



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

EXPEDIENTE Nº : 13509-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de octubre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140008546 de 31 de julio de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0013308, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha cumplido con motivar adecuada y suficientemente los reparos por devolución de provisiones diversas - cobranza dudosa, provisiones específicas SAR – pagos extraordinarios a funcionarios y extorno de derivados, pues en ningún momento ha expuesto, de manera expresa, concreta y detallada, las razones de hecho y de derecho que la llevaron a formular dichos reparos, esto es, no emitió pronunciamiento sobre la base de una pertinente y razonable valoración de los argumentos expuestos y pruebas presentadas, siendo que además habría variado el fundamento de aquéllos, vulnerando con ello su derecho de defensa, por lo que debe declararse nula la resolución de determinación impugnada, en cuanto a tales reparos, así como la resolución apelada.

Que la recurrente expone los siguientes argumentos, en relación con los reparos practicados durante la fiscalización que impugna en esta instancia, así como respecto de lo resuelto por la Administración en la resolución apelada:

- **Deducción en exceso por concepto de cierre de minas**

La recurrente señala que a efecto de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, dedujo el ingreso originado por la reversión de la provisión por cierre de minas reparada en el ejercicio 2003, pues se encontraba acreditado el registro contable de dicha provisión en este último ejercicio, la cual fue reparada al determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, así como también se encontraba acreditada la realización efectiva del gasto por dicho concepto y que se registró el ingreso por la reversión de tal provisión.

Agrega que el ingreso producido por efectos de revertir una provisión que no tuvo efectos tributarios no se encuentra gravado con Impuesto a la Renta, pues la norma que regula dicho tributo no grava movimientos contables, resultando inadmisibles pretender gravar una reversión como la que es objeto de reparo cuando ésta no está incluida como supuesto de renta gravada en nuestro derecho positivo, lo que resulta coherente, dado que en estricto no se está frente a ningún tipo de ingreso.

Indica que en similar sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 01164-2-2004, en la que se concluyó que el extorno de una provisión reparada en ejercicios anteriores era plenamente deducible de la renta neta, siempre que se acreditara el extorno de la provisión y su adición en su momento a la renta neta.

- **Devolución de provisiones diversas – cobranza dudosa**

La recurrente refiere que en el ejercicio 2003 reconoció una provisión por deudas de cobranza dudosa ascendente a S/. 12 789 634,00, parte de la cual estuvo relacionada con la suma destinada al proyecto minero "Patagonia (Yamana – RYSA)" desarrollado conjuntamente con los Grupos Rothschild y Yamana, la que fue reparada al determinar el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Añade que en virtud a dicha operación registró una cuenta por cobrar al Grupo Rothschild, sin embargo, por razones comerciales, dicho grupo decidió retirarse del mencionado proyecto, calificando como cuenta incobrable los importes adeudados por éste, registrando así una provisión por cuentas de cobranza dudosa ascendente a S/. 3 137 656,00, siendo que en el ejercicio 2004 efectuó un asiento de reversión parcial de la citada provisión, por el importe de S/. 589 050,00 (US\$ 170 000,00) correspondiente al pago que realizó tal grupo, como consecuencia de su retiro del anotado proyecto.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Afirma que si bien en el ejercicio 2003 se decidió liquidar el negocio estratégico llevado a cabo con el Grupo Hochschild, en tal ejercicio no se podía determinar cuáles de los importes invertidos serían luego recuperados, lo cual recién aconteció en el ejercicio 2004 en el que luego de diversas negociaciones, se conoció que dicho grupo devolvería la suma de S/. 589 050,00, la cual generó un ingreso que fue correctamente deducido en la determinación del Impuesto a la Renta de este último ejercicio, ya que es recién en éste que se conoció que tal importe se recuperaría, no pudiendo la Administración persistir su identificación específica dentro del total registrado en el ejercicio anterior (S/. 3 137 656,00).

Arguye que la Administración se equivoca al referir que la cuenta de cobranza dudosa, cuya provisión se registró en el ejercicio 2003, correspondía a Recursos Yamana S.A., pues si bien en el registro contable de dicha provisión se hace referencia a "Recursos Yamana S.A. RYSA", es porque dicha denominación correspondía al proyecto en el cual estuvo involucrada conjuntamente con los Grupos Hochschild y Yamana, lo que consta tanto en el detalle de la cuenta bancaria como en el asiento contable mediante el cual se registró el pago, en el que se indica textualmente que el registro se realizó por una transferencia efectuada por el Grupo Hochschild por el importe de US\$ 170 000,00 (S/. 589 050,00), o que confirma que fue el deudor de la cuenta por cobrar, es decir, el Grupo Hochschild, quien efectuó el pago de parte de la suma adeudada, indicándose expresamente en el asiento contable que registró la reversión que ésta se efectuó en virtud del acuerdo con dicho grupo.

Anota que la Administración no se encuentra facultada para desconocer los efectos tributarios de sus operaciones, pues no existe norma jurídica que lo permita, para lo cual cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06619-4-2002, que se señala que la Administración debe reconocer los efectos jurídicos de las decisiones de carácter estrictamente empresarial, las cuales dependerán de las condiciones y circunstancias particulares que se presenten en cada caso, encontrándose la Administración en la obligación de agotar todos los medios y/o mecanismos de fiscalización establecidos en la ley, antes de denegar su legítimo derecho.

- **Provisiones específicas SAR – Pagos extraordinarios a funcionarios**

La recurrente sostiene que en 1997 decidió asumir un compromiso con determinados funcionarios y creó el "Programa de Compensación a Largo Plazo de Funcionarios" que sería dirigido por un Comité de Compensaciones, quien se encargaría de evaluar, calificar y otorgar una compensación económica a los funcionarios cuya participación, tanto en la gestión como en la toma de decisiones, resultase decisiva para incrementar el valor de la empresa, estableciendo como parámetros objetivos que ellos provengan de las áreas de gestión, metalurgia, seguridad, medio ambiente y comunidades, entre otras, que son las que podían asegurarle ingresos a futuro y que ellas se calcularían en función a la variación del precio de los ADR (acciones cotizadas en la Bolsa de Valores de Nueva York), que se irían determinando a largo plazo de acuerdo con el aumento de su valor y que al final, con su liquidación, se traducirían en compensaciones económicas.

Agrega que el hecho que la obligación de abonar este tipo de beneficios a determinados funcionarios no se encuentre contenida en "Contratos de Trabajo", no desvirtúa la existencia de un compromiso de carácter obligacional frente a ellos, pues al haber suscrito "Cartas Compromiso", lo pactado en dichos documentos resultaba vinculante para ella, de manera que las entregas de dinero bajo este supuesto no calificaban como liberalidades, pues se trataban de pagos que formaban parte de su remuneración, que tenían el carácter de variables por ser "determinables" a largo plazo y que eran abonadas de manera obligatoria, modificándose con ello la relación laboral preexistente con cada uno de ellos, no generándose obligaciones laborales distintas a las ya vigentes, salvo en lo referente a la entrega de las referidas compensaciones.

Afirma que, en su caso, la Administración no discute la existencia del gasto ni su destino, sino únicamente su origen, esto es, la naturaleza obligacional que tuvieron los pagos realizados dentro del programa SAR (Stock Appreciations Right), siendo que tales pagos, como ya lo ha señalado, no constituyeron actos de liberalidad en la medida que se encontraba obligada a abonarlos a cada uno de los trabajadores beneficiarios que contribuyeran a generar valor para su empresa, al margen que también tenían la finalidad de incentivarlos económicamente de modo que les resultase atractivo permanecer en ella, es decir, tenían como objetivo incentivarlos no para que realizaran actividades adicionales o distintas a las que estaban obligados a desempeñar, sino para que las efectuaran de forma más adecuada y eficiente.

Aduce que la Administración confunde el término gratificación extraordinaria con el de remuneración variable, siendo que en su caso, las entregas de dinero a los funcionarios beneficiarios no calificaban como gratificaciones extraordinarias, pues no se efectuaron de forma unilateral, voluntaria y ocasional,

78 2 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

sino, por el contrario, respondieron al rendimiento obtenido con ocasión precisamente de las actividades que realizaban, similar al pago de la participación de las utilidades, calificando más bien como remuneraciones variables, pues sus montos no eran fijos sino que estaban en función de las condiciones objetivas previamente pactadas, además de no ser ocasionales, siendo deducibles al amparo de lo previsto el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues para sus perceptores calificaban como rentas de quinta categoría.

Menciona en sus escritos ampliatorios que aún en el supuesto negado que los anotados pagos calificaran como "Gratificaciones Extraordinarias" y, como consecuencia, fuese de aplicación el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos serían igualmente deducibles, por cuanto cumplen con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad, pues estuvieron vinculados a las actividades que realiza y acorde con sus ingresos, además, estuvieron dirigidos a la generalidad de personas vinculadas con agregar valor a su empresa, debiéndose tener en cuenta que la generalidad a la que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta no equivale a que el beneficio económico deba ser entregado a todos los trabajadores, sino que se destine a todos aquellos que trabajan en igualdad de condiciones.

Agrega que en el año 2003 también se presentó la misma situación, observándose que la Administración no ha efectuado ningún reparo, por lo que al existir una duplicidad de criterios, corresponde que no se le cobren intereses de acuerdo con lo indicado por el artículo 170° del Código Tributario.

