

# BOLETÍN TRIBUTARIO

Noviembre 2024

## I. PRESENTACIÓN

Estimados, los saludamos de parte de +Value, firma liderada por Tania Quispe y Martín Ramos, ambos exsuperintendentes de SUNAT, que se consolida para ofrecer asesoría especializada en Precios de Transferencia y Consultoría Tributaria en procesos de fiscalización y litigios tributarios.

En esta ocasión, es un gusto presentarles el Boletín Tributario de noviembre 2024, el cual tiene la finalidad de mantenerlos informados con los cambios normativos más recientes, así como con los informes de SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias del Poder Judicial que se hayan emitido en el último mes. Esperamos que sea de su agrado y les deseamos un buen mes.

# II. EDITORIAL

## Tribunal Fiscal confirma deducción de intereses en fusiones inversas: Un respaldo clave al principio de causalidad

Por: *Martín Ramos*

El Tribunal Fiscal, en un reciente pronunciamiento<sup>1</sup>, confirmó la aplicación de un criterio amplio respecto al principio de causalidad para la deducción de gastos financieros derivados de un préstamo utilizado en la adquisición de una empresa que, tras una fusión inversa, se convierte en la absorbente de la adquirente. Este fallo refuerza el entendimiento de que los gastos deben estar vinculados al mantenimiento de la fuente productora o a la generación de ingresos gravados, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).

### Antecedentes del caso

La controversia surgió al determinar si los intereses derivados de un préstamo, transferido en el marco de una fusión inversa, cumplían con el principio de causalidad exigido por la LIR. La Administración Tributaria cuestionó la deducción de dichos intereses argumentando que, tras la fusión, no existía continuidad jurídica ni económica en relación con el activo financiado por el préstamo.

### Análisis del Tribunal Fiscal

El Tribunal consideró lo siguiente:

1. Continuidad empresarial en fusiones:

Las fusiones, incluso las inversas, implican la transferencia de activos y pasivos, garantizando la continuidad económica de las operaciones.

2. Finalidad económica de los gastos: Los intereses de préstamos pueden ser deducibles siempre que respondan a una finalidad económica legítima, como la generación de sinergias, expansión de mercados o mejora operativa, y no a un propósito exclusivamente tributario.

En su análisis, el Tribunal reiteró que los gastos financieros deben ser necesarios, razonables y proporcionales, así como estar respaldados por contratos, registros contables y demás documentación que acredite su relación con las operaciones generadoras de ingresos gravados.

### Fusiones inversas y retos tributarios

En una fusión inversa, la empresa adquirida absorbe a la adquirente, lo que puede alterar la estructura jurídica y patrimonial inicial. Esta particularidad puede generar cuestionamientos sobre la deducción de los intereses derivados del préstamo utilizado en la adquisición. En estos casos, resulta fundamental:

- Demostrar que la operación responde a razones económicas legítimas, como preservar activos estratégicos, acceder a nuevos mercados o evitar duplicación de costos.
- Sustentar la conexión del préstamo con actividades económicas que generen ingresos gravados.

<sup>1</sup> RTF No. 07909-1-2024

Además, las empresas deben evitar estructuras que puedan calificarse como artificiosas, presentando evidencia de los beneficios empresariales, más allá de cualquier ventaja tributaria.

### **Norma XVI y riesgos asociados**

La Norma XVI del Código Tributario sanciona los actos artificiosos, simulados o carentes de sustancia económica que tengan como único propósito obtener ventajas tributarias indebidas. Por tanto, para evitar contingencias:

1. La operación debe estar fundamentada en razones comerciales y económicas claras.
2. Es esencial contar con documentación que respalde la razonabilidad de la estructura adoptada.

El reciente pronunciamiento del Tribunal Fiscal no abordó explícitamente la aplicación de la Norma XVI en este tipo de casos, pero sí dejó en claro que, al cumplirse con el principio de causalidad, la Administración Tributaria podría reenfocar su evaluación hacia posibles actos elusivos, aplicando la Norma XVI.

### **Conclusión**

El fallo del Tribunal brinda tranquilidad a las empresas que han realizado operaciones similares, reconociendo la deducibilidad de los gastos financieros asociados a préstamos en contextos de fusiones inversas, siempre que se cumpla con el principio de causalidad. Sin embargo, esto no exime a las empresas de posibles cuestionamientos bajo la Norma XVI.

Para mitigar riesgos, es indispensable sustentar las razones económicas y comerciales detrás de la operación, garantizando que estas trasciendan cualquier objetivo tributario.

# III. RESOLUCIONES

## **Modifican la normativa sobre guías de remisión para mejorar la trazabilidad de los bienes relacionados con operaciones de comercio exterior. -**

Mediante la [Resolución de Superintendencia N°000240-2024/SUNAT](#), publicada el 12 de noviembre del 2024, se modifica la normativa sobre guías de remisión para mejorar la trazabilidad de los bienes relacionados con operaciones de comercio exterior.

