrente reiteró lo indicado en su escrito del 26 de noviembre de 2014.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19999 y 20001 a 20006, la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que la evaluación de la operación como costo o gasto y su deducibilidad debe realizarse al momento de la operación y su registro, por lo que la recurrente debió mantener un control y análisis de las operaciones, más aún si el proyecto de inversión tenía una duración superior a los cuatro ejercicios.

Que advirtió que la recurrente no niega que deba aplicarse los límites del endeudamiento entre partes vinculadas a efecto de determinar la deducción de intereses previsto en el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que posterga su aplicación a partir del ejercicio en que se inicie operaciones; sin embargo, ello resulta inaplicable.

Que añadió que en el caso de la subcapitalización se entiende que en los estados financieros existe un importe de préstamos de empresas vinculadas tres veces mayor al patrimonio neto, por lo que el propósito de las reglas de subcapitalización es evitar que una entidad participe en los resultados de otra, sin embargo, al considerar la totalidad de gastos por intereses de préstamos de vinculadas, la empresa estaría asumiendo gastos de intereses por préstamo reduciendo la renta neta imponible del ejercicio o ejercicios posteriores mediante la amortización, lo cual no existiría si en vez de préstamos los fondos hubiesen ingresado como aporte de capital.

Que concluyó que dado que la recurrente no calculó el límite del gasto por intereses por endeudamiento con partes vinculadas y que consideró como crédito fiscal correspondiente a dichos intereses importes superiores al límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía mantener el reparo.

Que conforme con lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se puede advertir que la Administración reparó parte del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas respecto de los intereses pagados por la recurrente a empresas vinculadas por los préstamos que le fueron otorgadas por estas, considerando que aun cuando estos intereses se generaron en la etapa pre-operativa, se encontraban sujetos a las limitaciones por endeudamiento entre partes vinculadas (subcapitalización), previstas en la Ley del Impuesto a la Renta, y que estos límites debían ser determinados en los períodos en los cuales se incurrieron, incluso si fuesen anteriores al inicio de operaciones.

Que de la resolución apelada, de fojas 52440 y 52441, se aprecia que la Administración, en cuanto a los gastos de financiamiento contenidos en las Facturas N° respecto de los préstamos que obtuvo la empresa que administró las operaciones de la recurrente con las financieristas sostuvo que no existía evidencia que demostrara su relación directa con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente de la recurrente, por lo que debía mantenerse la observación en este extremo, no obstante conforme se advierte en el Requerimiento N° y su resultado, que sustentan los valores impugnados, las observaciones realizadas solo se limitaron a cuestionar el uso del crédito fiscal en base

  117 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

a las normas de subcapitalización, por lo que aquellos fundamentos han sido adicionados en instancia de reclamación por parte de la Administración.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 127, ello no la facultaba a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el mencionado fundamento respecto del reparo al crédito fiscal por intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas (subcapitalización), manteniendo este bajo un aspecto adicional que no había sido considerado en los valores impugnados, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario¹⁸³, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que de otro lado, el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado mediante Ley N° 29646, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto¹⁸⁴.

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

Que el primer párrafo del inciso a) del citado artículo 37, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1424, señala que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes del citado inciso.

Que el último párrafo del mencionado inciso dispone que serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con partes vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del

¹⁸³ Según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

¹⁸⁴ Igual texto contiene dicho artículo modificado mediante Decreto Legislativo N° 1116, aplicable también al caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente. Añade este párrafo que los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.

Que el primer párrafo del numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 045-2001-EF, estable que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas, a que se refiere el último párrafo del inciso a) del artículo 37 de la Ley, se determinará aplicando un coeficiente de 3 (tres) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; y en el penúltimo párrafo de dicho numeral se indica que si en cualquier momento del ejercicio el endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas excede el monto máximo determinado en el primer párrafo de este numeral, solo serán deducibles los intereses que proporcionalmente correspondan a dicho monto máximo de endeudamiento.

Que como puede advertirse, tratándose de gastos de intereses provenientes de endeudamientos con partes vinculadas, la Ley del Impuesto a la Renta permite su deducibilidad hasta un determinado límite, por lo que cualquier exceso del límite fijado no constituirá gasto deducible.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que según el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la amortización a que hace referencia el inciso g) del anotado artículo 37, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, asimismo, señala que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT.