- Extorno de derivados

La recurrente refiere que en el 2003, en virtud de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 39, reconoció una provisión por pérdidas estimadas por la fluctuación del valor razonable de las operaciones de derivados, equivalente a los resultados que se producirían durante todo el plazo de los contratos de derivados no vencidos, suscritos durante los años 2001 y 2002 con Mitsui Global Precious Metals, JP Morgan, Macquarie Bank Limited, Morgan Stanley, J. Aron & Company y Rothschild, ascendente a S/. 1 044 509 841,00, una parte de la cual fue registrada en los resultados del ejercicio (S/. 613 779 409,00) y la otra cargada a resultados acumulados dentro del rubro patrimonio (S/. 430 730 432,00), siendo que el importe de S/. 613 779 409,00, al corresponder a una provisión de una pérdida estimada, fue reparado para efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, sin embargo, toda vez que al 31 de diciembre de 2003 fueron cancelados o dejados sin efecto los contratos de derivados suscritos con Mitsui Global Precious Metals, JP Morgan, Macquarie Bank Limited y Morgan Stanley, determinó que parte de la provisión por pérdidas estimadas no se iba a realizar, por lo que en el 2004 reversionó parte de dicha provisión (S/. 65 624 948,00) y tributariamente dedujo el ingreso proveniente de aquella, pues esta última no iba a aplicarse y había sido reparada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.

Añade que en el 2004 al determinar que la pérdida estimada el año anterior, no realizada aún, no se iba a producir puesto que los contratos de derivados fueron dejados sin efecto y reemplazados por entregas físicas de minerales, procedió a revertir, respecto de dichos contratos, la pérdida estimada que estaba reflejada en los estados financieros y que fue provisionada por el ejercicio 2003, toda vez que ésta nunca se iba a realizar, y por lo tanto, la estimación ya no tenía razón de ser, esto es, dicha reversión proviene de un sinceramiento contable que tuvo como finalidad mostrar a valores reales una provisión que se efectuó en un año anterior, en ese sentido, considera que no es posible que la Administración le de efectos tributarios a una reversión de una provisión cuando esta última no los tuvo, siendo que en este caso, lo único que se buscaba con la reversión era reflejar un movimiento contable para ajustar un valor, resultando incorrecto pretender que una reversión, como la que es objeto de reparo, sea gravada con Impuesto a la Renta cuando no está incluida como supuesto de renta gravada en las normas que regulan dicho tributo, lo que resulta lógico, pues en estricto no se estaría frente a ningún tipo de ingreso, debiendo tener en cuenta que en muchos casos los abonos a resultados no reflejan ingresos reales sino tan solo movimientos para cuadrar asientos.

Alega que a efecto de establecer cuánto de la provisión por pérdida estimada que había registrado contablemente y reparado en el ejercicio 2003, correspondía ser reversada, determinó un factor de reversión de 331.44, como resultado de dividir el total de la provisión ajustada que debió ser revertida (S/. 676 798 701,00) entre el total de onzas de mineral que quedaron pendientes de ser revertidas (2 042 000,00), el que aplicado a las onzas que se reversaron en el 2004, dio como resultado el valor total de la provisión estimada a revertir ascendente a S/. 65 624 948,00, en ese sentido, se encuentra acreditado que la reversión de la provisión por la pérdida estimada, proviene precisamente de una pérdida estimada, no realizada y que fuera reparada por el ejercicio 2003, es decir, se trata de una

2 8 2 3 2



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

reversión que sólo debió tener incidencia en su contabilidad y no los efectos tributarios que la Administración pretende atribuirle.

Afirma que no es posible que la Administración concluya que las mencionadas reversiones correspondan a reversiones de liquidaciones definitivas de contratos de derivados, ya que se tratan de contratos que fueron dejados sin efecto antes de que se liquidaran, en consecuencia, la deducción del importe de S/. 65 624 948,00, correspondiente a la reversión parcial de una provisión de pérdida estimada que fue reparada en el ejercicio 2003, era deducible en el 2004, indicando además que desde el inicio del procedimiento de fiscalización proporcionó diversa documentación e información contable y tributaria que acreditaba que el origen de la provisión realizada correspondía a los contratos de derivados suscritos en los ejercicios 2001 y 2002, así como el origen de las reversiones de la misma provisión, demostrando en forma reiterada que esto último se originó porque los referidos contratos fueron dejados sin efecto.

Mediante escrito ampliatorio indica que en la etapa de fiscalización la Administración sustentó que los S/. 65 624 948,00 provenía de una pérdida no deducible proveniente de contratos de derivados que no calificaban como de cobertura al no cumplir las condiciones de la NIC N° 39; luego en la etapa de reclamación cambió el sustento señalando que correspondía determinar si la deducción del extorno de derivados por la indicada suma fue correctamente efectuada, al provenir de la reversión de la parte de la provisión de una pérdida estimada, o si por el contrario éste calificaba como un ingreso gravado según la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la Administración considera que dicho importe constituye ingresos diferidos provenientes de las entregas físicas de oro.

- Actos de liberalidad

La recurrente menciona que el pago por la suma de S/. 48 370,00, que efectuó a favor de Armando Paredes Zavala, a efecto de concluir anticipadamente el contrato de locación de servicios suscrito con este último, tuvo como finalidad cubrir y compensar cualquier reclamo presente o futuro contra ella y que, en ese sentido, no constituyó un acto de liberalidad, pues no se realizó a título gratuito, sino en virtud de una obligación contractual de carácter onerosa, por lo que resultaba deducible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Agrega que las gratificaciones a favor de sus trabajadores con motivo de sus bodas de oro, calificaban como bonificaciones deducibles conforme con lo previsto en el inciso 1) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues fueron otorgadas en su aniversario, lo que ocurre normalmente en todas las empresas, asimismo, fueron calculadas en función del buen desempeño de sus trabajadores, y los importes resultaban razonables de acuerdo con el tamaño y volumen de sus operaciones, además fueron otorgadas exclusivamente a favor de los trabajadores que cumplieron un destacado desempeño laboral durante el aludido ejercicio.

- Pérdida compensable de ejercicios anteriores

De otro lado, mediante escritos ampliatorios alega que la Administración a efecto de calcular el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, pretende desconocerle la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores consignada en su declaración jurada anual de dicho tributo y ejercicio, sobre la base de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-001004, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, sin tener en cuenta que dicho valor al haber sido impugnado oportunamente no constituye un acto firme, vulnerando con ello el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos.

Que sobre el particular, agrega que al encontrarse en trámite los procedimientos contenciosos tributarios con relación a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2003, pendientes de resolución en el Tribunal Fiscal, lo que se resuelva en éstos tiene incidencia sobre la determinación de los ejercicios siguientes, ya que se están ventilando, entre otros aspectos, la pérdida tributaria, por lo que incidirá en la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

- Otros

Por su parte, tanto en la apelación como en su escrito de alegatos, la recurrente señala que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por error, no efectuó la deducción de la pérdida neta originada por las liquidaciones definitivas de contratos de derivados vencidos, ascendente a S/. 72 465 672,00, la cual fue reparada por ella misma por error, y en ese sentido, debió ser reconocida por la Administración, aun cuando no hubiera sido declarada, toda vez que al ejercer su facultad de determinación, conforme con lo previsto en el artículo 59° del Código Tributario, se encontraba obligada a reconocer no solo los ingresos que incrementaron su renta neta

9 8 e 4 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

imponible, sino también aquellos gastos o pérdidas que no fueron incluidos en la determinación de dicho tributo y que debieron afectar éste.

Agrega que no existe sustento para que la Administración, al amparo de estándares contables y no jurídicos, se remita y utilice disposiciones de naturaleza estrictamente contable a fin de negar la deducción de las pérdidas para propósitos tributarios, esto es, la Administración no puede condicionar la deducibilidad de la pérdida de los instrumentos financieros derivados a la forma contable prevista por la NIC N° 39.

Añade que los contratos de derivados están vinculados con las operaciones de exportación de metales y concentrados, por lo que el resultado de la operación de cobertura se encuentra subordinado a la venta (exportación) y, en tal sentido, es de fuente peruana de acuerdo con lo dispuesto por el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, indica que la pérdida originada por la liquidación de contratos de instrumentos financieros derivados debe ser deducible.

Respecto de la Resolución de Multa N° 012-002-0013308, arguye que al haber sido emitida producto de los reparos efectuados por la Administración, como consecuencia de la fiscalización que se le practicó respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, los cuales deben ser dejados sin efecto, corresponde que el citado valor sea igualmente dejado sin efecto.

Finalmente, refiere que en el supuesto negado de que se mantengan total o parcialmente los reparos que la Administración indebidamente le ha efectuado, originando con ello una deuda por tributo y por multa, se liquiden correctamente dichas deudas, lo que implica que el cálculo de los intereses moratorios, en el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, se realice sobre la base del tributo o multa impaga y no sobre la deuda capitalizada al 31 de diciembre de 2005.

