



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

EXPEDIENTE N° : 13626-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de diciembre de 2011

VISTA la apelación interpuesta por

con R.U.C.

contra la denegatoria ficta de la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008043 a 012-003-0008055 emitidas por intereses por omisión a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2003 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007910 y 012-002-0007911 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala en su apelación y en el escrito ampliatorio de ésta presentado el 28 de noviembre de 2011, con relación al desconocimiento de su derecho a consolidar los resultados de sus unidades mineras para el cálculo del Impuesto a la Renta, que en la Ley del Impuesto a la Renta, en la Ley General de Minería y las normas que regulan el régimen de estabilidad tributaria, no se establece que aquéllas compañías que hayan celebrado convenios de estabilidad tributaria, se encuentren obligadas a determinar y pagar el Impuesto a la Renta en forma independiente por cada unidad minera, como si cada unidad fuese un contribuyente distinto ni que estén impedidas de consolidar los resultados generados por éstas.

Que agrega que el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta tampoco establece limitación alguna para llevar a cabo la compensación de pérdidas de los contribuyentes con las rentas de tercera categoría, siendo además que la citada ley dispone que el impuesto se calcula sobre la renta neta imponible luego de haber compensado la totalidad de las pérdidas arrastrables de tercera categoría y que sólo por ley, expresamente, se ha establecido ciertos casos en que se considera un "régimen cedular" para la liquidación y pago del Impuesto a la Renta, lo que no ha ocurrido para el caso de los titulares de la actividad minera con convenio de estabilidad tributaria. Asimismo, afirma que al no permitirse la consolidación de resultados, se le estaría otorgando a cada unidad minera la condición de contribuyente, lo cual sería una ficción legal que no puede determinarse vía interpretación.

Que sostiene que la Administración sustenta indebidamente dicha acotación, en el artículo 22° del Reglamento de la Ley General de Minería, que sólo incide sobre el adecuado cálculo del Impuesto a la Renta en función a los diversos regímenes que pudieran haberse establecido para cada unidad minera de un mismo contribuyente, estableciendo una obligación de carácter formal, mas no contiene normas sustantivas que establezcan un sistema especial para el cálculo del tributo ni crea un impuesto cedular, caso contrario dicha norma vulneraría el principio de legalidad.

Que afirma que la Administración pretende sustentar dicho reparo en la Resolución de Superintendencia N° 084-93/SUNAT, no obstante sólo analiza el tema de la declaración y pago del Impuesto a la Renta de manera consolidada, y a partir de ello concluye que la consolidación no opera respecto a la determinación del Impuesto a la Renta, pese a que el derecho a la consolidación de resultados emana de la ley del referido impuesto.

Que alega que no ha vulnerado la Ley General de Minería, toda vez que la garantía de estabilidad tributaria no implica el otorgamiento de beneficios fiscales ni la restricción de sus derechos, ya que sólo otorga inalterabilidad fiscal, lo que no supone que el contribuyente se encuentre impedido de compensar las ganancias o pérdidas calculadas bajo dicho régimen con los resultados derivados de otras actividades, siendo además que no resulta lógico que se acepte la consolidación cuando existen impuestos a pagar por cada unidad minera y no cuando alguna de las unidades mineras sufre pérdidas y que no existe en la declaración jurada un rubro en el que pueda colocarse la pérdida tributaria por cada unidad minera.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Que señala que resulta contrario a ley y vulnera su derecho de defensa que la presente acotación se sustente en pronunciamientos internos de la Administración, que no han sido puestos en su conocimiento, y que ello contradice lo indicado en el Informe Técnico N° 001-2004-2H0000 de 26 de mayo de 2004, en el que se reconoce que el citado artículo 22º sólo contiene una obligación de carácter formal, aceptando que la determinación de las obligaciones tributarias no se rige por dicho reglamento sino por las normas sobre la materia.

Que sostiene que la interpretación contenida en las resoluciones de determinación respecto del referido reparo, genera consecuencias de orden laboral contrarias a las que regulan esta materia, y vulnera las garantías de estabilidad tributaria, toda vez que se pretende sostener que por el hecho que se ha estabilizado el régimen tributario, pierde el derecho a la compensación de las pérdidas cuando dichos resultados provienen de unidades productivas distintas, lo que no se aplica a aquellos contribuyentes que no cuentan con el convenio de estabilidad, con lo cual se establecería una especie de sanción o régimen tributario diferenciado.

Que con relación al reparo por los ingresos devengados en el ejercicio 2003, contenidos en los documentos denominados "Warehouse Certificate", indica que éstos sólo constituyen certificados de almacenamiento mas no títulos valores que impliquen la transferencia del derecho de propiedad y de los riesgos inherentes a los concentrados de zinc que exportó, siendo que la Administración reconoce que las sumas que recibió constituyen adelantos de futuros embarques, es decir, la entrega de los bienes ocurrirá en un momento futuro, por lo que no puede considerarse que se trate de ingresos devengados.

Que afirma que los "Warehouse Certificate" tiene por finalidad acreditar ante el comprador la existencia y ubicación de los concentrados mineros por los cuales se efectúa los adelantos de dinero, no obstante, no establece que se transfiere la propiedad ni facilita a ejercer dicho derecho, y si bien en la cláusula 9 del contrato se señala como requisito para obtener adelantos, que se transfiera el título de propiedad al comprador, tal declaración sólo tiene efectos de "garantía", toda vez que en caso de insolvencia de ella, el comprador tendría la opción de ejercer acciones reivindicatorias, alegando la propiedad sobre los concentrados, no obstante, no surte efectos la transmisión de propiedad al no suponer tales documentos la entrega de los bienes, lo que ocurre únicamente al momento de embarque de bienes.

Que agrega que la cláusula 9 del contrato, establece expresamente la obligación de la compañía de abonar intereses calculados en función de la tasa Libor y de la oportunidad en que se solicitan los adelantos, lo que ratifica que tales adelantos de dinero recibidos constituyen un financiamiento que recibe la empresa para el desarrollo de sus actividades productivas, que dichos importes se compensan, posteriormente, con las sumas que Glencore International A.G. le debe pagar por la adquisición del mineral, por lo que los adelantos han sido contabilizados como pasivo, los que sólo son compensados con la cuenta por cobrar ventas, y no emitió factura alguna por tales adelantos, no descargó de los inventarios los concentrados por los cuales se solicitó los anticipos, y que adjuntó informe de auditoría que valida dicho tratamiento contable.