La finalidad de la presente resolución de superintendencia es uniformizar el control aduanero y tributario de mercancías a nivel nacional, así como integrar los procedimientos aduaneros a los procedimientos tributarios.

## **Se modifica la RS N°210-2024/SUNAT para regular la inscripción en el RUC de los sujetos no domiciliados que sean contribuyentes del Impuesto a los Juegos a Distancia y a las Apuestas Deportivas a Distancia y agentes de percepción del ISC. -**

Mediante la [Resolución de Superintendencia N°000267-2024/SUNAT](#), publicada el 29 de noviembre del 2024, se tiene por objeto modificar la R.S N°210-2004/SUNAT para establecer que:

a) Las personas jurídicas constituidas en el exterior que adquieran la calidad de contribuyentes del Impuesto a los Juegos a Distancia y a las Apuestas Deportivas a Distancia, creado por la Ley N°31557, y de agentes de percepción del Impuesto Selectivo al Consumo que grava dichos juegos y apuestas según el artículo 63-A de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, puedan inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y actualizar y/o

modificar los datos de dicho registro, por medios virtuales;

b) No se exige la presentación de la traducción al idioma castellano de la documentación requerida para la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes y, en su caso, para la actualización y/o modificación de los datos que constan en él; y,

c) No se encuentran obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas que grava la utilización en el país de servicios digitales y a la importación de bienes intangibles a través de Internet, ni los contribuyentes del Impuesto Selectivo al Consumo que grava los juegos a distancia y apuestas deportivas a distancia desarrolladas en plataformas tecnológicas explotadas por personas jurídicas constituidas en el exterior; cuyo impuesto deba ser retenido o percibido conforme a la normativa de la materia.

# IV. INFORMES



## [INFORME N°000088-2024-SUNAT/7T0000](#)

Mediante el informe publicado el 18 de noviembre del 2024, frente a la consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, se analiza si, el fiduciario de un fideicomiso en garantía debe emitir una póliza de adjudicación cuando realiza la enajenación de bienes que integran el patrimonio fideicometido, en cumplimiento de lo establecido en el acto constitutivo, a fin de resarcir el crédito incumplido por el fideicomitente.

La SUNAT concluye lo siguiente:

*“Cuando el fiduciario de un fideicomiso en garantía realiza la enajenación de bienes que integran el patrimonio fideicometido, en cumplimiento de lo establecido en el acto constitutivo, a fin de resarcir el crédito incumplido por el fideicomitente, no existe una venta forzada y, consecuentemente, no corresponde la emisión de la póliza de adjudicación a que se refiere el RCP.*”

# V. JURISPRUDENCIA

## Valor de Mercado de Remuneraciones

Mediante la [Casación N°2523-2024 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto al Valor de Mercado de Remuneraciones; señalando lo siguiente:

### Problemática planteada:

*¿La regla de valor de mercado contenida en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable cuando no hay más de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior?*

### Posición de la Sala Suprema:

*La existencia de un solo trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior no es óbice para aplicar la regla de valor de mercado contenida en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que lo relevante es la existencia de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.*

## Duplicidad de Criterio – Artículo 170 del TUO del Código Tributario

Mediante la [Casación N°36802-2023 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto al Artículo 170 del TUO del Código Tributario; señalando lo siguiente:

*“De acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses ni sanciones si la administración tributaria ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente. En esa línea, en el caso en particular, se advierte que, a entender del Tribunal Fiscal, la autoridad aduanera adoptó un criterio específico para determinar el valor en aduanas mediante el procedimiento de duda razonable y no mediante el despacho aduanero; sin embargo, dicho argumento no es concordante con el análisis legal y jurisprudencial señalado en la presente resolución, ya que la comprobación de la partida arancelaria que Aduanas realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía permite concluir que la entidad administrativa adoptó un determinado criterio para la mercancía declarada. Por tanto, resulta amparable la demanda en los términos expuesto por el Juez, que declaró “la nulidad parcial de la Resolución N°07766-A-2021, ordenándose que el Tribunal Fiscal resuelva conforme a lo resuelto previamente y, como consecuencia del análisis correcto de la disposición, determine si, en este caso, se ha producido o no la duplicidad de criterio, en los términos expuestos en la presente resolución”.*

## Nulidad Deducida - Etapa de Apelación

Mediante la [Casación N°40687-2023 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a la nulidad deducida mediante escrito de alegatos en etapa de apelación; señalando lo siguiente:

*“Si bien el artículo 147 del Código Tributario señala que, en instancia de apelación, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, esta disposición debe ser interpretada de manera conjunta y sistemática con los artículos 129 y 150 del referido código. En efecto, el artículo 129 del Código Tributario señala que, en el procedimiento contencioso - tributario, se decidirá sobre todas las cuestiones planteadas por los*

interesados y cuantas suscite el expediente, y el artículo 150 del mismo cuerpo legal refiere que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo o, caso contrario, debe disponer su reposición al momento en que se produjo el vicio de nulidad. En tal sentido, se tiene que el Tribunal Fiscal debe emitir una resolución motivada pronunciándose sobre todo lo acontecido en el procedimiento y, de ser el caso, sobre los vicios de nulidad invocados o detectados de oficio. Dicha conclusión se sustenta en que el tribunal administrativo, como órgano resolutor de segundo grado en sede administrativa, se encuentra obligado a dar cumplimiento a lo señalado en los artículos 129 y 150 del Código Tributario y demás normas que resulten pertinentes, resolviendo sobre todos los agravios que hubieran sido planteados por los administrados en sus respectivos medios impugnatorios y respecto de todos los aspectos que se encuentren vinculados con la controversia. Esta Sala Suprema ya emitió un similar criterio en la Sentencia de Casación N°24202-2023 Lima, Casación N°39539-2023-Lima, donde se ha señalado que el Tribunal Fiscal sí se encuentra facultado para resolver sobre los vicios de nulidad, aun cuando este vicio recién fue invocado en el escrito de alegatos en etapa de apelación.”

### Reparo Tributario por Operación No Fehacientes

Mediante la [Casación N°30833-2023 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a las operaciones de cobertura originados en los Instrumentos Financieros Derivados; señalando lo siguiente:

*De acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, primero debe demostrarse la fehaciencia de la efectiva realización de la operación, y solo luego, teniendo como presupuesto dicha fehaciencia, establecerse si el gasto fue causal. Por ello, corresponde a la empresa la*

*carga de la prueba del hecho positivo y, en el presente caso, de acreditar la realización y fehaciencia de las operaciones de cobertura originados en los Instrumentos Financieros Derivados (IFD) en relación al ejercicio 2006, lo que no hizo, ya que la información respecto de las compras y ventas de minerales presentadas por la recurrente solo demostraron la realización de las operaciones en el mercado físico, mas no las operaciones que como correlato de las mismas, se habrían efectuado en el mercado de derivados.*

### Criterio de Generalidad

Mediante la [Casación N°40812-2023 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a la exigencia de acreditación del criterio de generalidad; señalando lo siguiente:

*El literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra referido a cualquier pago o desembolso acordado a favor del trabajador (aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones), que será considerado como gasto deducible siempre que cumpla con la exigencia de acreditación del criterio de generalidad, situación que difiere de los conceptos dispuestos en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que estos últimos son otorgados por mandato de ley —vale decir, son obligatorios— y no por acuerdo entre las partes o por acto de liberalidad.*

### Declaración Jurada Rectificatoria

Mediante la [Casación N°2707-2024 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a la Declaración Jurada Rectificatoria dentro del procedimiento de Fiscalización Tributaria; señalando lo siguiente:

#### Problemática planteada:

*¿La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, que coincide con las observaciones efectuadas por la administración tributaria, genera controversia?*

### Posición de la Sala Suprema:

*En el presente caso, se advierte que la declaración rectificatoria presentada por la demandante el 11 de abril de 2018 ha recogido las observaciones efectuadas por la administración dentro del procedimiento de fiscalización, antes de la emisión de la Resolución de Determinación N°012-003-0096072, y esta última recoge lo determinado en tal declaración rectificatoria; por lo tanto, no existe reparo alguno. Asimismo, al no existir discrepancia entre la declaración rectificatoria y la resolución de determinación, no existe controversia alguna respecto a la determinación de la obligación tributaria. Al respecto, esta Sala Suprema ha señalado en reiterada jurisprudencia que la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.*

### **Regalía Minera – Base de Cálculo**

Mediante la [Casación N°41182-2023 Lima](#) publicada el 22 de noviembre del 2024, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a la Regalía Minera; señalando lo siguiente:

*La empresa minera es aquella que realiza actividad de beneficio respecto del mineral que extrae, condición que la empresa recurrente tiene, de acuerdo con lo previsto por el inciso f) del artículo 2 del Decreto Supremo N°157-2004- EFR. Por lo tanto, está obligada al pago de la regalía minera correspondiente al ejercicio gravable 2010 y, conforme a lo previsto por el inciso 4.2. del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, la determinación de la base de cálculo de mineral no metálico debe realizarse en función de su equivalencia al*

*concentrado y no en función del valor del mineral en la cantera ni del valor bruto de venta, pues con ellos no se llega al equivalente al concentrado. Corresponde, pues, que la administración tributaria determine el método más adecuado para calcular tal valor. Además, se infringe el principio non bis in idem cuando en el caso particular se sanciona a la empresa contribuyente con 24 resoluciones de multa que tienen al mismo sujeto y el mismo fundamento o causa, como lo es el incumplimiento del pago de la regalía minera dentro del plazo de ley, dentro del cual encajan los pagos realizados por la empresa demandante sobre una base incorrecta, lo que comporta en sí el incumplimiento de la contraprestación a cargo de la empresa accionante, por lo que se configura la duplicidad de sanciones por un mismo hecho infractor.*