Que la Administración expone los siguientes argumentos, en relación con los reparos realizados en el procedimiento de fiscalización que fueron cuestionados en la reclamación interpuesta:

- ***Deducción en exceso por concepto de cierre de minas***

La Administración señala que la recurrente incurrió en gastos por concepto de cierre de minas en el ejercicio 2004 por un monto ascendente a S/. 4 996 012,00; sin embargo, dedujo por dicho concepto en tal ejercicio el importe de S/. 5 009 978,00, existiendo una diferencia no sustentada de S/. 13 965,00, y que si bien la recurrente sostiene que dicha diferencia provendría de la reversión de una provisión efectuada en ejercicios anteriores, debe tenerse en cuenta que para que una deducción sea aceptada tributariamente no basta que se acrediten contablemente los asientos en los que constan la provisión de un gasto y su posterior reversión, sino que se debe acreditar con documentación sustentatoria que aquél proviene de una operación vinculada con la generación de rentas gravadas, lo que en su caso solo ha sucedido hasta el monto de S/. 4 996 012,00.

Afirma que la recurrente se equivoca cuando alega que el ingreso proveniente de la reversión de una provisión se deduce vía declaración jurada anual en el momento en el que se determina que el gasto es definitivo, puesto que el solo hecho que se haya efectuado una provisión no aceptada tributariamente y que ésta haya sido adicionada en un ejercicio anterior, no implica necesariamente que ya se haya tributado por dicho concepto, siendo que, en su caso, no se ha demostrado documentariamente que efectivamente incurrió en gastos por concepto de cierre de minas por la suma de S/. 5 009 978,00, sino únicamente por el importe de S/. 4 996 012,00, por lo que al no haber acreditado fehacientemente dicha diferencia conforme con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía mantener el reparo efectuado. Además, cita como sustento la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01164-2-2004.

- ***Devolución de provisiones diversas – cobranza dudosa***

La Administración manifiesta que la recurrente no ha demostrado que la deuda originalmente contraída con Recursos Yamana S.A., provisionada como de cobranza dudosa y adicionada en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, estuvo vinculada con el ingreso recibido en el ejercicio 2004 de Servicios Corporativos Pacasmayo S.A.C., pues para ello debió presentar, además de los registros contables donde figuraban la provisión de cobranza dudosa y su posterior reversión, documentación sustentatoria relativa a la deuda que dio origen a la cobranza por la que se efectuó la provisión y a la operación que llevó a efectuar su posterior reversión, tales como contratos, facturas, formas de cobranza, entre otros, lo que no hizo, a pesar de haber sido requerida expresamente a tal fin.

 5



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Añade que de acuerdo con lo señalado, el ingreso recibido por la recurrente en el ejercicio 2004 de Servicios Corporativos Pacasmayo S.A.C., ascendente a la suma de S/. 589 050,00, no debió ser deducido en dicho ejercicio, pues aquella no acreditó fehacientemente que éste estuvo vinculado con la provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2003, relacionada con Recursos Yamana S.A., siendo que por el contrario correspondía que sea considerado como un ingreso gravado, de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que considera que el aludido reparo debe ser mantenido.

- **Provisiones específicas SAR – Pagos extraordinarios a funcionarios**

La Administración indica que para que dichos pagos calificasen como gratificaciones ordinarias, y por lo tanto, como un concepto remunerativo, la recurrente debió haber demostrado que aquéllos fueron recibidos por los funcionarios beneficiarios con motivo de la prestación efectiva de sus servicios, como parte de la relación laboral existente, y que no se recibían de manera esporádica, lo que no hizo, a pesar de haber sido requerida expresamente a tal efecto en reiteradas oportunidades.

Añade que verificó que del grupo de trabajadores denominados "funcionarios", solo ocho recibieron tales pagos, los cuales eran calculados en función al número de ADR entregados a cada uno de ellos, sin embargo, la recurrente no acreditó cómo se efectuó tal asignación, ni demostró las acciones o decisiones especiales tomadas por ellos, además, señala que la recurrente no otorgó a dichos pagos un tratamiento de remuneración, pues no los tomó en cuenta para efecto del cálculo de los aportes a la AFP.

Refiere que, de acuerdo con lo expuesto, los pagos por concepto del Programa SAR constituyeron gratificaciones extraordinarias, que al no haber sido otorgadas a todos los trabajadores "funcionarios" de la empresa, no cumplían con el criterio de generalidad, por lo que no correspondía su deducción conforme con lo previsto en el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Extorno de derivados**

La Administración señala que de la documentación contable alcanzada por la recurrente verificó que el importe de S/. 65 624 948,00, registrado en la Cuenta Nº 7680700000 -Entregas físicas de oro, conformado, a su vez, por los importes provenientes de las entregas físicas de oro de los períodos enero/marzo, abril/junio, julio/setiembre y octubre/diciembre de 2004, correspondía a entregas físicas de oro y no a la reversión parcial de una provisión por pérdida estimada, como la recurrente sostiene.

En relación con la solicitud de la recurrente para que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 se considere la suma de S/. 72 465 672,00, correspondiente a la pérdida neta proveniente de la liquidación definitiva de los contratos de derivados, afirma que en nuestro país, existía un sistema declarativo de las rentas generadas, en virtud de lo dispuesto por los artículos 50º, 51º y 79º de la Ley del Impuesto a la Renta, que preveían que la opción del sistema de compensación de pérdidas debía ejercerse en la oportunidad de la presentación de la declaración, y que de la revisión de la declaración jurada correspondiente al citado impuesto y ejercicio, presentada mediante el Formulario PDT 654 Nº 2001344, corroboró que ella no incluyó monto alguno en el casillero 107 referido a pérdida del ejercicio, siendo que su obligación era incluir todos los elementos que considerase relevantes para la determinación de dicho impuesto, por lo que no corresponde que se evalúe la pertinencia de la deducción de la pérdida que ella misma no incluyó en su oportunidad.

- **Actos de liberalidad**

La Administración manifiesta que los pagos efectuados por el importe de S/. 57 450,00, por concepto de conclusión de contrato de locación de servicios y bonificaciones por "Bodas de Oro", califican como actos de liberalidad, pues la recurrente no ha demostrado como aquéllos estuvieron vinculados con la generación y/o mantenimiento de sus rentas, a pesar de haber sido requerida reiteradamente a tal fin, por lo que no corresponde su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Pérdida compensable de ejercicios anteriores**

La Administración indica que la determinación efectuada en virtud de sus facultades establecidas en los artículos 61º y 62º del Código Tributario, sobre la base de deudas y/o saldos determinados en valores que se encuentran impugnados, resulta válida mientras no se emita otro acto administrativo que modifique o declare la invalidez de los actos administrativos impugnados.

En ese sentido, al tener conocimiento la recurrente que a través de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0005465, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se determinó una pérdida tributaria de S/. 0,00, aun cuando respecto de ella se siga un procedimiento contencioso tributario, no

[Firma manuscrita] 6 *[Firma manuscrita]*



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

procedía considerar la pérdida consignada en la casilla 108 de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por el importe de S/. 223 572,00 y, en tal sentido, para efectos de determinar el Impuesto a la Renta era correcto que se considere S/. 0,00 con relación a la pérdida compensable de ejercicios anteriores.

- **Otros**

La Administración sostiene en cuanto a la pérdida deducible por concepto de liquidación de instrumentos financieros derivados que era obligación de la recurrente incluir en su declaración jurada del Impuesto a la Renta todos los elementos que considerara determinantes para la determinación de dicho impuesto, lo que incluía, de ser el caso, las pérdidas que se encontraran vinculadas con la generación de rentas gravadas y, en ese sentido, no corresponde que en esta instancia se evalúe la pertinencia de la deducción de pérdidas que el contribuyente no incluyó en su momento en su declaración jurada anual, y sin perjuicio de lo ya señalado, las liquidaciones definitivas que indica la recurrente se encuentran vinculadas con rentas de fuente extranjera, ello por cuanto los contratos no constituyen contratos de cobertura, toda vez que no se encuentran destinados a generar rentas de fuente peruana.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° 060011211930-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121060000434, notificados el 7 de diciembre de 2006 (fojas 2022 a 2025 y 2383), se efectuaron reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por deducción en exceso por concepto de cierre de mina, devolución de provisiones diversas - cobranza dudosa, provisiones específicas SAR - pagos extraordinarios a funcionarios, derivados mark to market, extorno de derivados y actos de liberalidad, los que dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0014459 (fojas 2651 a 2709).

Que asimismo, como consecuencia de los citados reparos, se detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose la Resolución de Multa N° 012-002-0013308 (fojas 2710 y 2711).

Que de la resolución apelada (fojas 3415 a 3466), se tiene que la administración dejó sin efecto el reparo por derivados mark to market, lo cual no ha sido materia de impugnación.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los reparos por concepto de cierre de mina, devolución de provisiones diversas - cobranza dudosa, provisiones específicas SAR - pagos extraordinarios a funcionarios, extorno de derivados y actos de liberalidad, así como la multa materia de impugnación, se encuentran arreglados a ley, debiendo además emitirse pronunciamiento respecto de la nulidad alegada por la recurrente.