Que alega que el criterio de lo devengado se rige por las NIC's 1 y 18, citas las Resoluciones N° 9518-2-2004, 02198-5-2005, 00680-1-2005, agregando que para que un ingreso se considere devengado debe cumplirse con todas las condiciones señaladas en la NIC 18, y estando a que en la cláusula décimo segunda del contrato se establece que la transferencia del riesgo sobre los bienes del comprador recién se producirá cuando los concentrados mineros se hayan embarcado, esto es, cuando hayan pasado la borda del buque, que la cláusula sexta señala las condiciones de entrega, y que conforme los términos FOB los productos materia de operación se mantienen en poder del vendedor hasta su entrega en la borda del buque, oportunidad en que los mismos pasan al comprador, y que ello implica una transferencia de riesgos, y para que se cumpla lo dispuesto en la NIC 18 debe darse la transferencia de riesgos y de propiedad, no solo una.

Que indica que ha acreditado que mantuvo los riesgos hasta el momento de su entrega en la borda del buque, lo que ocurrió en enero de 2004, al haber efectuado los trámites vinculados con el despacho de las mercancías, haber contratado, asumido los costos de los seguros necesarios para cubrir los riesgos de pérdida de bienes, entre otros medios de prueba, y cita la Resolución N° 7898-4-2001.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 142º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de seis (6) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación, precisando que cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo del referido plazo se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento.

Que por su parte el artículo 144º del Código Tributario citado, señala que cuando se formule una reclamación ante la Administración y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación al Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Que conforme consta en autos, el 7 de setiembre de 2006 la recurrente interpuso apelación (fojas 1368 a 1413) contra la Resolución Ficta Denegatoria recaída en la reclamación (fojas 1176 a 1219) que interpuso el 23 de diciembre de 2005, contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-00088043 a 012-003-0008055 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007910 y 012-002-0007911, toda vez que habían transcurrido más de seis meses sin que la Administración hubiese emitido pronunciamiento.

Que en tal sentido, el recurso de apelación fue presentado una vez transcurrido el plazo establecido en los artículos 142º y 144º del Código Tributario, por lo que procede que este Tribunal conozca del mismo.

Que según se aprecia de autos, como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° 040011137800-01-SUNAT y Requerimiento N° 0241326 (fojas 781 y 895), la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta por: i) compensación de pérdida por consolidar resultados de Unidades Mineras que cuentan con regímenes de estabilidad tributaria, celebrados en fechas distintas, ii) suspensión de pagos a cuenta sobre balance consolidado y iii) diferimiento de ingresos devengados.

Que como consecuencia de los reparos precisados, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-00088043 a 012-003-0008055 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y por pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2003 (fojas 1239 a 1317) y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007910 y 012-002-0007911 por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (fojas 1318 a 1321).

Que corresponde analizar si las citadas resoluciones de determinación y de multa fueron emitidas de acuerdo a ley.

1. Compensación de pérdida por consolidación de resultados de Unidades Mineras con convenios de estabilidad tributaria, celebrados en fechas distintas:

Que la Resolución de Determinación N° 012-003-0008043 ha sido girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 1240 a 1276), entre otros, debido a que la Administración desconoció la consolidación de los resultados de las Unidades Mineras Casapalca e Iscaycruz, es decir, por compensar la pérdida tributaria del ejercicio correspondiente a la Unidad Minera Casapalca con la renta neta de dicho ejercicio de la Unidad Minera Iscaycruz, resultando tributo omitido.

Que del Anexo N° 7 de la citada resolución de determinación y de la revisión de la documentación remitida por la recurrente de fojas 535 a 591, 594 a 616, 630 a 669, 679 a 681, se tiene que el 13 de mayo de 1994 se suscribió el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión entre el Estado Peruano y la Empresa Minera del Centro del Perú – CENTROMIN PERÚ S.A., referidas a las inversiones efectuadas en sus unidades, como Casapalca.

Que asimismo, el 25 de mayo de 1995, se suscribió el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión entre el Estado Peruano y la Empresa Minera Iscaycruz S.A., referidas al Proyecto "Iscaycruz", ubicado en la concesión minera Iscaycruz.

Que en la Resolución Viceministerial N° 050-96-EM/VMM de 24 de octubre de 1996 (fojas 615 y 616) se indica que se autorizó la constitución de empresas en base a las unidades operativas de CENTROMIN



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

PERÚ S.A., por ende, se constituyó la Empresa Minera Yauliyacu S.A. – YAULIYACU S.A. correspondiente a la Unidad “Casapalca”, por lo que procedió a autorizar la transferencia del Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión entre el Estado Peruano y CENTROMIN PERÚ S.A., a favor de YAULIYACU S.A., por el monto de la inversión comprometida en la Unidad “Casapalca”. Posteriormente, el 2 de diciembre de 2002 en Junta General de Accionistas de la Empresa Minera Yauliyacu S.A. y de la Empresa Minera Iscaycruz S.A. se acordó la fusión por absorción de ambas empresas, lo que entraba en vigencia a partir de 1 de enero de 2003.

Que en escritura pública de 17 de octubre de 2003 consta el Acta de Junta General de Accionistas de la Empresa Minera Yauliyacu S.A. en la que se acordó la modificación de su denominación social por la Empresa Minera Los Quenuales S.A., la que se encuentra inscrita en Registros Públicos.

Que mediante la Resolución Vice-Ministerial N° 004-2004-MEM/VMM (fojas 679 a 681) se reconoció el acuerdo de fusión por absorción de la Empresa Minera Yscaycruz S.A. por parte de la Empresa Minera Yauliyacu S.A. (hoy, la recurrente) a partir de la fecha de entrada en vigencia de la fusión, es decir, el 1 de enero de 2003, y por ende, autorizó transferir a favor de la recurrente, el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión suscrito el 25 de mayo de 1995 con la Empresa Minera Iscaycruz S.A., lo que deberá computarse desde el 1 de enero de 2003.

Que de otro lado, mediante Requerimiento N° 0094715 (fojas 778 a 780), notificado el 7 de abril de 2005, la Administración solicitó a la recurrente presentar y adjuntar fotocopias del Balance General, Balance de Comprobación, Estado de Ganancias y Pérdidas de la Unidad Minera Yauliyacu (Casapalca) y de la Unidad Minera Iscaycruz al 31 de diciembre de 2003, adjuntando los análisis respectivos de cada una de las cuentas contables, el control sobre el saldo de sus pérdidas, análisis de deducciones y adiciones.