Que en cuanto a la amortización de los gastos preoperativos, esta se realizará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, según ha indicado este Tribunal en la Resolución N° 05349-3-2005¹⁸⁵.

Que con relación al otro supuesto contenido en el citado inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo pueden deducirse en el primer ejercicio, resulta necesario definir lo que se entiende por "primer ejercicio".

Que sobre el particular, es relevante lo señalado en la Resolución N° 00467-5-2003 en la que, citando a Jan R. Williams, se indica que "(...) en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación¹⁸⁶", por lo que continúa señalando que tanto el inciso g) del

¹⁸⁵ En dicha resolución se precisa que de una interpretación sistemática, se tiene que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, deberá efectuarse a partir del ejercicio en el que se hubiera iniciado la producción o explotación, entendiéndose por ejercicio al período que se inicia el 1 de enero de cada año y que finaliza el 31 de diciembre del mismo año, y proporcionalmente, esto es, en partes iguales entre los años del plazo que el contribuyente optó para efecto de dicha amortización.

¹⁸⁶ Cabe indicar que en 1997, la referida NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la

119



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta como el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley "(...) *guardan coherencia con los lineamientos establecidos en las normas y doctrina contable, dado que permiten correlacionar los gastos pre operativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos, siendo necesario establecer, aun cuando dichas normas no lo indiquen expresamente, un control mediante el cual se lleve a cabo el registro, valuación y amortización de los gastos pre operativos*".

Que ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o "matching" de ingresos y gastos, en tal sentido, debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación, pues de lo contrario, en los casos en que existieran varios años anteriores a dicho inicio, se tendría que existen varios "primeros años" en los que podrían deducirse los gastos preoperativos, lo cual no resulta posible de sostener.

Que tal como se advierte de lo actuado, ambas partes reconocen que los intereses materia de reparo corresponden a los endeudamientos de la recurrente con sus vinculadas, así como que dichos intereses se generaron durante la etapa pre-operativa de la recurrente, advirtiéndose la discrepancia en la aplicación de la limitación prevista en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el monto máximo de endeudamiento entre vinculadas; considerando, entre otros, la Administración que debe efectuarse la medición de los límites de endeudamiento cuando se ha incurrido en tales gastos, en tanto la recurrente sostiene que ello se efectuará cuando se inicien las operaciones¹⁸⁷.

Que al respecto, conforme se ha indicado en los considerandos anteriores, los intereses devengados durante el período pre-operativo pueden deducirse en el primer ejercicio¹⁸⁸ o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años¹⁸⁹; así, el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta como el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley permiten correlacionar los gastos pre-operativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos, difiriendo aquellos al momento en el que se inicie la producción o explotación para determinar la utilidad neta del ejercicio.

Que en tal sentido, la mencionada norma prevé el momento en el cual se efectuará la determinación de la renta neta considerando los intereses devengados en la etapa pre-operativa, por lo que las limitaciones que resulten aplicables a esta deducción o amortización, deberán observarse a su vez en dicho momento según las reglas previstas para tal supuesto.

Que en ese sentido, el numeral 6 del inciso a) del referido artículo 21 del mencionado reglamento, dispone que el patrimonio neto sobre el cual se establecerá el límite de endeudamiento será el obtenido al cierre del ejercicio anterior, esto es, el ejercicio anterior al de la determinación de la renta neta¹⁹⁰, lo que implica al de la deducción del gasto o al del inicio de su amortización.

"asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que en todo caso debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis de este expediente por tratarse, simplemente, de la incorporación de un concepto que aun cuando en el periodo acotado no estaba recogido a nivel normativo, sí contaba con reconocimiento en la doctrina contable ("Principio de Correlación").

¹⁸⁷ Motivo por el cual no determinó los límites de endeudamiento en los periodos fiscalizados, al encontrarse en la etapa pre-operativa.

¹⁸⁸ Corresponde al inicio de producción o explotación, tal como se concluyó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00467-5-2003.

¹⁸⁹ A partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, según lo indicado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-3-2005, citada previamente.

¹⁹⁰ Debe tenerse en cuenta que el referido artículo 21 regula aspectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

  120 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Que por consiguiente, la medición de los límites del endeudamiento con vinculadas en el caso de intereses devengados en la etapa pre-operativa, se realiza en el ejercicio en el que se inicia la producción o explotación, considerando para ello el patrimonio neto del ejercicio anterior y comparándolo con los acumulados de endeudamiento con vinculadas por cada ejercicio anterior¹⁹¹.