Deducción en exceso por concepto de cierre de mina

Que del Anexo N° 2 y punto 1 del ítem II del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0014459 (fojas 2592, 2593 y 2596), se tiene que la Administración reparó el importe de S/. 13 965,00, por concepto de deducción en exceso por concepto de cierre de minas, al verificar que la recurrente dedujo en el ejercicio 2004 por dicho concepto un monto mayor al sustentado.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que al respecto, debe anotarse que según lo precisado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07454-2-2004 y 01164-2-2004, para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resulta necesario que se identifiquen los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que en tal sentido, para deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión, y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos.

2 8 2 7 2



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Que mediante el punto 5 del Requerimiento Nº 0122070000703 de 18 de mayo de 2007 (fojas 2012 a 2015), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la base legal respectiva, los motivos por los cuales había deducido cada uno de los conceptos que formaban parte del análisis de deducciones a la declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual, asimismo que presentara la documentación sustentatoria y fehaciente que acreditasen las deducciones, así como la forma de cálculo, determinación, asientos contables, análisis de cuenta, libros y registros contables y cualquier otra información que permita acreditar dichas deducciones.

Que en respuesta a lo solicitado, el 25 de mayo de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1996 a 2006), en el que señaló que la deducción por concepto de reversión de la provisión cierre de minas, ascendente a S/. 5 009 978,00, correspondía al ingreso generado por la reversión del saldo de la provisión del cierre de las unidades mineras Julcani, Huachocolpa, Orcopampa y Uchucchacua, la que fue adicionada tributariamente en ejercicios anteriores. Además, en dicho escrito presentó un análisis de diferencias entre el importe deducido en la declaración jurada del ejercicio 2004 y los respectivos reportes contables, en mérito a lo cual la Administración verificó una diferencia de S/. 13 965,00 deducida en exceso, conforme dejó constancia en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070000703 (fojas 1991 a 1994), notificado el 17 de noviembre de 2007.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº 0122070001692 de 23 de noviembre de 2007 (fojas 1306 a 1315), al amparo de lo previsto por el artículo 75º del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que procedía a reparar el importe de S/. 13 965,00, al no encontrarse sustentado, dejándose constancia en el punto 2 del resultado de dicho requerimiento, notificado el 20 de diciembre de 2007 (fojas 1248 a 1276), que la recurrente no se pronunció al respecto, por lo que correspondía mantener el reparo.

Que efectivamente, de acuerdo con lo verificado por la Administración, la recurrente sólo cumplió con identificar que la provisión de gastos por concepto de cierre de minas que fue adicionada en ejercicios anteriores ascendía a S/. 4 996 012,00, cuyos conceptos se detallan a continuación, siendo que la recurrente contabilizó ingresos provenientes de la reversión o extorno de provisiones por cierre de minas ascendentes al total de S/. 5 009 978,00:

CUENTA Nº	CONCEPTO	IMPORTE S/.
951040	Taponeo labores mineras	(409 601,00)
951050	Cunetas de derivación	(818 358,00)
951060	Revegetación canchas desmonte	(2 304 041,00)
951070	Eliminación de campamentos	(175 268,00)
951130	Gastos administrativos cierre de minas	(1 154 329,00)
951140	Certificación plan de cierre	(53 416,00)
	Total Gastos identificados por concepto de cierre de minas	(4 996 012,00)
768020	Reversión cierre de minas - Total de ingresos provenientes del extorno de provisiones por cierre de minas reparadas y adicionadas en ejercicios anteriores (*)	(5 009 978,00)
	Diferencia	(13 965,00)

(*) Según movimiento de la Cuenta Contable Nº 768020 - Ingreso de ejercicios anteriores (fojas 1946 a 1949)

Que en tal sentido, y en aplicación de la jurisprudencia antes anotada, para la deducción de los ingresos generados por la reversión de provisiones por cierre de minas reparadas y adicionadas en ejercicios anteriores, no basta acreditar contablemente dicho extorno, sino que además debe encontrarse debidamente sustentada la correlación entre los conceptos que conformaron las provisiones extornadas y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores; lo que no ha sido cumplido por la recurrente en su totalidad respecto de los importes contabilizados como ingresos provenientes de la reversión de provisiones por cierre de minas reparadas con anterioridad, motivo por el cual procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la nulidad alegada por la recurrente, cabe indicar que de la revisión de la resolución de determinación impugnada y de la resolución apelada (fojas 2541 a 2598 y 3214 a 3264), se advierte que la Administración ha consignado los fundamentos de hecho y derecho que motivaron su decisión, no apreciándose que el sustento del reparo haya sido modificado, no estando acreditado lo alegado sobre el particular.

7 8 e 8 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Devolución de provisiones diversas - cobranza dudosa

Que de acuerdo con lo señalado en el Anexo 2 y el punto 2 del ítem II del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0014459 (fojas 2698 a 2702 y 2707), la Administración reparó la deducción de provisiones diversas – cobranza dudosa por el importe de S/. 589 050,00, al establecer que la recurrente no demostró fehacientemente que la cobranza recuperada en el ejercicio 2004 correspondía a su deudor Recursos Yamana S.A., conforme con lo previsto por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) artículo 21° de su reglamento.

Que sobre el particular, cabe reiterar que de lo anotado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07454-2-2004 y 01164-2-2004, se desprende que para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resulta necesario que se identifiquen los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que en tal sentido, para deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión, y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 0122070000703 de 18 de mayo de 2007 (fojas 2012 a 2015), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la base legal respectiva, los motivos por los cuales había deducido cada uno de los conceptos que formaban parte del análisis de deducciones a la declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual, asimismo, que presentara la documentación sustentatoria y fehaciente que acreditasen las deducciones, así como la forma de cálculo, determinación, asientos contables, análisis de cuenta, libros y registros contables y cualquier otra información que permita acreditar dichas deducciones.

Que en respuesta a lo solicitado, el 25 de mayo de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1996 a 2006), en el que señaló que el monto de S/. 589 050,00, correspondía al extorno de una provisión de incobrables por la deuda que mantenía un tercero con ella por los gastos incurridos en el proyecto Patagonia – Argentina, y dado que la provisión fue adicionada en el ejercicio 2003, procedía deducir el ingreso generado en el ejercicio 2004 producto de su reversión.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° 0122070000703, notificado el 16 de noviembre de 2007 (fojas 1991 a 1994), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, pues no proporcionó la información necesaria a fin de acreditar la mencionada deducción.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0122070001002 de 13 de julio de 2007 (fojas 1744 a 1747), la Administración solicitó a la recurrente que presentara documentación fehaciente que acreditara la deducción efectuada por concepto de "Devolución de Provisiones Diversas – Cobranza Dudosa" por la suma de S/. 589 050,00, registrada en la Cuenta 7650200000 – Devolución Provisiones Diversas, tales como análisis de cuenta con el detalle de las facturas, los importes y los clientes, que permitieran demostrar que dicho importe fue adicionado en el ejercicio 2003, así como Libro de Inventarios y Balances, estados de cuenta, documentación relacionada con su cobranza, entre otros.

Que en respuesta a lo solicitado, el 24 de julio de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1733 a 1743), en el que indicó que adjuntaba la siguiente documentación: i) Asiento contable de la provisión total efectuada en el ejercicio 2003 por el importe de S/. 12 789 634,00, en la que está incluida la provisión por entregas a Recursos Yamana S.A., ii) Asientos contables que acreditaban la reversión de parte de dicha provisión en el ejercicio 2004 (cuenta por cobrar a Recursos Yamana S.A.), iii) Comprobante que sustenta tal reversión y el pago efectuado por cuenta de Recursos Yamana S.A. iv) Estados de cuenta que demostraban que cobró las sumas inicialmente provisionadas, y v) Detalle de las adiciones del ejercicio 2003, en el que constaba que la provisión total fue adicionada en dicho ejercicio.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0122070001002, notificado el 23 de noviembre de 2007 (fojas 1715 y 1731), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un análisis de adiciones y deducciones correspondiente al ejercicio 2003, un reporte de la cuenta: Provisión Cuentas por Cobrar Diversas – 1960900000, Anexo N° 9693373 Recursos Yamana S.A. RYSA – Argentina correspondiente al ejercicio 2003, en el que verificó que las cuentas por cobrar a dicho cliente ascendían a S/. 3 311 268,11 y no se identificaba directamente el importe reparado (S/. 589 050,00), un reporte de la

9 8 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Cuenta 6840100000 (Cuentas de Cobranza Dudosa) correspondiente a dicho ejercicio por el monto de S/. 12 789 633,93, un voucher contable 15-01-04, en el que se reflejaba un cargo a la Cuenta 16811 (Cuentas por Cobrar Diversas Dólares) por el importe de S/. 589 050,00 y un abono a la Cuenta 76502, Anexo RUC Nº 20100130468, el cual correspondía a la empresa "Servicios Corporativos Pacasmayo S.A.C.", un voucher contable 01-02-04, en el que se visualizaba un cargo a la Cuenta 10411, Anexo Nº 100050136 (Banco de Crédito Dólares) y un abono a la Cuenta 16811, Anexo RUC Nº 20100130468 (Cuentas por Cobrar Diversas Dólares) por el importe de US\$ 170 000,00 (S/. 589 050,00), siendo que el Anexo Nº 100050136 no correspondía a su cliente Recursos Yamana S.A., y un estado de cuenta del Banco de Crédito en el que figuraba un abono de US\$ 170 000,00 (S/. 589 050,00) con la descripción "De Compañía Minera Are", asimismo, mencionó que de acuerdo con lo analizado no se encontraba acreditado lo alegado por la recurrente en el sentido que el cliente por el que efectuó la provisión fue Recursos Yamana S.A., pues el asiento contable reversado correspondía a "Servicios Corporativos Pacasmayo S.A.C.", efectuando tal pago un tercero distinto a Recursos Yamana S.A., por lo que procedía reparar su deducción al no haberse demostrado fehacientemente que la cobranza recuperada en el ejercicio 2004 correspondía a éste último, de acuerdo con lo establecido en el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21º de su reglamento.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento Nº 0122070001692, notificado el 23 de noviembre de 2007 (fojas 1306 a 1316), al amparo de lo previsto por el artículo 75º del Código Tributario, la Administración dio a conocer a la recurrente que mantenía el reparo, detallado en el Anexo Nº 1 de dicho requerimiento (foja 1305), reiterándole que exhibiera la documentación solicitada en el Requerimiento Nº 0122070001002 antes mencionado.

