



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

EXPEDIENTE N° : 12867-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008470 de 30 de julio de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432 y 012-003-0011436 a 012-003-0011450 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010954 a 012-002-0010958 correspondientes a las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en su recurso de apelación y en el escrito ampliatorio de 20 de mayo de 2013 la recurrente expone diversos argumentos en base a los que cuestiona los reparos efectuados por la Administración.

Que respecto del reparo al gasto del Impuesto a la Renta por las comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltd. señala que:

- El pago mensual del "Comission Agreement" a favor de Mitsui & Co. Ltd. se origina en un contrato de compraventa de cobre refinado celebrado sin intermediarios con dicha empresa, lo que generó un ahorro al no tener que contratar un broker para colocar sus productos, por lo que para retribuir dicho ahorro se pactó el pago de una comisión que en términos económicos equivale a un descuento otorgado a favor de su cliente.
- La comisión pagada constituye un gasto deducible debido a que guarda relación con la fuente productora de renta -explotación y venta de minerales- y cumple el principio de causalidad contenido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La Administración incurre en una incongruencia en la resolución apelada, pues para cuestionar el pago de la comisión pretende cuestionar la realidad de la operación de venta de minerales, pese a que en la misma resolución apelada reconoce la validez del Convenio de Compra de Cobre Maestro celebrado con Mitsui & Co. Ltd, cuya fehaciencia no ha sido cuestionada.
- La Administración actúa de forma ilegal y arbitraria al desconocer el ahorro obtenido por pactar la venta de mineral sin la intervención de un broker, lo que vulnera su derecho constitucional a la libertad contractual.
- Para justificar la deducción del pago de una comisión no es necesario que exista una prestación efectiva de un servicio por parte de Mitsui & Co. Ltd., por cuanto el concepto de gasto comprende a cualquier erogación que represente un beneficio para la empresa, que se encuentre vinculada con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, y que incluso el diccionario citado por la Administración en la resolución apelada, incluye como definición de gasto a cualquier erogación cuyos beneficios no se extiendan más allá del periodo presente, en la que no se incluye referencia alguna a que el pago deba reflejarse obligatoriamente en la adquisición de un bien o prestación de un servicio.

[Firmas manuscritas] 1



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

- Según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el principio de causalidad en nuestra legislación es de carácter amplio, como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99 y 1275-2-2004, por lo que es incuestionable la vinculación directa entre las comisiones pagadas y la generación de rentas gravadas y resulta irrelevante que el pago realizado no constituya en estricto una comisión regulada por el artículo 237° del Código de Comercio, máxime si desde un punto de vista financiero, resulta razonable que la empresa acepte realizar un pago de comisión como condición para contratar directamente la compra de minerales, toda vez que tal comisión resultaba más económica que el costo de contratar a un intermediario, por lo que el gasto efectuado es deducible, conforme con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003, según la cual las obligaciones contractuales son deducibles siempre que estén vinculadas a la generación de rentas o manutención de la fuente aun cuando no tengan como correlato la ejecución de una prestación específica por parte de su beneficiaria, siendo que debe atenderse a las prácticas usuales de mercado, y la denominación dada a la obligación de pago no determina su naturaleza, por lo que las comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltd. no constituyen un acto de liberalidad.

Que respecto de los reparos al costo de producción del Impuesto a la Renta por reparación y adquisición/importación de diversos bienes del activo fijo, motor para perforadora y reparación de turbina, al haber considerado la Administración que debieron ser activadas, refiere que:

- La Administración no ha ofrecido medio probatorio alguno que evidencie que los egresos incurridos por la empresa en la reparación y mantenimiento de diversos bienes del activo fijo, debían formar parte del costo de los mismos, ni sustento técnico que acredite que se ha incrementado su vida útil o que se trata de mejoras de carácter permanente, o que se trate de activos nuevos, lo que no se ve enervado por el hecho que los repuestos superaran el valor de $\frac{1}{4}$ de la UIT.
- Ha cumplido con acreditar que los desembolsos efectuados por la empresa se destinaron a la reparación y mantenimiento de activos fijos y no aumentaron el valor de los bienes, al tratarse de repuestos destinados a mantener en condiciones operativas la maquinaria y equipo productivo, por lo que conforme con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17201 del 11 de junio de 1982, califican como gastos.
- En el caso de los rieles adquiridos, el auditor ha considerado que son más modernos, de tecnología superior y que originan un mayor rendimiento estándar, sin haber presentado un dictamen técnico que sustente tal afirmación, asimismo, durante la fiscalización se evidenció que para la Administración toda adquisición vinculada a un activo fijo debe reflejar una mejora en la vida útil.
- En la instancia de reclamación presentó informes técnicos emitidos por el profesional responsable de la adquisición de cada repuesto o pieza de recambio observada por la Administración, así como los documentos internos que acreditan que los desembolsos corresponden a reparación o mantenimiento de equipos, o reemplazo de piezas dañadas, sin incrementar el rendimiento de los bienes, y tales pruebas no fueron evaluadas por la Administración debido a una incorrecta aplicación del artículo 141° del Código Tributario por cuanto dichos documentos no fueron expresamente solicitados por la Administración en el procedimiento de fiscalización, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02407-2-2003 y 8657-4-2001.
- Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 147-2-2001, la Administración tiene la carga de la prueba a efectos de acreditar si las adquisiciones incrementan o no la vida útil de los bienes, y debía contar con un estándar originalmente evaluado para usar como referencia y sustentar que se alargó la vida útil de un bien o para mejorar el rendimiento del activo, lo que no ha sucedido en su caso; criterio que ha sido recogido también en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11792-2-2008, 11869-1-2008, 987-2-2009 y 13909-1-2008, entre otras.

M A K 2 P



Tribunal Fiscal

N° 09478-1-2013

- La mención del artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General por parte de la Administración, resulta insuficiente para sustentar el reparo, máxime si el anotado artículo señala que las autoridades deben ordenar la realización o práctica de los actos convenientes para esclarecer y resolver las cuestiones necesarias, lo que no ha sido cumplido por la Administración.
- La Administración no puede sustentar el reparo por el simple de hecho que los bienes observado son usados por un plazo mayor a 1 año y que su valor supere el ¼ de UIT.

Que acerca del reparo al costo de producción del Impuesto a la Renta por obras en vías de acceso consideradas actos de liberalidad por no contar con resolución del sector correspondiente aduce que:

- Las obras de rehabilitación y mantenimiento de vías (que no constituyen nuevas inversiones) constituyen gastos de reparación, por lo que no resultan aplicables la Ley General de Minería ni el Decreto Supremo N° 24-93-EM, al no tratarse de inversiones, conforme se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003¹, y que debe verificarse la existencia de causalidad para su deducción.
- Los gastos efectuados están directamente vinculados a la generación de rentas gravadas, pues la carretera a la que se ha dado mantenimiento y reparación es utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, lo cual permite llevar a cabo su proceso productivo, así como reducir el costo de reparación de camiones y volquetes si éstos transitan en carreteras en mal estado.
- El Poder Judicial ha amparado la deducción de gastos que involucren la reparación y mantenimiento de bienes de servicio público, como en la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del 4 de abril de 2008 del Expediente N° 600-2007, que es similar a su caso, en que los desembolsos efectuados por la empresa no son un acto de liberalidad altruista, sino que son indispensables para continuar con el desarrollo de sus actividades y preservar sus vehículos en buen estado, y transportar los minerales que comercializa hacia la fundición y los puertos donde los embarca, por lo que se cumple el principio de causalidad, entendida de forma genérica y acorde con diversa doctrina, no tratándose de una liberalidad, máxime si las vías reparadas únicamente sirven para trasladarse desde o hacia las instalaciones de la empresa y el desembolso es acorde a la responsabilidad social empresarial, así como con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01424-5-2005 que reconoce la causalidad de los gastos de responsabilidad social.
- Resulta insólito que la Administración pretenda desconocer dicho egreso señalando que éste constituye un beneficio indirecto para las comunidades aledañas, precisando además, que de ser necesario para el giro del negocio, coadyuva a la responsabilidad social de la empresa y al desarrollo de buenas relaciones con las comunidades aledañas.
- Adicionalmente, se remite a sus argumentos relativos a la diferencia entre adquisiciones que califican como mejoras de carácter permanente y aquéllas que constituyen gasto o costo, a fin de sustentar que el mantenimiento urgente de las carreteras y vías de acceso no tienen por finalidad incrementar el valor de los mismos ni su vida útil, sino únicamente restaurar su rendimiento estándar.
- Mediante escrito ampliatorio de 20 de mayo de 2013, la recurrente agrega que en el caso del reparo por reparación de vías de acceso público, debe considerarse la Sala de Derecho Constitucional y Social permanente de la Corte Suprema ha señalado que tales gastos deben ser aceptados, lo que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08917-5-2012.