Que incluso debe advertirse que ello resulta razonable en el caso de los límites para endeudamientos con vinculadas (subcapitalización), dado que al tratarse de una norma antielusiva que pretende evitar la desnaturalización de un aporte de capital por un financiamiento y con ello el beneficio de los efectos de una deducción de un gasto por intereses en lugar de un pago por distribución de dividendos, conlleva implícitamente que la empresa deba encontrarse en etapa operativa, al tener recién a partir de dicho momento la posibilidad de generar tales dividendos, lo que evidentemente no ocurre en la etapa pre-operativa, por lo que no correspondería efectuar dicha medición en esta etapa.

Que en ese sentido, dado que la Administración ha determinado los límites por endeudamiento con empresas vinculadas, respecto de los intereses devengados por la recurrente durante su etapa pre-operativa, aspecto sobre el cual basa el reparo al crédito fiscal bajo análisis, lo que no es conforme a ley, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en dicho extremo; careciendo, en consecuencia de relevancia pronunciarse sobre la procedencia de la aplicación de dichos límites para efecto de la determinación del derecho al crédito fiscal correspondiente.

Que asimismo, teniendo en cuenta el sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás alegatos que sobre dicho reparo formuló la recurrente.

Que teniendo en cuenta que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2011 a setiembre de 2012 por comprobantes de pago de compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente ha sido levantado en algunos casos y mantenido en otros, así como en el caso del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012 por intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas (subcapitalización) ha sido levantado en esta instancia, además que en instancia de reclamación la recurrente reconoció el reparo al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2012 por contabilización en moneda extranjera, corresponde revocar la resolución apelada, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

giradas por el Impuesto General a las Ventas de octubre y noviembre de 2011; en tanto que respecto de las Resoluciones de Determinación N° , debe efectuarse la reliquidación correspondiente, lo que incluye el importe que por devolución indebida del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto de 2012 efectuó la Administración.

Resoluciones de Multa N°

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de multa han sido liquidadas incorrectamente, en exceso y sin sustento legal, dado que la infracción es una sola (declaración de un mayor crédito), por lo que la sanción debe ser también una sola, cuyo importe dependerá si el saldo aumentado indebidamente ha sido materia de devolución o no (100% o 50% del saldo aumentado, respectivamente), siendo que de las resoluciones de multa impugnadas puede apreciarse que la Administración ha aplicado una sanción equivalente al 50% del crédito fiscal declarado en exceso y además ha aplicado el 100% cuando ese

¹⁹¹ Ello dado que conforme se aprecia del mencionado numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del citado reglamento, la medición se realiza por ejercicio, lo que se advierte al precisar que cuando en el ejercicio se exceda del monto máximo solo serán deducibles los intereses que proporcionalmente corresponda al monto máximo de endeudamiento. Por lo que no resultaría razonable comparar el total del endeudamiento de la etapa pre-operativa con el patrimonio del ejercicio anterior al de inicio de operaciones.



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

mismo crédito fiscal ha sido materia de devolución, lo que se puede verificar de la sanción de multa correspondiente al mes de junio de 2012, en la que se aplica el 100% sobre el íntegro de los importes devueltos correspondientes a meses anteriores y sobre los cuales también se ha aplicado una sanción del 50% del mismo crédito en el mes en que fue declarado; pretendiendo con ello aplicar dos sanciones distintas sobre un mismo hecho, lo que conllevaría a aplicar un monto equivalente al 150% del crédito declarado en exceso, lo que acarrea la nulidad de dichos valores.

Que señala que el Tribunal Constitucional reconoció que la potestad sancionadora de la Administración debe respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, tales como los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia o de licitud, entre otros, los cuales se encuentran expresamente reconocidos en el artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que son de obligatorio cumplimiento.