Que en respuesta a lo solicitado, el 3 de diciembre de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1282 a 1304), en el que manifestó que la documentación presentada con ocasión del Requerimiento Nº 0122070001002 sustentaba fehacientemente que la provisión reversada durante el ejercicio 2004 por el importe S/. 589 050,00, fue efectivamente adicionada durante el ejercicio 2003. Asimismo, alegó que la Administración debía reconocerle plena eficacia probatoria a la documentación contable presentada, pues sustentaba fehacientemente sus operaciones (provisiones, reparos y reversiones), encontrándose aquella limitada de exigir medios probatorios adicionales relacionados con documentación con la que no contaba ya que de reconocérsele la posibilidad de exigir mayor documentación de la razonablemente requerida podría llegarse al extremo de negarle el reconocimiento de una deducción legítima.

Que en punto 4 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070001692, notificado el 20 de diciembre de 2007 (fojas 1248 a 1276), la Administración dejó constancia que el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente se realizó cumpliendo estrictamente con las facultades otorgadas por el artículo 62º del Código Tributario, es decir, en ejercicio de su función fiscalizadora que incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y que en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 63º del citado código se han determinado las obligaciones tributarias de aquella sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitieron conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, por lo tanto, la documentación solicitada y evaluada está amparada legalmente por dicho código, siendo que en este caso los asientos contables, estados de cuenta, entre otros, presentados por la recurrente no resultaban suficientes para sustentar fehacientemente que la cobranza recuperada en el ejercicio 2004 correspondió a su deudor Recursos Yamana S.A., por lo que correspondía mantener dicho reparo.

Que se advierte de autos, conforme con lo verificado por la Administración, que respecto del ingreso contabilizado por la reversión o extorno de la provisión de deudas de cobranza dudosa, por S/. 589 050,00, la recurrente presentó los reportes de la Cuenta 1960900000 - Cuentas por Cobrar Diversas (fojas 1696 y 1697), en los que figuran abonos respecto del "Anexo 00009693373 Recursos Yamana S.A. RYSA-Argentina" durante el ejercicio 2003, por un importe total de S/. 3 311 268,11, que corresponderían al registro de provisiones de cobranza dudosa que afectaron el resultado de ejercicio 2003, pero que fue adicionado en la declaración jurada de dicho ejercicio, según lo alegado por la recurrente.

Que de la revisión del voucher de la Cuenta 6840100000 - Cuentas de Cobranza Dudosa (fojas 1694 y 1695), se observan cargos efectuados durante el ejercicio de 2003 por un total de S/. 12 789 633,93, monto que a su vez incluiría los importes detallados en el "Anexo 00009693373 Recursos Yamana S.A. RYSA - Argentina".

Que asimismo, del documento denominado "Detalle de las Adiciones y Deducciones Para Determinar la Renta Neta Imponible" del ejercicio 2003 (fojas 1707 y 1708), se observa que el monto de S/. 12 789 634,00, por concepto de provisiones de cobranza dudosa (Cuenta 6840100000), formó parte de las adiciones de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio (fojas 915, 916 y 924 a 929).

9 8 10 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Que del reporte de la Cuenta 7650200000 – Devoluc. De Provis. Diversas y del Voucher 15-01-04 de 31 de marzo de 2004 (fojas 1693 y 1955), se aprecia el abono de la reversión de la provisión de deudas de cobranza dudosa observada por la Administración que, a su vez, generó el reconocimiento de una cuenta por cobrar al “Anexo 20100130468”, que correspondía a Servicios Corporativos Pacasmayo S.A.C., evidenciándose la intervención de una empresa distinta a Recursos Yamana S.A., por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que tanto la provisión como el posterior extorno de parte de ella se efectuaron respecto de una misma cuenta por cobrar.

Que si bien de acuerdo con el Voucher 01-02-04 de 31 de marzo de 2004 (foja 1692), el ingreso de dinero por el importe de US\$ 170 000,00 (S/. 589 050,00), que habría sido efectuado a razón de la cuenta por cobrar vinculada con el mencionado “Anexo 20100130468”, de la revisión del Estado de Cuenta Corriente del Banco de Crédito del Perú Nº 191-0139961-1-56 del mes de marzo de 2004 (foja 1691), se tiene que el 11 de marzo de dicho año “Compañía Minera Are” (según la glosa consignada en el estado bancario), realizó un abono de US\$ 170 000,00 a la recurrente, con lo cual se concluye que no existe correlación entre la empresa respecto de la cual la recurrente reconoció la cuenta por cobrar y la que le habría efectuado tal abono, no siendo posible vincular a dichas empresas con aquella que habría generado la provisión de deudas de cobranza dudosa.

Que cabe señalar que el documento denominado “Ayuda Memoria” y el artículo impreso de la revista digital denominada “areaminera” (fojas 2510 a 2512), no acreditan por sí mismos un origen de la relación comercial entre el Grupo Hochschild y la recurrente vinculado con el reparo materia de autos, esto es, que en las cuentas contables antes indicadas haya participado el mencionado grupo, más aún si se tiene en cuenta que el primero es un documento interno que no se encuentra suscrito por funcionario y que el segundo es una publicación de actualidad minera de carácter meramente informativo, sin que exista otra documentación que lleve a afirmar que en el proyecto de Patagonia – Argentina, participó el referido grupo.

Que si bien la Administración tiene la facultad de fiscalización, y sobre la base de dicha facultad desarrollan las acciones necesarias para ejercer control tributario, respetando el debido procedimiento y sin trasgredir el derecho de defensa, ello no conlleva a que se sustituya en el contribuyente para acreditar un hecho cuya carga de la prueba le corresponde.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con identificar las cuentas por cobrar que conformaron la provisión de cobranza dudosa, que en parte habría sido recuperada en el ejercicio 2004 materia de autos, ni que la misma fue incluida en las adiciones de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, no habiendo sustentado la correlación entre los extornos y provisiones adicionadas, que permitiera establecer la procedencia de la deducción del ingreso proveniente de dicho extorno, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la nulidad alegada por la recurrente, cabe indicar que de la revisión de la resolución de determinación impugnada y de la resolución apelada (fojas 2541 a 2598 y 3214 a 3264), se advierte que la Administración ha consignado los fundamentos de hecho y derecho que motivaron su decisión, no apreciándose que el sustento del reparo haya sido modificado, no siendo amparable lo alegado sobre el particular.

Provisiones específicas SAR - Pagos extraordinarios a funcionarios

Que del Anexo Nº 2 y punto 3 del ítem II del Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 (fojas 2587, 2596, 2678 a 2698 y 2707), se tiene que la Administración reparó el importe de S/. 11 635 906,00, correspondiente a los pagos por concepto de SAR otorgados a favor de sus funcionarios, al considerar que aquéllos constituyeron gratificaciones extraordinarias que al no cumplir con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad no eran deducibles, pues no guardaban relación con el principio de causalidad, al amparo de lo establecido por el inciso I) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los pagos por concepto del Programa SAR constituyen conceptos remunerativos o gratificaciones extraordinarias, a fin de aplicar el inciso I) o el inciso v) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se ha señalado, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley; precisándose en su inciso I), que eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese,

[Firma manuscrita] 11 *[Firma manuscrita]*



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

siendo que estas retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37º de la aludida ley, preceptuaba que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356, precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos debían ser normales para la actividad que generó la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 00898-4-2008 y 11321-3-2007, entre otras, que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dadas las características de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de otro lado, en la Resolución Nº 958-2-99 este Tribunal ha señalado que el mencionado inciso l) se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente a aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y, que en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador; mas no a las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tiene el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 003786-4-2007 y 001014-3-2004, entre otras, se ha indicado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos en la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356 antes glosada.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento Nº 0122070000703, notificado el 18 de mayo de 2007 (fojas 2012 a 2015), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la base legal respectiva, los motivos por los cuales había deducido cada uno de los conceptos que formaban parte del análisis de deducciones a la declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual, asimismo, que presentara la documentación sustentatoria y fehaciente que acreditara las deducciones, así como la forma de cálculo, determinación, asientos contables, análisis de cuenta, libros y registros contables y cualquier otra información que permitiera acreditar dichas deducciones.