Que en el escrito presentado por la recurrente en respuesta al citado Requerimiento N° 0094715 (fojas 768 a 773) ésta señaló que el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería, si bien dispone que los resultados de una empresa deben determinarse por separado, en caso una empresa tenga más de una concesión minera, no obstante, ello no genera la obligación de llevar contabilidad independiente, mediante la cual deba elaborarse un balance por cada unidad, y que sólo está obligada a preparar un estado de resultados separado por la Unidad Iscaycruz y la Unidad Yauliyacu (Casapalca).

Que mediante Requerimiento N° 00094720, notificado el 6 de mayo de 2005 (foja 534), la Administración solicitó a la recurrente que presente el control sobre el saldo de pérdidas con los análisis respectivos tanto de la Unidad Minera Iscaycruz como de la Unidad Minera Yauliyacu (Casapalca) al 31 de diciembre de 2003, así como que presente copia del Balance General y Balance de Comprobación.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito obrante a fojas 525 a 528, al que adjuntó el detalle del saldo de pérdidas de las referidas unidades mineras (foja 524), y en el que afirmó que lleva cuentas independientes y refleja por separado los resultados de ambas Unidades Económicas Administrativas, para luego, consolidar los resultados, a fin de determinar la obligación tributaria global y calcular el Impuesto a la Renta aplicable, no habiéndose dictado disposiciones que establezcan requisitos o formalidades especiales a cumplir por parte de los titulares de la actividad minera para preparar y presentar la información correspondiente a los resultados de las unidades mineras. De lo que se dejó constancia en el Resultado del citado Requerimiento N° 00094720 (fojas 532, 533 y 534 vuelta).

Que mediante Requerimiento N° 00094727, notificado el 15 de junio de 2005 (foja 501) la Administración solicitó a la recurrente indique los motivos por los cuales ha compensado la pérdida tributaria de ejercicios anteriores correspondientes a la Unidad Minera Casapalca de S/.146 387 271,00 con la renta del ejercicio correspondiente a la Unidad Minera Iscaycruz por S/.47 307 387,00, lo que originó que la recurrente no efectúe pago alguno de regularización por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, teniendo en cuenta que ambas unidades mineras tienen Convenios de Estabilidad firmados en períodos distintos y por lo tanto regímenes tributarios distintos.

Que la recurrente con fecha 15 de julio de 2005, presenta un escrito en respuesta al referido requerimiento (fojas 491 a 495), en el que reitera lo señalado, e indica que la Administración pretende desconocer la pérdida correspondiente a la Unidad Minera Casapalca, no obstante que de acuerdo con



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

pronunciamientos internos de ella, los titulares de la actividad minera deben pagar el Impuesto a la Renta de manera consolidada, pues se trata de un solo contribuyente, siendo distinta, la obligación de realizar el cálculo de los resultados de cada unidad minera tomando las normas específicas del Impuesto a la Renta para cada una de ellas, que prohibir la consolidación de los referidos resultados (ganancias con pérdidas) a fin de establecer la obligación tributaria global del contribuyente.

Que conforme con el artículo 14° y el inciso a) del artículo 28° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente para el presente caso, son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas jurídicas, siendo rentas de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería, entre otras.

Que el artículo 50° de las referidas normas, dispone que los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades, siendo que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Que el artículo 79° de las mismas normas, señala que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable, agregando que en el caso de persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto.

Que por su parte, el artículo 72° del Título Noveno del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, dispone que con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad, entre otros, estabilidad tributaria.

Que conforme con el artículo 80° de la citada ley los contratos de estabilidad, garantizarán al titular de actividad minera estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad. Tampoco le serán de aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado.

Que los artículos 44° y 45° de la referida ley disponen que el titular de más de una concesión minera de la misma clase y naturaleza, podrá agruparlas en Unidades Económico Administrativas, que el agrupamiento de concesiones mineras constituye una unidad económico administrativa y requiere de resolución aprobatoria de la Dirección General de Minería, y que la producción o inversión efectuada en una Unidad Económica Administrativa (UEA) no podrá imputarse para otras concesiones mineras no comprendidas en dicha Unidad.

Que de acuerdo con los artículos 2° y 3° del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 024-93-EM, las disposiciones contenidas en los citados artículos de la Ley General de Minería, se aplican de pleno derecho a todos los titulares de actividad minera, definidos como las personas naturales o jurídicas que ejerzan actividad minera en una concesión o en concesiones agrupadas en una Unidad Económica Administrativa, como concesionarios o cesionarios, siempre que, entre otros, celebren un contrato de estabilidad. Asimismo, dispone que cuando la persona natural o jurídica sea titular de varias concesiones o Unidades Económico - Administrativas, la calificación sólo surtirá efecto para aquellas concesiones o unidades que estén sustentadas por las declaraciones o por el referido contrato, y que la estabilidad tributaria tiene por finalidad dar permanencia al régimen impositivo aplicable a la actividad minera.

Que según el inciso a) del artículo 14° del referido Reglamento, señala que los contratos a que se refiere la citada ley, garantizarán al titular de actividad minera, entre otros, estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen impositivo vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad, tampoco le serán de



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado, tampoco le serán de aplicación las normas legales que pudieran eventualmente dictarse que contengan la obligación para titulares de actividad minera de adquirir bonos o títulos de cualquier otro tipo, efectuar pagos adelantados de tributos o préstamos en favor del Estado.

Que el artículo 22º del mencionado reglamento dispone que las garantías contractuales, beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económica Administrativas, y que para determinar los resultados de sus operaciones el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económica Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, siendo que los gastos que no sean identificables directamente en cada concesión o Unidad Económico Administrativa, se distribuirá entre ellas en proporción a las ventas netas de las sustancias mineras que se extraigan de las mismas.