Que agrega que la imposición de una sanción es un acto de atribución de responsabilidad, que conlleva el ejercicio de un comportamiento libre del agente que se expresa con consciencia y voluntad, por ello la culpabilidad constituye un elemento que debe de ser verificado al momento de determinarse la comisión de una infracción tributaria, esto es, las autoridades administrativas están obligadas a considerar la existencia o no de la intencionalidad, el perjuicio causado y las circunstancias de la ocurrencia de dicha infracción, no debiendo tener en cuenta aquellas conductas que estando tipificadas se originen en una interpretación razonable de la norma, en una laguna normativa o en una defectuosa técnica legislativa, sean consecuencia de una actuación efectuada conforme a los criterios, informaciones o precedentes fijados por la propia Administración Tributaria, en la absolución de consultas, en diversas comunicaciones o en actos administrativos emitidos anteriormente, o se originen en supuestos en los que concurren caso fortuito o fuerza mayor o se realicen por personas que carezcan de capacidad de ejercicio; en ese sentido, el criterio de determinación objetiva en materia sancionadora tributaria vulnera los principios de culpabilidad y presunción de inocencia o licitud, lo que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional mediante las sentencias recaídas en los Expedientes N° 003-2005-PI/TC y 2868-2004-AA/TC, y por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96.

Que manifiesta que si bien el artículo 165 del Código Tributario prevé que las infracciones tributarias se determinan objetivamente, se debe tener en cuenta que en el numeral 1 del artículo 170 del referido código contempla un supuesto de excepción por el cual las infracciones se pueden determinar subjetivamente, por lo que resulta aplicable; más aún si mediante la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1315 se dispuso que las administraciones tributarias, entre ellas la SUNAT y el Tribunal Fiscal, se sujetarían a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 a 171 del mencionado código; en ese sentido, se ratifica el criterio que los entes públicos deben aplicar, entre otros, la institución de la duda razonable establecida en el artículo 170 antes glosado.

Que refiere que la Administración no ha seguido el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, además que la normatividad procedimental tributaria no debe de apartarse de los derechos, garantías y principios recogidos en la citada ley, es decir, no debe desvirtuar los fines del procedimiento administrativo; en consecuencia, cuando la SUNAT ejerce sus poderes sancionadores debe respetar el contenido esencial de los valores fundamentales del ordenamiento sancionador. Asimismo, cita la Sentencia establecida en el Expediente N° 2050-2002-AA/TC, en la que se reconoció los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros, como principios básicos del derecho sancionador, los cuales deben de aplicarse en los ámbitos penal y administrativo, aunque en este último puede haber matices propios de la naturaleza que tiene dicho ámbito.

Que asimismo, alega que el Tribunal Constitucional proscribe la imposición de una sanción que no sea el resultado de un previo procedimiento administrativo sancionador, tal como se dejó constancia en la sentencia recaída en el Expediente N° 04965-2008-AA, por lo que en atención a los numerales 1 y 3 a 5 del

   122 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

artículo 255 de la Ley N° 27444, el anotado procedimiento debe ser iniciado siempre de oficio y la Administración debe sancionar luego de haber realizado todas las actuaciones necesarias para el examen de los hechos, recabando los datos e informaciones relevantes para determinar la configuración de la infracción, aunque el administrado no haya presentado sus descargos ante la imputación de la supuesta comisión de la infracción, toda vez que aquella tiene la carga de la prueba; sin embargo, en el presente caso, la Administración se ha limitado a verificar sus registros informáticos para atribuir la comisión de la infracción bajo análisis, por lo que infringió el principio de presunción de inocencia, así como las garantías previstas en los artículos 254 y 255 de la mencionada ley; por lo que las resoluciones de multas deben ser dejadas sin efecto.

Que indica que las Resoluciones de Multa N°

a deben ser dejadas sin efecto en aplicación del principio de retroactividad benigna de normas sancionatorias, el cual es de plena aplicación. Precisa que a raíz de la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1311, respecto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, ya no se sanciona la declaración de saldos, créditos u otros conceptos similares determinados indebidamente, sino la declaración de un tributo inferior al que debió declararse, y si bien dichas resoluciones de multa fueron emitidas con anterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto legislativo, debe tenerse en cuenta el mencionado principio, el cual es también aplicable en sede administrativa tributaria, de acuerdo con una interpretación sistemática de los artículos 2 (numeral 24) y 103 de la Constitución Política, como lo reconocen diversas sentencias del Tribunal Constitucional y la Sentencia de Casación N° 2448-2014 LIMA, y debido a que su fundamento dogmático es el principio de igualdad, el cual limita el ejercicio de la potestad tributaria, de acuerdo con lo establecido por el artículo 74 de la Constitución Política. Reitera que los principios del Derecho Penal son aplicables al Derecho Administrativo Sancionador al limitar y regular un mismo objeto, cual es, el poder punitivo del Estado, respecto de lo cual cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 02050-2002-AA/TC, 00156-2012-PHC/TC y 2192-2004-AA/TC.