Que en respuesta a lo solicitado, el 25 de mayo de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1996 a 2006), en el que señaló que el "Comité de Compensaciones del Directorio" de su compañía definió un programa de bonificaciones por cumplimiento de objetivos a favor de funcionarios denominado Stock Appreciation Right (SAR) y que el importe de S/. 11 635 906,00, cuya deducción se objeta, correspondía a los pagos efectuados por tal concepto del año 2004 realizados en enero de 2005, esto es, con anterioridad a la presentación de la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que era deducible, conforme con lo previsto en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso q) del artículo 21º de su reglamento. Asimismo, adjuntó una "Ayuda memoria" en la que se señalaba que en el año 1997 el directorio de su compañía decidió crear un "Programa de Compensación de Largo Plazo" dirigido a compensar a los funcionarios que a través de su gestión y toma de decisiones contribuyeran a la creación de valor para los inversionistas, precisando que las compensaciones eran calculadas en función de la variación del precio de los ADR (Acciones listadas en la Bolsa de New York), que era condición necesaria para percibir las que el funcionario beneficiario estuviera laborando a la fecha de vencimiento de cada programa (5 años), que tenía como objetivo retener a largo plazo a dichos funcionarios, pues ellos eran claves para el desarrollo de sus actividades, y que se otorgaron tomando en cuenta variables como los niveles de producción, costos, nuevos procedimientos geológicos, desarrollo de nuevos proyectos, mejoras introducidas en la metalurgia, en el



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

manejo medio ambiental y en la seguridad de las operaciones, entre otras, además adjuntó las boletas de pago de tales funcionarios y la planilla de pagos correspondiente.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070000703, notificado el 16 de noviembre de 2007 (fojas 1991 a 1994), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con los solicitado, pues no proporcionó la información necesaria que acreditara la citada deducción.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 0122070001002, notificado el 13 de julio de 2007 (fojas 1744 a 1749), la Administración solicitó a la recurrente que a efecto de sustentar la deducción efectuada por concepto de "Provisiones Específicas – SAR", por el importe de S/. 11 635 906,00, explicara por escrito los criterios utilizados para el otorgamiento de los referidos pagos, debiendo exhibir la relación de los trabajadores beneficiados, indicando su cargo, remuneración, antigüedad, nivel jerárquico, su rendimiento y logro de objetivos, tanto en el plano individual como en el colectivo, que justificaran dichos pagos, las metas alcanzadas que han agregado valor a la empresa, el programa de sucesión y líneas de carrera de dichos trabajadores, y la relación de aquellos que no fueron beneficiados con tales pagos, debiendo tener en cuenta lo señalado en el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, el 24 de julio de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1733 a 1743), en el que reiteró lo indicado en el escrito de 25 de mayo de dicho año, en el sentido que las "Provisiones Específicas – SAR", por el importe de S/. 11 635 906,00, correspondían a los pagos efectuados a favor de funcionarios que a través de su gestión y toma de decisiones contribuyeron a crear valor para su compañía, los cuales dedujo al amparo de lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso q) del artículo 21º de su reglamento, al constituir renta de quinta categoría para sus perceptores, habiendo cumplido con retener y pagar el impuesto correspondiente dentro del plazo establecido.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070001002, notificado el 23 de noviembre de 2007 (fojas 1715 a 1732), la Administración señaló que los mencionados pagos, que constituían gratificaciones extraordinarias, no habían sido otorgados a todos los funcionarios que formaron parte de la "Planilla de Pago de Funcionarios" sino solo a algunos, pese a que por su calidad de trabajadores participaron en el cumplimiento de metas y objetivos de aquélla, asimismo, que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la forma como fueron determinados, su base de cálculo, el rendimiento y logro de objetivos, tanto en el plano individual como en el colectivo, que los justificaron, las metas alcanzadas a través de las cuales se generó valor para su compañía, ni demostró en qué medida los funcionarios beneficiarios con tales gratificaciones extraordinarias cumplieron con los criterios mencionados en su "Ayuda memoria", por lo que concluyó que aquéllos, al no cumplir con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad previstos en la Ley del Impuesto a la Renta, constituían actos de liberalidad no deducibles para efecto dicho impuesto, procedimiento a reparar su deducción.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento Nº 0122070001692, notificado el 23 de noviembre de 2007 (fojas 1306 a 1315), al amparo de lo establecido en el artículo 75º del Código Tributario, la Administración dio a conocer a la recurrente que mantenía el presente reparo, detallado en el Anexo Nº 1 de dicho requerimiento (foja 1305), reiterándole que explicara los criterios utilizados para el otorgamiento de los anotados pagos a los funcionarios beneficiarios y que exhibiera lo indicado en el Requerimiento Nº 0122070001002.

Que en respuesta a lo solicitado, el 3 de diciembre de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1282 a 1304), en el que señaló que los aludidos pagos eran deducibles conforme con lo previsto por el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso q) del artículo 21º de su reglamento, al tratarse de renta de quinta categoría para sus perceptores, pues calificaban como remuneraciones variables, cuantificadas a partir de diversos criterios, como la valoración de las acciones de su compañía, que fueron otorgadas a favor de funcionarios que participaron o influyeron directamente con la generación de rentas gravadas para ella, asimismo, que aquéllos tenían similitud con el concepto de pagos por "Stock Options" que adoptan diversas empresas a favor de sus trabajadores como mecanismo de retribución de los servicios prestados, y que aquéllos no calificaban como actos de liberalidad en tanto existía una ventaja patrimonial para ella, como es la mejora e incremento de diversos índices de crecimiento, esto es, mayores niveles de rentabilidad, así como que en el supuesto negado que calificaran como liberalidades bajo el concepto de gratificaciones extraordinarias, al no ser ocasionales, ya habrían perdido tal condición, debiendo ser calificados como regulares, esto es, de naturaleza remunerativa, además de cumplir con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad pues: i) correspondieron a remuneraciones variables destinadas a alinear las decisiones del ejecutivo con los objetivos del accionista, circunstancia que corresponde normalmente a las políticas de remuneraciones variables adoptadas por empresas que cotizan en Bolsa, ii) son razonables en relación con el tamaño y

28 e 13 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

volumen de sus operaciones, y iii) fueron otorgados exclusivamente a favor de los funcionarios que contribuyeron a la toma de decisiones que influyeron en los resultados económicos de la compañía.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070001692, notificado el 20 de diciembre de 2007 (fojas 1248 a 1277), la Administración dejó constancia que los pagos que percibieron los funcionarios beneficiarios no constituyeron remuneraciones variables, como señaló la recurrente, sino gratificaciones extraordinarias, las que al no cumplir con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad no eran deducibles, de acuerdo con lo previsto en el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356, por lo que procedió a reparar su deducción.

Que en el presente caso, y conforme con lo anotado por en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 0122070001692 antes citado, a través de las "cartas dirigidas a funcionarios", exhibidas por la recurrente, se ponía en conocimiento de los funcionarios beneficiarios la cantidad de ADR que les habían sido asignados por el Directorio, asimismo, que éstos constituían "ingresos extraordinarios" para aquéllos debido a su buen desempeño a largo plazo, y que eran definidos como "beneficios variables", así como que su valor se determinaba en función a la variación del precio de cotización de los ADR (acciones listadas en la Bolsa de Valores de Nueva York), además, en dichas cartas se señalaban las condiciones para el cobro de los ADR en caso de cese o fallecimiento de los funcionarios, y la obligación de éstos de firmarlas en caso de estar de acuerdo con su contenido.

Que asimismo, según el referido resultado de requerimiento, los Stock Appreciation Right (SAR) son derechos concedidos a los funcionarios beneficiarios para la realización del valor de un número específico de acciones, sin necesidad que éstos realicen ninguna inversión, constituyen gratificaciones periódicas vinculadas con la evolución del precio de las acciones y el precio es pagado en efectivo como si aquéllas fuesen vendidas, la flexibilidad de su diseño está dado por el plazo concedido a dichos funcionarios a efecto de acceder a las ventajas de los SAR, incentivando de este modo su desempeño a largo plazo, recibiendo dicho beneficio solo por el logro de ciertas metas personales o de la compañía, los podían ser pagados en una sola suma global o en particiones, y que podrían no ser otorgados en ciertas circunstancias como la terminación de los contratos de tales funcionarios.

Que es preciso señalar que la Administración no cuestiona la fehaciencia y destino de los pagos por concepto del programa SAR efectuados por la recurrente, sino la deducción de dicho gasto, al sostener que no tienen naturaleza remunerativa, esto es, que no fueron otorgados con motivo de la prestación efectiva de los servicios y como parte de una relación laboral existente, sustentándose fundamentalmente en que dichos beneficios no califican como gratificaciones ordinarias debido a que los documentos "cartas dirigidas a funcionarios" no constituyen contratos de trabajo al no establecer la forma de determinación de la remuneración variable que recibiría el funcionario ni los servicios que debían ser realizados para tal efecto, y por cuanto dichos beneficios fueron otorgados en forma esporádica; sostiene por el contrario, que constituirían gratificaciones extraordinarias que no cumplen con el criterio de generalidad, toda vez que no fueron entregadas a todos los trabajadores "funcionarios" de la empresa, ni con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no resultaban deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, resulta necesario indicar que conforme con lo previsto por el artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, Decreto Legislativo Nº 728, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, la remuneración es definida como "*el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición*". En ese mismo sentido, el artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-97-TR, prevé que constituye remuneración computable "*todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición*".