Que el artículo 25º del referido reglamento, agrega que sin perjuicio de la Declaración Jurada de los impuestos a la Renta y al Patrimonio Empresarial que, de acuerdo a ley, el titular de la actividad minera debe presentar en los casos de ampliación de instalaciones o de nuevas inversiones que gocen contractualmente de la garantía de estabilidad jurídica, dicho titular deberá mantener a disposición de la Administración Tributaria los anexos demostrativos de la aplicación del régimen tributario concedido a las referidas ampliaciones o nuevas inversiones.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 1151-5-2003, los convenios de estabilidad jurídica, como el de estabilidad tributaria, consagran garantías de estabilidad inmodificables por un período determinado, asegurando a los inversionistas que dentro de aquél las normas existentes no serán variadas, en su beneficio o perjuicio, por la vía legislativa, con la finalidad de permitirle al inversionista conocer por anticipado las reglas que inamoviblemente se aplicarán a su inversión durante el plazo del contrato. Es decir, como consecuencia de la garantía de estabilidad las normas en ella contenidas pueden adquirir efectos ultractivos, pero únicamente como consecuencia de la cesación de los efectos jurídicos de las normas estabilizadas producto de una modificación o derogación introducida por el legislador y no como consecuencia de la cesación de estos efectos por el fallecimiento de los plazos contemplados en las propias normas estabilizadas.

Que dicha Resolución agrega que los convenios de estabilidad jurídica en su celebración, interpretación y ejecución no pueden exceder lo previsto en las leyes que contienen las garantías y seguridades específicas que van a ser estabilizadas, caso contrario, se tendría que el acto de un funcionario del Poder Ejecutivo tendría el efecto de modificar (o en todo caso hacer inaplicable) una norma tributaria, valiéndose de un convenio de estabilidad, lo que no resulta aceptable al atentar contra el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, los contribuyentes del Impuesto a la Renta de tercera categoría, como las personas jurídicas que realizan actividades mineras, se encuentran obligados a presentar declaración jurada anual por dicho impuesto, y al determinar éste tienen derecho a compensar las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores con la renta neta del ejercicio, imputándola año a año, de conformidad con el citado artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende el titular de la actividad minera debe determinar el monto del referido impuesto a pagar por cada ejercicio.

Que asimismo, podemos afirmar que mediante la celebración de los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción de la Inversión, el Estado Peruano otorga estabilidad tributaria a las empresas con las que firma tales contratos, pudiendo tener una empresa diversas unidades económico - administrativas con regímenes tributarios estabilizados en diferentes fechas, y por ende a cada unidad le resultan aplicables las normas del Impuesto a la Renta vigentes en distintas fechas y en ese sentido, el artículo 22º del citado reglamento dispone que el titular de la actividad minera con varias unidades económico administrativa, lleve cuentas independientes y las refleje en resultados separados, a fin de que en cada unidad se pueda determinar la existencia de renta neta o pérdida según las normas aplicables a dicha unidad, luego, de lo cual se debe consolidar los resultados de tales unidades y determinar, así, la obligación tributaria del titular de la actividad minera, por cada ejercicio gravable.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Que en ese sentido, mediante el Título Noveno de la Ley General de Minería y su reglamento, no se ha establecido limitación alguna para la compensación de pérdidas en caso de titulares de la actividad minera o de unidades económica administrativas, ni se ha creado un régimen tributario distinto al señalado en la Ley del Impuesto a la Renta ni se ha dispuesto que cada unidad económica administrativa sea un contribuyente distinto a su titular.

Que a mayor abundamiento, cabe indicar que de acuerdo con el principio de legalidad, recogido en el artículo 74º de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, sólo por ley se puede señalar al deudor tributario (contribuyente o responsable), por lo que en el supuesto que se considere que una unidad económica administrativa se encuentre obligada a determinar el impuesto a la renta de forma separada a su titular, como un contribuyente distinto, tal disposición debe estar regulada en una norma con rango legal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Que asimismo, el artículo 25º del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, antes citado, hace referencia a la obligación del titular de la actividad minera de presentar la declaración jurada del impuesto, lo cual se condice con lo señalado por los artículos 14º, 28º y 79º de la Ley del Impuesto a la Renta, mencionados.

Que de las Resoluciones Vice – Ministeriales N° 004-2004-MEM/VMM y 050-96-EM/VMM (fojas 679 a 681 y 615 a 616), de los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión aplicables a las Unidades Económico – Administrativas denominadas Casapalca (Yauliyacu) e Iscaycruz (fojas 576, 577, 591, 650 a 653), el Informe N° 007-2000-EM-DGM/DPDM (fojas 626 a 628), y lo señalado en los Anexos N° 2 y 3 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1272 y 1273) se observa que la recurrente cuenta con dos Unidades Económico – Administrativas denominadas Casapalca (Yauliyacu) e Iscaycruz, y según se observa de los referidos contratos, respecto de la primera unidad se le otorgó estabilidad con relación al régimen del Impuesto a la Renta vigente al 26 de julio de 1995, modificado por el régimen vigente al 1 de diciembre de 1999, y de la segunda con relación al régimen del Impuesto a la Renta vigente al 22 de diciembre de 1994.

Que ahora bien, según ha detallado la recurrente a fojas 504, 509, 524 y de la declaración jurada de Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, presentada mediante Formulario 652 N° 20001446 (fojas 861 a 866) se tiene que ésta en el ejercicio 2003, compensó la pérdida tributaria de la Unidad Minera Casapalca ascendente a S/.144 228 735,00 con la renta neta imponible del ejercicio correspondiente a la Unidad Minera Iscaycruz por el importe de S/.44 851 003,00, de lo cual resultó pérdida del ejercicio por el importe de S/. 99 377,732 y por ende, no se generó tributo a pagar en el ejercicio.

Que toda vez que de acuerdo a nuestra legislación, el sujeto del Impuesto a la Renta, como contribuyente, es el titular de la actividad minera, quien debe tributar por sus rentas netas del ejercicio, luego de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, no existiendo norma alguna que disponga que el titular de la actividad minera, como es el caso de la recurrente, se vea impedido de compensar la pérdida tributaria de una unidad económica administrativa con la renta neta de otra, la recurrente actuó de acuerdo a ley al efectuar la referida compensación, por lo que no corresponde amparar el presente reparo, procediendo amparar la apelación formulada en este extremo.

2. Suspensión de pagos a cuenta sobre balance consolidado

Que se observa de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008044 a 012-003-0008055 y sus Anexos, emitidas por pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2003 (fojas 1277 a 1287) que fueron emitidas al considerar la Administración que, entre otros, la suspensión no opera para la Unidad Minera Iscaycruz.