Que finalmente, invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del anotado código, por cuanto en atención al artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el mencionado interés solo se justifica en el caso de los tributos toda vez que estos tienen como finalidad financiar al estado, esto es, tiene una naturaleza recaudatoria, lo que no ocurre en el caso de las sanciones pecuniarias, cuyo objeto es el de disuadir conductas ilícitas previstas legalmente, siendo que estas se verían incrementadas de manera desproporcionada.

Que por su parte, la Administración respecto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiente a octubre de 2011 a mayo de 2012 y julio de 2012 a setiembre de 2012, indica que esta se sustenta en los reparos contenidos en la determinación del Impuesto General a las Ventas de tales períodos, los que se han mantenido, no correspondiéndole la rebaja del 60% de la multa por la subsanación parcial correspondiente al reparo reconocido sobre la contabilidad en moneda extranjera, dado que el beneficio previsto en el último párrafo del numeral 1 del artículo 13-A de la Resolución de Intendencia N° 180-2012/SUNAT, solo le corresponde a los tramos de rebaja contemplados en los incisos a) y b), no así al c) como es su caso; sin perjuicio de ello procedió a aplicar los pagos de 7 de agosto de 2015 como pagos a cuenta contra las multas emitidas producto de la fiscalización.

Que agrega en cuanto a la infracción por el mismo numeral del citado artículo 178 correspondiente a junio de 2012, que la sanción es equivalente al monto del Impuesto General a las Ventas devuelto indebidamente por dicho período, habiéndose calculado la misma en función al inciso d) de la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, el que establece que corresponde al 100% del Impuesto devuelto indebidamente, por lo que no corresponde la aplicación del inciso a) de la referida nota, como pretende la recurrente, finalmente, procede a modificar el monto de la multa al haberse

  123 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

ajustado el monto devuelto indebidamente por Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas a S/ 140 228 164,83.

Que obran a fojas 30160 a 30183, las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2011 a setiembre de 2012.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que la Nota 21 de la aludida Tabla refería que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que la nota en mención señalaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que la citada nota establecía que para el caso del Impuesto General a las Ventas, se entiende por tributo resultante al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período, y en caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.

Que asimismo, en el inciso d) de la mencionada nota se dispuso que en el caso que se hubiera obtenido la devolución y esta se originara en el goce indebido del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, el 100% del impuesto cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente.

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 30160, 30161, 30178 y 30179, se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas de octubre y noviembre de 2011, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° de fojas 30225 y 30226, las cuales han sido dejadas sin efecto en esta instancia, por lo que corresponde

 124 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo, dejándose sin efecto dichas sanciones de multa.

Que las Resoluciones de Multa N°

, de fojas 30162 a 30177, 30180 y 30181, fueron giradas sobre la base, entre otros, de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2011 y enero a mayo y julio a setiembre de 2012 por comprobantes de pago de compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente, y por exceso de intereses de endeudamiento con empresas vinculadas, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

, y teniendo en cuenta que en esta instancia se dispuso la reliquidación de estos últimos, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder igualmente a la reliquidación de las sanciones de multa conforme con lo expuesto.

Que la Resolución de Multa N°

, de fojas 30182 y 30183, fue emitida en relación con la determinación de la devolución indebida del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas del período de junio de 2012, relacionada con los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 1.3 de las Resoluciones de Determinación N°

, de foja 30213, correspondientes a los períodos de diciembre de 2011 a junio de 2012, que fueron reparados por no sustentarse el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente, respecto de los cuales se ha emitido pronunciamiento al analizarse la procedencia de dichas resoluciones de determinación, cuya reliquidación se ha ordenado, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de la sanción de multa acorde con lo analizado precedentemente¹⁹².

Que sin perjuicio de lo expuesto, es preciso señalar que de las resoluciones de multa mencionadas se advierte que la Administración no ha impuesto dos sanciones distintas sobre un mismo hecho, sino que por el contrario, aquella ha aplicado las sanciones que corresponden a los hechos infractores verificados en cada caso, en aplicación de lo dispuesto por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del código Tributario y su Nota 21, por lo que no resultan amparables los alegatos de la recurrente en este extremo, así como la nulidad invocada.