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 07719-4-2005, entre otras, para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, los beneficios obtenidos por los trabajadores funcionarios en tanto tuvieran un contrato vigente, y en los términos a que hace referencia las "cartas dirigidas a funcionarios" que habrían

9 8 e 14 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

sido suscritas por aquéllos, corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquélla.

Que cabe anotar que ni el carácter variable de la retribución otorgada, al determinarse en función a la cotización de los ADR en la Bolsa de Valores de Nueva York, ni el hecho de que dichos beneficios no hayan sido considerados para efecto de los aportes a la AFP, desnaturalizan su carácter remunerativo.

Que en tal sentido, los pagos efectuados por la recurrente por concepto del Programa SAR, al ser de naturaleza remunerativa, resultaban deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, al amparo del inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo, debiéndose hacer referencia a lo resuelto por este Tribunal en el mismo sentido y respecto del mismo programa SAR de la recurrente, en las Resoluciones Nº 10569-3-2012 y 10925-3-2012.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás aspectos alegados por la recurrente.

Extorno de derivados

Que del Anexo Nº 2 y punto 5 del ítem II del Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 (fojas 2544 a 2556 y 2596), se tiene que la Administración reparó el importe de S/. 65 624 948,00, por concepto de extorno de derivados, al verificar que las operaciones que la recurrente pretendió tratar como de cobertura no lo eran, dado que no cumplían con las condiciones establecidas en la NIC Nº 39, por lo que no eran deducibles, al no cumplir con el principio de causalidad, de acuerdo con lo establecido por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 981², 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, y que mediante la facultad de reexamen dicho órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de los fundamentos que sustentan la emisión de la referida resolución de determinación, así como de los puntos 5 y 7 de los Resultados de los Requerimientos Nº 0122070001002 y 0122070001692, notificados el 23 de noviembre y 20 de diciembre de 2007 (fojas 1248 a 1276, 1715 a 1731 y 2544 a 2556), se observa que la deducción por concepto de "extorno de derivados" fue reparada por no cumplir con el principio de causalidad, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ello por cuanto la Administración consideró que la pérdida generada por diversos contratos de derivados de ejercicios anteriores fue adicionada correctamente en el ejercicio 2003 al no calificar como de cobertura en los términos de la NIC Nº 39, no habiéndose demostrado que dichos contratos fueron dejados sin efecto, por lo que la recurrente no podía deducir parcialmente tal pérdida en el ejercicio 2004.

Que sin embargo, mediante la resolución apelada se observa que la Administración modificó el sustento del mencionado reparo, al señalar que del registro contable de la recurrente se apreciaba que el importe de la deducción provenía de un ingreso por entregas físicas de oro, y que si bien de la documentación presentada se apreciaba que los aludidos contratos de derivados fueron dejados sin efecto, no se corroboraba de sus registros contables que dicho monto correspondía al extorno o reversión parcial de la provisión de la pérdida estimada de los referidos contratos y que fue adicionada en un ejercicio anterior.

Que si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada a modificar el sustento y motivación del reparo consignado en la resolución de determinación, como ha acontecido en el presente caso respecto del anotado reparo.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el

² Publicado el 15 de marzo de 2007.

2 8 15 e



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10569-3-2012 y 10925-3-2012, emitidas a la misma recurrente, procede declarar la nulidad de la apelada en el extremo referido al presente reparo.

Que estando al sentido del fallo carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que de otro lado, conforme con lo dispuesto por el artículo 59° del mencionado código, por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que el artículo 61° del mismo código, preceptúa que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, 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.

Que según el artículo 76° de aludido 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 atendiendo al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 14157-3-2008, entre otras, en el caso de tributos autoliquidados por el deudor tributario, la determinación de la obligación tributaria se inicia con su declaración, la que al encontrarse sujeta a verificación o fiscalización por la Administración puede ser modificada, emitiéndose una resolución de determinación mediante la que se le dará a conocer los resultados de la verificación o fiscalización realizada.

Que asimismo, en la Resolución Nº 04638-1-2005, este Tribunal ha dispuesto que nuestro sistema tributario reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y período concretos.

Que en el presente caso, la resolución de determinación por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, fue emitida sobre la base de los reparos realizados por la Administración a la determinación efectuada por la propia recurrente en su respectiva declaración jurada anual, en la cual no se previó alguna deducción por concepto de pérdida neta proveniente de la liquidación definitiva de los contratos de derivados por el importe de S/. 72 465 672,00, respecto de la cual haya existido la posibilidad de efectuar la verificación o fiscalización correspondiente, por lo que no correspondía que la Administración procediera a su evaluación, conforme se sostiene en la apelada, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular, en el mismo sentido y tratándose de la misma recurrente, este Tribunal ha resuelto en las Resoluciones Nº 10569-3-2012 y 10925-3-2012.

Actos de liberalidad

Que del Anexo Nº 2 y punto 6 del ítem II del Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 (fojas 2541 a 2544 y 2596), se advierte que la Administración reparó el importe de S/. 57 450,00, correspondiente a los pagos por término de contrato de locación de servicios (S/. 48 370,00) y los efectuados a trabajadores cesados con motivo de las "Bodas de Oro" de la empresa (S/. 9 080,00), al considerar que tales pagos constituyeron actos de liberalidad no deducibles para efecto de la determinación de la renta neta imponible, conforme con lo previsto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se ha indicado, de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que según el inciso d) del artículo 44° de la referida norma, no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que de conformidad 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





Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando además los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas por el contribuyente.

Que en la Resolución Nº 00756-2-2000, este Tribunal ha establecido que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento Nº 0122070000703, notificado el 18 de mayo de 2007 (fojas 2012 a 2015), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente los gastos registrados en la Cuenta 6680100000 (Gastos Extraordinarios Varios), detallado en el Anexo Nº 4 del mismo requerimiento (foja 2008)³.

Que en respuesta a lo solicitado, el 25 de mayo de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1996 a 2006), en el que señaló que adjuntaba diversa documentación que acreditaba la deducción de los gastos registrados en la mencionada cuenta.

Que en el punto 7 del resultado de dicho requerimiento notificado el 17 de noviembre de 2007 (fojas 1991 a 1994), la Administración indicó que, de acuerdo con la documentación presentada por la recurrente, los gastos contabilizados en la referida cuenta correspondían a pagos realizados a determinados trabajadores cesados.

Que mediante Requerimiento Nº 0122070001587, notificado el 7 de noviembre de 2007 (fojas 1402 a 1404), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente la deducción de los pagos efectuados a favor de determinados trabajadores por concepto de "Convenios de Extinción de Vínculo Laboral por Mutuo Disenso", por el importe de S/. 2 409 342,07, así como de las bonificaciones otorgadas con motivos de las "Bodas de Oro" de la empresa, por la suma de S/. 9 079,57, detallados en el Anexo Nº 1 del mismo requerimiento (fojas 1398 a 1401), debiendo tener en cuenta, en ambos casos, los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, de acuerdo con lo previsto en el inciso I) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356.

Que en respuesta a lo solicitado, el 14 de noviembre de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 1393 a 1397), en el que manifestó que había incurrido en una serie de erogaciones a favor de distintos trabajadores de su compañía con motivo del cese de sus vínculos laborales, los cuales eran plenamente deducibles, al encontrarse vinculados con la generación y/o el mantenimiento de su fuente productora de renta, así como cumplir con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad, y que en ese mismo sentido, las bonificaciones otorgadas con motivo de las "Bodas de Oro" de la empresa era también deducibles, pues cumplían con dichos criterios, al haber sido entregadas en su aniversario, como ocurre en todas las empresas, calculadas en función del buen desempeño de sus trabajadores, al estar sus importes acorde con el tamaño y volumen de sus operaciones, y ser concedidas únicamente a los trabajadores que tuvieron un desempeño destacado.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122070001587, notificado el 23 de noviembre de 2007 (fojas 1389 a 1391), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, pues no acreditó fehacientemente el cumplimiento de los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad para la deducción de los gastos observados⁴, constituyendo, por tanto, actos de liberalidad no deducibles, conforme con lo establecido en el inciso I) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 (fojas 2541 a 2598), se tiene que respecto de los pagos por concepto de "Convenios de Extinción de Vínculo Laboral por Mutuo Disenso", por el importe de S/. 2 409 342,07, efectuados a favor de determinados trabajadores, la Administración únicamente acotó el pago efectuado a Armando Paredes Zavala ascendente a S/. 48 370,00, por término de contrato de locación de servicios. Asimismo, se aprecia que observó los pagos por concepto de bonificaciones entregadas con motivo de las "Bodas de Oro" de la empresa, ascendentes a S/. 9 079,57.

Que con relación a los montos entregados por la recurrente a los ex-trabajadores Carmen A. García Candiotti de Basulto y Denise Marie Huguet Montoya de Garrido, de autos se observa el Voucher Caja Nº 02-80-08 Volante 05 a nombre de Carmen A. García Candiotti de Basulto, por el monto de S/. 3 922,16, la Orden de Pago Nº 01348 y el Recibo Por Acto de Liberalidad por tal monto (fojas 1825 a 1827), y el Voucher Caja Nº 02-80-08 Volante 06 a nombre de Denise Marie Huguet Montoya de Garrido, por la suma

³ Entre otros, por los importes de S/. 48 370,00, S/. 3 922,16 y S/. 5 157,41.