Que en el Anexo N° 3 de las citadas resoluciones de determinación (fojas 1303 y 1304), la Administración señala que la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe efectuarse independientemente por cada una de las inversiones, es decir, que el titular de la actividad minera debe efectuar tales pagos a cuenta en forma separada por cada una de las concesiones o Unidades Económico Administrativas, por las que hubiera suscrito un Contrato de Estabilidad Tributaria, debido a que las pérdidas tributarias obtenidas no podrán ser compensadas entre diversos convenios, toda vez que en caso de pérdida tributaria no existe determinación del Impuesto a la Renta. Agrega que la Unidad



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Minera Iscaycruz obtuvo pérdida tributaria del ejercicio anterior equivalente a S/.2 408 221,00 e impuesto calculado de S/.402 733,00 en el ejercicio precedente al anterior, por lo que de acuerdo con el inciso b) del artículo 85º le corresponde aplicar el porcentaje de 2%.

Que mediante Requerimiento N° 00094728, notificado el 5 de julio de 2005 (foja 464), la Administración señala que ha observado la existencia de pérdida tributaria de ejercicios anteriores correspondiente a Unidad Minera Caspalca por S/.146 387 271,00 y una renta imponible correspondiente a la Unidad Minera Iscaycruz por S/.47 307 387,00, lo que originó que la recurrente no efectúe pagos a cuenta por Impuesto la Renta del ejercicio 2003, teniendo ambas unidades convenios de estabilidad tributaria firmados en distintos períodos y por ende regímenes tributarios distintos, por lo que solicitó que la recurrente indique y sustente los motivos de su actuación.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito el 14 de julio de 2005 (fojas 449 a 451), en el que indicó que el 1 de enero de 2003 entró en vigencia la fusión por absorción de la Empresa Minera Iscaycruz S.A. por Empresa Minera Yauliyacu S.A. (actualmente, Empresa Minera Los Quenuales S.A.), por lo que para realizar los pagos a cuenta, según lo dispuesto por el inciso h) del numeral 1 del artículo 54º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable, la empresa absorbente mantendrá el mismo sistema de pagos a cuenta que le correspondía aplicar antes de efectuarse la fusión, que la Empresa Minera Yauliyacu S.A. (absorbente) generó pérdida tributaria durante los ejercicios 2001 y 2002, por lo que para la determinación de los pagos a cuenta le correspondía el porcentaje de 2%, no obstante, conforme con el inciso e) del referido artículo 54º la empresa optó por modificar el porcentaje sobre la base del balance acumulado al 31 de enero y al 31 de junio, y al no resultar renta neta, no realizó pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00094728, notificado el 19 de julio de 2005 (fojas 462, 463 y 464 vuelta), la Administración dio cuenta de lo señalado en el referido escrito, e indicó que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de cargo del titular minero debe efectuarse de forma separada por cada una de las concesiones o unidades económico administrativas, por las que hubiere suscrito un contrato de estabilidad, no debiéndose compensar la pérdida tributaria de una con la renta neta de otra, toda vez que en caso de pérdida no existe determinación del Impuesto a la Renta, y cita como base legal el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería.

Que conforme con el inciso b) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al presente caso, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán, en el caso de aquéllos que inicien sus actividades en ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado y que también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que el inciso e) del artículo 54º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 125-96-EF, aplicable al presente caso, dispone que tratándose de contribuyentes que determinen su pago a cuenta aplicando el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 85º de la ley, podrán modificar el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio; siendo que los contribuyentes que hubieren modificado el porcentaje con el balance acumulado al 31 de enero, podrán aplicar dicho porcentaje, a partir del pago a cuenta correspondiente a dicho mes, hasta el correspondiente al mes de junio, debiendo incrementar o disminuir, según corresponda, dicho porcentaje de acuerdo al balance acumulado al 30 de junio. Agregando que los porcentajes se obtendrán de la siguiente forma: 1. Se determinará el monto del impuesto calculado sobre la renta obtenida entre el inicio del ejercicio gravable y el 31 de enero, o el 30 de junio, según corresponda; deducidas un dozavo (1/12) o seis dozavos (6/12) respectivamente, de las pérdidas tributarias arrastrables al 31 de diciembre del ejercicio anterior; y 2. El impuesto determinado de acuerdo con el numeral anterior, se dividirá entre el total de ingresos netos acumulados a la fecha de cierre del balance correspondiente, siendo que en el caso que no hubiera renta neta se suspenderá la aplicación del porcentaje.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Que el inciso h) del referido artículo 54º establece que en el caso de fusión de empresas, la adquirente determinará los pagos a cuenta del impuesto, tratándose de fusión por absorción, mantendrá el mismo sistema de pagos a cuenta que le correspondía aplicar antes de efectuarse la fusión.

Que conforme se da cuenta en la Resolución Vice – Ministerial N° 004-2004-MEM/VMM de fojas 679 a 681, se reconoció el acuerdo de fusión por absorción de la Empresa Minera Iscaycruz por parte de la Empresa Minera Yauliyacu S.A. (hoy, la recurrente, Empresa Minera Los Quenuales S.A.) a partir de su entrada en vigencia, desde el 1 de enero de 2003, asimismo, se resolvió transferir a favor de la recurrente el Convenio de Estabilidad celebrado entre el Estado Peruano y la Empresa Minera Iscaycruz S.A.

Que la recurrente en aplicación del mencionado artículo 54º, el 11 de febrero y 15 de agosto de 2003 mediante el Formulario 125 N° 2280016 y PDT 621 N° 2000201 (fojas 317 y 318, 867 a 869), presentó el Balance Mensual de Impuesto a la Renta por el mes de enero de 2003 y Modificación de Porcentaje o Coeficiente, en los que presentó el balance al mes de enero y junio de 2003, determinando pérdida tributaria por los importes de S/.13 263 120,00 y S/.68 987 881,00, respectivamente.

Que de acuerdo a las normas antes glosadas, toda vez que no se determinó renta neta se suspendió la aplicación del porcentaje para los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2003.

Que conforme se ha indicado en el punto 1 de la presente Resolución, mediante los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción de la Inversión, el Estado Peruano únicamente otorga estabilidad tributaria en el sentido que la aplicación de las normas existentes no será modificada mas no establece regímenes tributarios distintos a los señalados en la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende, tal regulación únicamente dispone que se liquide de forma separada las rentas de cada unidad económico – administrativa, lo que no significa que cada unidad sea un contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, distinto al titular de la actividad minera.