Que en relación con los argumentos de la recurrente referidos a que la potestad sancionadora de la Administración debe respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, detallados en el artículo 248 de la Ley N° 27444, y a que la imposición de una sanción es un acto de atribución de responsabilidad por el cual la culpabilidad constituye un elemento que debe de ser verificado, esto es, la intencionalidad, el perjuicio causado y las circunstancias de la ocurrencia de la infracciones, por lo que el criterio de determinación objetiva en materia sancionadora tributaria vulnera los principios de culpabilidad y presunción de inocencia o licitud, citando para ello el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 003-2005-PI/TC y 2868-2004-AA/TC, y agregando que este Tribunal en ciertas ocasiones ha considerado el aspecto subjetivo a efecto de la aplicación de sanciones, para lo cual cita a las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96; debe indicarse, en primer término, que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio

¹⁹² Cabe precisar que conforme se verifica de autos, de fojas 30162, 30164, 30168, 30170, 30172, 30174, 30176, 30180 y 30182 y 52377, la Administración consideró en el cálculo de las mencionadas sanciones de multa los pagos parciales efectuados por la recurrente, respectivamente.

  125 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

recogido en la Resolución N° 16873-8-2012, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016. En esa línea, sobre las sentencias del Tribunal Constitucional citadas por la recurrente, las cuales refieren que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente (criterio subjetivo) y el principio de culpabilidad, cabe reiterar lo señalado por el citado artículo 165 del Código tributario, siendo además que dichas sentencias son aplicables al caso dilucidados en ellas; no resultando, asimismo pertinentes las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 082-3-97 y 2727-4-96, invocadas por la recurrente, toda vez que en el primer caso este Tribunal dispuso la remisión de lo actuado a la Administración, en tanto se esclareciera el supuesto ilícito penal relacionado con la controversia, mientras que la controversia que diera lugar a la Resolución N° 2727-4-96 corresponde a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, distinta a la que es materia de autos, debiendo precisarse que el criterio adoptado en dicha resolución fue variado mediante la Resolución N° 12988-1-2009 que constituye precedente de observancia obligatoria en la que se estableció que *“La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953”*¹⁹³.

Que no resulta atendible lo afirmado por la recurrente respecto a que si bien el artículo 165 del Código Tributario prevé que las infracciones tributarias se determinan objetivamente, se debe tener en cuenta lo estipulado en el numeral 1 del artículo 170 del mencionado código, por cuanto en el presente caso no se encuentra acreditado el supuesto para su aplicación, al no haber una interpretación equivocada de alguna norma. Asimismo, en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, se dispuso que 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 siéndole 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° 1272¹⁹⁴.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente por no haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo para la imposición de las sanciones de multa, de acuerdo con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente sobre el particular.

Que tampoco resultan amparables los alegatos de la recurrente respecto a que pese a que la Administración posee la carga de la prueba, se ha limitado a verificar sus registros informáticos para atribuir la comisión de la infracción, por lo que se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia, toda vez que de conformidad con lo estipulado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al

¹⁹³ Similar criterio véase en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10614-10-2017 y 07758-4-2018.

¹⁹⁴ Ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la mencionada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

   126 



Tribunal Fiscal

N° 04711-4-2020

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2016, en el extremo que adiciona fundamentos al reparo por intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2016, en el extremo referido a los reparos por: comprobantes de pago compra que no sustentan el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios con documentación fehaciente: i) Factura N° _____ (Transferencia de los proyectos de obras civiles y proyectos de la construcción del _____ entre otros. Intangibles – Proyectos de Inversión), respecto de _____ (en relación con las Facturas N° _____

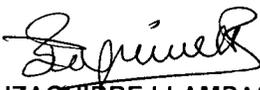
cuanto a la Factura N° _____

(en

(respecto de la Factura N° _____ y _____ (Banco _____), y ii) Factura N° _____, en cuanto a las observaciones levantadas respecto de la Factura N° _____ intereses por operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas; devolución indebida por recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas de junio y agosto de 2012; y las sanciones de multas vinculadas; debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL


Aguirre Dávila
Secretario Relator (e)
ILL/AD/mgp