⁴ Detallados en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0122070001587 (fojas 1385 a 1388).



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

de S/. 5 157,41, la Orden de Pago Nº 01349 y el Recibo Por Acto de Liberalidad por la misma suma (fojas 1822 a 1824).

Que en los recibos aludidos en el considerando precedente (fojas 1822 y 1825) se consigna que las indicadas ex-trabajadoras recibieron las sumas de S/. 5 157,41, y S/. 3 922,16 por "(...) concepto de bonificación con motivo de haber cumplido nuestra "Bodas de Oro" en el año 2003, cantidad que se otorga como Acto de Liberalidad, al haber laborado durante el año 2003 (...)".

Que en el escrito de 14 de noviembre de 2007 (fojas 1393 a 1397) la recurrente afirma que las bonificaciones otorgadas a los trabajadores se dieron porque cumplieron con un cabal desempeño (criterio de generalidad).

Que de la documentación que obra en autos se aprecia que Denise Marie Huguet Montoya de Garrido y Carmen A. García Candiotti de Basulto fueron cesadas el 5 y 30 de enero de 2004, con 8 y 27 de años de servicio como asistente de gerencia de finanzas y contador adjunto, respectivamente.

Que de lo expuesto y de la documentación presentada no se puede establecer que dichos importes cumplen con el criterio de generalidad, toda vez que la sola mención en el informe que se entregó tales sumas por un cabal desempeño, no implica que se haya cumplido con el mencionado requisito, aun cuando dicha exigencia se observaría respecto a personas que están en las mismas condiciones, para lo cual la recurrente debió proporcionar los lineamientos considerados para su entrega, tales como cumplimiento de metas, productividad, evaluaciones de personal, reconocimiento de méritos, entre otros, lo que no ha sucedido.

Que de otra parte, en cuanto al monto entregado por la recurrente a Armando Paredes Zavala, de autos se advierte que a fin de acreditar la causalidad de los referidos pagos, la recurrente presentó copia del Voucher Caja Nº 02-80-02 por el importe de S/. 48 370,00, la Orden de Pago Nº 01335 y el Recibo Por Acto de Liberalidad por dicho monto (fojas 1829 a 1831).

Que obra a fojas 1326 y 1327 el contrato de locación de servicios suscrito por la recurrente con Armando Paredes Zavala, en cuya primera cláusula se indicó que el objeto del contrato era la prestación de servicios no subordinados para la realización de diversos trámites ante toda clase de autoridades políticas, municipales, policiales y administrativas en general, en especial ante las dependencias del Ministerio de Energía y Minas, Ministerio del Interior, Ministerio de Salud, Ministerio de Agricultura, Ministerio de Transportes y Comunicaciones, la SUNAT y la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, disponiéndose en su cláusula tercera el pago de honorarios mensuales por el importe de S/. 5 000,00.

Que en la cláusula cuarta del referido contrato se fijó que su plazo de vigencia era de cinco (5) meses, comenzando a regir desde el 1 de febrero de 2004, venciendo indefectiblemente el 30 de junio de 2004, y en su cláusula quinta se mencionó que dicho contrato se regía por el Código Civil.

Que según el Recibo por Acto de Liberalidad suscrito por Armando Paredes Zavala (foja 1829), la recurrente le otorgó el importe de S/. 48 370,00 "(...) por concepto de Acto de Liberalidad (Complementaria) al haber concluido el día 30 de junio de 2004 y por mutuo acuerdo, el contrato de locación de servicios que estuvo vigente desde el 1 de febrero de 2003. Este pago se efectúa al amparo del artículo 1288° del Código Civil, así como del artículo 57° del Decreto Legislativo Nº 650 de manera pura, simple e incondicional, por lo que está destinado a cubrir y compensar cualquier reclamo presente o futuro que pudiera tener⁵.

Que como puede apreciarse, de la documentación proporcionada se establece que la recurrente suscribió un contrato de locación de servicios dentro del marco del Código Civil, y si bien entregó una suma determinada para evitar, según su afirmación un reclamo posterior, dicho importe no se deriva del cumplimiento o incumplimiento de una obligación contractual, más aún si al 30 de junio de 2004 ya había vencido el contrato de locación de servicios, ni corresponde a la forma como se pactó el pago del servicio, observándose además que el importe entregado equivale aproximadamente a 10 meses de los 16 meses que trabajó para la recurrente.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado que los citados gastos cumplieran con el principio de causalidad, aquéllos constituyeron actos de liberalidad efectuados por la recurrente, los cuales no eran deducibles, de acuerdo con lo previsto en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵ Obra a fojas 1324 y 1325 el contrato de locación de servicios suscrito por la recurrente y Armando Paredes Zavala, por un año comenzando a regir desde el 1 de febrero de 2003 y se pactó como honorarios mensuales el importe de S/. 5 000,00.



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Que respecto de la nulidad alegada por la recurrente, cabe indicar que de la revisión de la resolución de determinación impugnada y de la resolución apelada (fojas 2541 a 2598 y 3214 a 3264), se advierte que la Administración ha consignado los fundamentos de hecho y derecho que motivaron su decisión, no apreciándose que el sustento del reparo haya sido modificado, no siendo atendible lo alegado sobre el particular.

Pérdida compensable de ejercicios anteriores

Que del ítem III del Anexo Nº 2 -Determinación de la Renta Neta Imponible- de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459 (fojas 2541 a 2544 y 2596), se observa que la Administración no consignó importe alguno por concepto de pérdida compensable de ejercicios anteriores, señalando como sustento la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-001004.

Que al respecto, cabe mencionar que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 17618-1-2012 de 23 de octubre de 2012, se revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140008317, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-001004, en el extremo referido al arrastre indebido de pérdidas de ejercicios anteriores, al estar este extremo directamente vinculado con lo que se resuelva en el Expediente Nº 9444-2009, en el que se discute la procedencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 efectuada por la Administración, contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0005465, pues ello influirá directamente en la determinación de dicho tributo correspondiente al ejercicio 2003 efectuada por la Administración, que a su vez sustentó el desconocimiento de la pérdida de ejercicios anteriores consignada por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración esté a lo que el Tribunal Fiscal resuelva en el procedimiento contencioso tributario seguido respecto de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0005465, a efecto de determinar la procedencia de la pérdida compensable de ejercicios anteriores.

Que en cuanto a la vulneración del principio de no ejecutoriedad, cabe señalar que de conformidad con los artículos 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en el presente caso, en tanto la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 a que se refiere la Resolución de Determinación Nº 012-003-001004, efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios siguientes, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo que se resuelva en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en este sentido, criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02712-3-2011 y 010813-3-2010, entre otras.

Multa

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0013308 (fojas 2539 y 2540) ha sido emitida sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459, cuyos reparos han sido parcialmente confirmados en esta instancia, al haberse dejado sin efecto el reparo por provisiones específicas SAR – pagos extraordinarios a funcionarios, y al haberse declarado la nulidad de la apelada por modificar en reclamación el sustento del reparo por extorno de derivados, por lo que procede resolver en igual sentido, revocándose la apelada en este extremo a fin de que la Administración reliquide el monto de la multa aplicable de conformidad con lo resuelto en la presente resolución.

 19 



Tribunal Fiscal

Nº 17792-8-2012

Que a su vez, en la reliquidación que efectúe la Administración de la deuda contenida en la resolución de determinación y la resolución de multa materia de impugnación, deberá considerar lo que se resuelva en el Expediente Nº 9444-2009.

Que finalmente, lo señalado por la recurrente respecto que en el supuesto negado que se mantengan total o parcialmente los reparos formulados por la Administración, originándose con ello una deuda por tributo y por multa, éstas se liquiden correctamente, esto es, que el cálculo de los intereses moratorios, en el periodo comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, se realice sobre la base del tributo o multa impaga y no sobre la deuda capitalizada al 31 de diciembre de 2005, carece de sustento, toda vez que mediante Resolución Nº 21480-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 29 de diciembre de 2011, este Tribunal ha establecido que *"En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33º del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso"*.

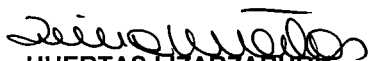
Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 19 de junio de 2012 con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral Nº 0569-2012-EF/TF (foja 3645).

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

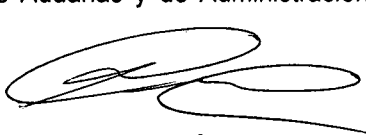
RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 0150140008546 de 31 de julio de 2009, en el extremo referido al reparo por extorno de derivados contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014459.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140008546 de 31 de julio de 2009, en cuanto al desconocimiento de la pérdida arrastrable de ejercicios anteriores, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140008546 de 31 de julio de 2009, en el extremo vinculado al reparo por provisiones específicas SAR – pagos extraordinarios a funcionarios, y a la Resolución de Multa Nº 012-002-0013308, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL


Quintana Aquihua
Secretaria Relatora
FS/QA/CM/gys.