Que toda vez que conforme a legislación del Impuesto a la Renta, la recurrente, como contribuyente, podía presentar los citados balances consolidando los resultados de sus Unidades Económico – Administrativas, sin que exista norma alguna que disponga lo contrario, aquélla actuó de acuerdo a ley, y por ende al existir pérdida tributaria en los meses de enero y junio de 2003 procedía la suspensión de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2003, procediendo revocar el presente reparo y declarar fundada la apelación en este extremo.

3. Diferimiento de ingresos devengados

Que se observa de los Anexos N° 1 a 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008055 girada por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de diciembre de 2003 (fojas 1289 a 1312), y de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008043 y sus Anexos N° 1, 3 a 7 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 1239 a 1255, 1268 a 1272, 1274 y 1276), que la Administración procedió a reparar las operaciones de exportación de zinc, por parte de la Unidad Minera Iscaycruz a favor de Glencore International AG, contenidas en las Facturas N° 017-0000264 a 017-0000266, al considerar que tales ingresos fueron devengados en el mes de diciembre de 2003, y por ende debían ser considerados en la determinación del pago a cuenta del referido período y en la regularización del impuesto en dicho ejercicio.

Que con relación al pago a cuenta del mes de diciembre de 2003, cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en el punto 2 de la presente Resolución, procedía la suspensión del referido pago a cuenta, al no haberse determinado renta neta en el balance al mes de junio de 2003 –presentado por la recurrente-, por lo que no correspondía que la recurrente determine dicho pago a cuenta por los ingresos que se hubiesen devengado en el referido mes, procediendo declarar fundada la apelación en este extremo.

Que en ese sentido, corresponde emitir pronunciamiento del presente reparo en cuanto a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008043 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que según señala la Administración, en el Anexo N° 7 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008043 (fojas 1240 a 1246), de acuerdo a lo estipulado en el contrato, el certificado de transferencia del título de propiedad (Warehouse Certificate) pasa del vendedor al comprador (Glencore International AG) una vez que el vendedor recibe el primer pago adelantado, siendo que el vendedor tiene la opción de



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

solicitar el pago adelantado de hasta el 100% del valor provisional en mina de concentrados de zinc, contra la transferencia del título de concentrados de zinc del vendedor al comprador (Warehouse Certificate), asimismo, considera que los Warehouse Certificate son títulos representativos de propiedad y tiene las mismas finalidades que un título valor, por lo que a la fecha de emisión de éstos, los cobros o adelantos representan ingresos devengados para fines del Impuesto a la Renta, habiéndose efectuado una venta al exterior sin que los bienes hayan salido de los almacenes situados en Perú, y que el hecho que el vendedor pague intereses por los adelantos recibidos del comprador, ello sólo deriva de un acuerdo entre las partes y no incide en la naturaleza de las sumas otorgadas.

Que mediante Requerimiento N° 00094735 (fojas 446 a 448) la Administración solicitó a la recurrente que indique las razones por las cuales no consideró como ingresos devengados en el ejercicio 2003, los importes detallados en su Anexo N° 1 (foja 444), que se encuentran referidos a los pagos efectuados por Glencore International AG (comprador) a favor de la recurrente (vendedor), en virtud al contrato de compraventa internacional de concentrados de zinc.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 6 de setiembre de 2005 (fojas 421 a 427), en el que señala que los pagos recibidos, no corresponden a ingresos devengados en el ejercicio 2003, toda vez que conforme con la NIC 18, estos tendrán tal condición luego que se haya transferido el riesgo al comprador, lo que no ocurrió en dicho período, siendo además que para que un ingreso sea devengado debe cumplirse con todas las condiciones contenidas en la referida NIC, entre las que se encuentra, la transferencia de riesgos, y cita la Resolución N° 07898-4-2001.

Que en el Resultado del citado Requerimiento N° 00094735 (fojas 432 a 443) concluye que los pagos efectuados como adelantos por parte del comprador, no son un medio de garantía para el cliente del exterior, sino que son efectuados en virtud a la transferencia de los concentrados de zinc, que se encuentran listos para despacho desde la mina o desde la estación Lagsaura, con lo cual mediante el "Warehouse Certificate" la recurrente ha transferido el título de tales concentrados, por lo que corresponde a una transferencia de bienes efectuada en el país, que se ha devengado en el ejercicio 2003, habiéndose efectuado los pagos en este ejercicio y por los montos detallados en sus Anexos N° 1 y 2.

Que conforme con el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el presente caso, el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que asimismo, el inciso c) artículo 3° de la referida ley dispone que constituyen rentas gravadas los resultados provenientes de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

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

Que por su parte, el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se deben considerar producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que en ese sentido, según se ha señalado en la Resolución N° 01038-1-2006 aun cuando las normas antes citadas utilizan indistintamente los conceptos de venta y enajenación de bienes al referirse a los resultados que se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, debemos entender que para considerar como ingreso gravado los resultados provenientes de operaciones comerciales de compraventa de bienes muebles, en cada una de estas deberá producirse la enajenación de los mismos, es decir transferencia de propiedad de los bienes correspondientes.

Que asimismo, en diversa jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en la Resolución N° 3557-2-2004 del 26 de mayo del 2004, se señaló que *"En estos contratos la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es, con la entrega del bien, de acuerdo con lo establecido por el artículo 947° del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295, por lo que para efecto del devengo*



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

mientras no se haya entregado el bien no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta.

Que por las mismas razones, desde el punto de vista contable, no se ha transferido al comprador "los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos", lo cual ocurrirá con la entrega del bien, materia de la venta ...".

Que ahora bien, a fin de considerar un ingreso gravado con Impuesto a la Renta según el artículo 57º antes citado, debe tratarse de un ingreso devengado en el ejercicio, y según señala Enrique J. Reig, "el ingreso devengado es todo aquel ingreso sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibarlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieran derecho al cobro de la prestación que los origina".

Que Roque García Mullin² haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que "si se sigue el sistema de percibido, se irá ingresando cada año el monto de lo que efectivamente se perciba; solución similar se aplicará respecto de su costo, con lo cual la utilidad irá surgiendo cada año por las cuotas pagadas en él. Las cuotas futuras, y aún las impagadas en el ejercicio, no se reputarán ingresadas".

Que agrega el mismo autor que "...el sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular".

Que siguiendo el criterio contenido en diversas Resoluciones de este Tribunal, como las Nº 8534-5-2001, 00467-5-2003 y 03994-4-2006, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado.

Que conforme con la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC), reestructurada en el ejercicio 1994, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, y la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que normalmente los procedimientos adoptados para reconocer los ingresos se refieren a que éstos deben ser ganados, es así que en los lineamientos particulares establecidos por la NIC 18 (Ingresos), modificada en 1993, se señaló que "los ingresos en la venta de productos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- *La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;*
- *La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;*
- *El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;*
- *Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y*
- *Los costos incurridos o a ser incurridos, respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente."*

Que conforme con los párrafos 15 y 16 de la citada NIC 18, se indica que en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o

¹ Enrique J. Reig en Impuesto a las Ganancias, páginas 313-314, décima edición. Ediciones Macchi.

² Juan Roque García Mullin en Manual del Impuesto a la Renta, documento del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Nº 872.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

la transferencia de la posesión a los compradores, en otros casos, la transferencia de riesgos y beneficios de propiedad ocurre en un momento diferente de la transferencia de título legal o de la transferencia de la posesión, y si la empresa retiene riesgos significativos de propiedad, el ingreso no es reconocido.

Que asimismo, el párrafo 18 de la misma NIC, indica que el ingreso es reconocido sólo cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa, y en algunos casos, puede no ser probable hasta que el activo es recibido o hasta que se despeje la incertidumbre.

Que en ese sentido, a fin de determinar si los pagos recibidos por la recurrente en virtud al contrato celebrado con Glencore International AG para la transferencia de concentrados de minerales de zinc, detallados en el referido Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00094737 (foja 434), son ingresos gravados con Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, debe determinarse si la transferencia de propiedad de dichos bienes se efectuó en el referido ejercicio, y posteriormente, si tales pagos corresponden a ingresos devengados en ese ejercicio.

Que es importante indicar que según lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05682-2-2009, en un caso similar al presente, con incidencia en el Impuesto General a las Ventas, la regla para la transferencia de bienes muebles, contemplada en el artículo 947° del Código Civil, es que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente, la cual se realiza según el artículo 901° del citado código, mediante la entrega del bien a quien debe recibirla o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece, mientras que el artículo 902° del referido código, señala que la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo o cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero; y que la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta, estando ésta última regulada en el artículo 902° antes citado.

Que agrega la mencionada resolución que el Código Civil contempla las figuras conocidas en doctrina como “*traditio brevi manu*” y “*constituto posesorio*”, indicándose que la primera se presenta cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo, pasando de ejercerse una posesión menos plena a ejercerse una posesión plena, es decir, dándose un cambio sustancial en la naturaleza del título del poseedor, sin que se pierda en algún momento la tenencia física del bien. Asimismo, se establece que la “*traditio brevi manu*” también puede producirse cuando el bien objeto de transferencia se encuentre en posesión de un tercero, mientras que el “*constituto posesorio*” es la “*traditio brevi manu*” pero entendida de manera inversa, es decir, cuando una persona que ejerce una posesión plena, pasa a ejercer una posesión menos plena, sin que en algún momento se pierda la posesión física del bien, y que conforme con los artículos 1354° y 1356° del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo las disposiciones de la ley sobre contratos supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que además, al regular la contratación entre particulares, nuestro sistema jurídico tanto a nivel constitucional como legislativo, ha recogido el principio de la autonomía privada, que es el poder reconocido a las personas para regular dentro del ordenamiento jurídico, sus propios intereses y crear libremente relaciones jurídicas entre sí, en ese sentido, dicho principio tiene un doble contenido, por un lado, la libertad de contratar o libertad de conclusión, que es la facultad de decidir contratar o no y, de hacerlo, elegir cómo, cuándo y con quién se contrata, y por otro lado, la libertad contractual o libertad de configuración interna, que es la de determinar el contenido y términos del contrato que se ha convenido en celebrar, es decir, las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, entre otras.

Que en este orden de ideas, se concluyó en la citada Resolución N° 05682-2-2009, que en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que ésta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en el citado código.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Que de la revisión del Contrato Nº 062-03-12952-P de 1 de mayo de 2003, de fojas 1023 a 1045, celebrado entre la recurrente como vendedor y Glencore International AG, como comprador, se aprecia que conforme a la cláusula 9, los pagos por "primer adelanto", para embarques FOB, consisten en que el vendedor tiene derecho a solicitar y recibir adelantos de hasta 100% del pago provisional en mina estimado de los concentrados de zinc una vez que un lote de por lo menos 3,000 (tres mil) toneladas métricas húmedas de concentrados de zinc, esté listo para ser despachado de la mina o de la estación Lagsaura al puerto de embarque en el Callao, Perú, contra la transferencia de la titularidad de los concentrados de zinc del vendedor, para lo cual el comprador debe haber recibido, entre otros, el certificado original del vendedor (Warehouse Certificate), siendo que éste deberá pagar intereses al comprador por estos primeros adelantos a partir de la fecha del primer adelanto hasta la fecha de vencimiento del pago provisional acordada contractualmente, a la tasa Libor por un período de tres meses, más 1.5% por año.

Que la referida cláusula agrega que el "pago provisional" corresponde al 100% del valor estimado de cada embarque de concentrados de zinc, menos cualquier primer adelanto pagado, y será pagado una vez que el vendedor haya recibido, entre otros documentos, el conocimiento de embarque, y el pago final corresponde a la liquidación final para cada embarque de concentrados de zinc contra la factura final sobre los pesos finales, ensayos finales y cotizaciones finales de metales, y se estipula que en caso en la fecha de liquidación final el vendedor adeude al comprador cualquier monto por haber recibido pagos en exceso de monto a ser pagado en la liquidación final, el vendedor deberá reembolsar dicho monto en exceso al comprador en cuanto lo exija.

Que según la cláusula 12 del citado contrato, para embarque FOB, la titularidad se transfiere del vendedor al comprador contra el pago del primer adelanto, de ser efectuado; caso contrario, contra el pago del segundo adelanto, de ser efectuado; caso contrario contra el pago por parte del comprador de cualquier factura provisional, y en cuanto al riesgo, que éste se transfiere del vendedor al comprador cuando los concentrados de zinc son cargados en la barandilla de la nave en el puerto de embarque, es decir, en el Callao, Perú.

Que asimismo, en la cláusula 10, se indica que en caso de pérdida total o parcial de la mercancía, antes que el riesgo haya sido transferido del vendedor al comprador, cualquier pago efectuado por el primero al segundo, será reembolsado por éste al comprador, en cuanto éste lo exija, sin ninguna deducción, disminución o reducción de la cuenta que el comprador nomine.

Que según se observa del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00094737 (foja 434), la Administración considera como ingresos devengados para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, los siguientes:

Factura		Warehouse		Concepto	US\$	SI.	T.C.
Nº	Fecha	Nº	Fecha				
017-0000264	13/01/2004	041/03	03/12/2003	Concentrado de Zinc	463 000,00	1 610 314,00	3.478
017-0000265	20/01/2004	046/03	19/12/2003	Concentrado de Zinc	1 161 000,00	4 029 831,00	3.471
017-0000266	20/01/2004	041/03	03/12/2003	Concentrado de Zinc	926 000,00	3 220 628,00	3.478
		042/03	05/12/2003	Concentrado de Zinc	1 372 000,00	4 771 816,00	3.478
		043/03	11/12/2003	Concentrado de Zinc	1 392 000,00	4 841 376,00	3.478
		044/03	11/12/2003	Concentrado de Zinc	960 000,00	3 338 880,00	3.478
		045/03	18/12/2003	Concentrado de Zinc	1 259 000,00	4 371 248,00	3.472
		046/03	19/12/2003	Concentrado de Zinc	598 000,00	2 075 658,00	3.471
TOTAL					8 131 000,00	28 259 751,00	

Que de la revisión de los Warehouse Certificate Nº 041/03 a 046/03 (fojas 356, 357, 360, 361, 369, 370, 373, 374, 377, 378, 381, 382) y su traducción de foja 228, emitidos por la recurrente, mediante la Unidad



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

Minera Iscaycruz, en los cuales certificaba que una determinada cantidad de concentrados de zinc materia del referido contrato suscrito, se encontraba depositada en el almacén, libre de todo cargo y gravamen a favor del cliente o comprador, quien tiene disposición irrevocable del material, para su embarque.

Que en principio debe indicarse que de la revisión de lo actuado no se observa sustento para lo afirmado por la Administración en el sentido que las partes hayan acordado que mediante la entrega de los denominados "Warehouse Certificate", se produzca la transferencia de propiedad de los bienes materia de compraventa internacional, siendo además que los referidos certificados no constituyen títulos valores para el sistema legal vigente en los períodos acotados y en todo caso recogen la manifestación de voluntad de las partes intervenientes, pero no producen los efectos jurídicos que se atribuyen a los títulos valores como tales, debiendo precisarse además que resulta inexacto equiparar a estos documentos con los certificados de depósitos, que sí poseen una regulación propia y se encuentran reconocidos por el derecho interno peruano, conforme lo ha precisado la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8974-3-2009.

Que según se observa de fojas 388 a 398, las Facturas Nº 017-0000264 a 017-0000266 éstas fueron emitidas por la recurrente en la misma fecha de las órdenes de embarque, y que la venta de los concentrados de zinc, se hizo en términos FOB.

Que de acuerdo a las citadas cláusulas del contrato, las partes acordaron expresamente que la propiedad de los bienes sería transferida al comprador con ocasión de la recepción del pago del primer adelanto por el vendedor conforme lo descrito en el contrato, luego de que el comprador haya recibido el Warehouse Certificate por parte de la recurrente.

Que según se observa de los Comprobantes de Diario de fojas 358, 362, 371, 375, 379, 383, Glencore International AG, pagó a la recurrente por los Warehouse Certificate Nº 041/03 a 046/03, los importes señalados en el cuadro precedente, con fechas 3, 5, 11, 18 y 19 de diciembre de 2003, por lo que de acuerdo a lo pactado, se concluye que a dichas fechas se produjo la transferencia de propiedad de los concentrados de zinc.

Que no obstante, a efecto de considerar que tales ingresos resultan gravados con el Impuesto a la Renta, éstos deben ser considerados devengados en el ejercicio 2003.

Que estando a que en el referido contrato se ha estipulado que el contrato se ha pactado la venta en términos FOB, esto es, que los riesgos de la pérdida que puedan sufrir los bienes se mantuvo hasta que la mercadería sea colocada a bordo de la nave, en el Puerto del Callao, lo que según se observa de las facturas mencionadas, de las DUA's, órdenes de embarque y los documentos denominados "Bill of Lading" (fojas 387 a 398) ocurrió con fechas 13 y 20 de enero de 2004; en estas fechas se transfirió los riesgos de la recurrente al comprador.

Que en ese sentido, los ingresos por tales operaciones no podían ser reconocidas ni considerarse como devengados en el mes de diciembre de 2003, toda vez que según la citada NIC 18, las condiciones para ello, entre ellas, la transferencia de riesgo, recién ocurrió en el mes de enero de 2004, lo que se encuentra acorde al criterio contenido en la Resolución Nº 7898-4-2001.

Que en consecuencia, el presente reparo no se encuentra arreglado a ley, procediendo declarar fundada la apelación, también en este extremo.

4. Multas

Que con relación las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0007910 y 012-002-0007911 (fojas 1318 a 1321) emitidas por suceder en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, éstas se sustentan en los reparos antes señalados, los que han sido revocados por esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, procediendo declarar fundada la apelación formulada en este extremo.

Que al haberse declarado fundada la apelación presentada por la recurrente, no resulta necesario emitir pronunciamiento con relación a los alegatos formulados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 20290-1-2011

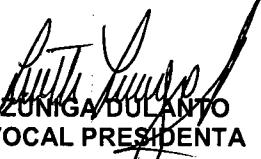
Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo el 24 de noviembre de 2011 con asistencia de ambas partes según consta a fojas 1506.

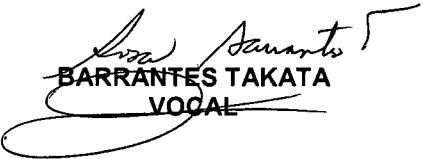
Con las vocales Barrantes Takata, Izaguirre Llampasi, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

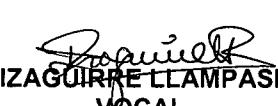
RESUELVE:

Declarar **FUNDADA** la apelación presentada contra la resolución ficta denegatoria y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008043 a 012-003-0008055 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0007910 y 012-002-0007911.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Flores Quispe
Secretario Relator
ZD/FQ/SM/rmh