¹ Cabe precisar que si bien en su escrito de apelación, de foja 4274, la recurrente hizo referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-2-2003, debe entenderse que la cita corresponde a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Que con relación al cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, refiere que:

- Al haber impugnado las acotaciones respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, los efectos de los reparos se encuentran suspendidos, por lo que deben revocarse las acotaciones respecto de los pagos a cuenta o estarse a lo resuelto en el Expediente N° 4047-2008.
- El artículo 115° del Código Tributario dispone expresamente que la impugnación de las resoluciones de determinación suspende su ejecución, por lo que no son aplicables los artículos 61° y 62° del Código Tributario y el artículo 216.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ni la doctrina citada por la Administración.
- La suspensión de la ejecutoriedad de los actos de la Administración al ser impugnados es una garantía en beneficio de los contribuyentes, para que puedan ejercer su derecho de defensa, lo que no vulnera la facultad de fiscalización de la Administración.
- Dado que las resoluciones de determinación que sustentan el nuevo coeficiente no han quedado firmes, la Administración no puede tomarlas como base para efectuar una nueva acotación, por lo que solicita que se resuelva el Expediente N° 4047-2008 con anterioridad al pronunciamiento de la presente impugnación.
- En su escrito ampliatorio precisa que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 09148-3-2012 se ha dejado parcialmente sin efecto los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 que tienen incidencia en la determinación de los referidos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que en cuanto a los reparos vinculados a la determinación del Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor por exportación, alega que:

- La observación realizada al tipo de cambio utilizado en sus exportaciones es incorrecta, por cuanto ha considerado el tipo de cambio publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha en que se realizaron las operaciones de exportación y en aquellos días en que no se publicó el tipo de cambio, tomó como referencia el último publicado antes de la operación.
- No se encuentran arreglados a ley los supuestos errores determinados por la Administración respecto del cálculo del saldo a favor materia de beneficio.
- La diferencia en el valor FOB acotada por la Administración se debe a un ajuste en el precio del flete y el seguro en el Air Way Hill, que no afectó el cálculo del saldo a favor materia de beneficio, debido a su inmaterialidad, por lo que en todo caso la Administración debió efectuar el cruce de información con Aduanas, por cuanto el hecho que exista datos discordantes en la información registrada en el SIGAD no sustenta la acotación efectuada, por carecer de base legal que la legitime.
- El reparo al crédito fiscal de febrero de 2002 por pago indebido a Telefónica (que devolvió las sumas cobradas en exceso) no es correcto por cuanto no se ha considerado que el ajuste al crédito fiscal en el caso de una anulación parcial requiere la emisión de una nota de crédito, por lo que al no haberse emitido nota de crédito alguna por parte de su proveedor no procede la deducción del impuesto bruto por parte de su proveedor ni el reintegro del crédito fiscal por parte de la empresa, y que aun en el supuesto que se hubiera emitido la nota de crédito, ello no anula el gasto, sino que únicamente reduce su valor, por lo que se cumplirían los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal.

M 4



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

- El reparo al crédito fiscal de agosto de 2002 por pago en exceso a Sedapal (que devolvió el importe pagado en exceso), no es procedente por los mismos argumentos expuestos respecto del reparo al crédito fiscal de febrero de 2002.
- El reparo al crédito fiscal vinculado a reparaciones en vías de acceso público debe ser dejado sin efecto por los mismos argumentos expuestos al cuestionar dicho reparo respecto del Impuesto a la Renta.

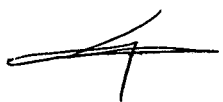
Que en cuanto a las resoluciones de multa refiere que al derivarse de los reparos cuestionados contenidos en las resoluciones de determinación impugnadas, deberán ser dejadas sin efecto.

Que la Administración señala que la recurrente no percibió ninguna contraprestación real por la "comisión" pagada a Mitsui & Co. Ltd. y que de acuerdo con el contrato suscrito, el pago de tal comisión no influyó en la adquisición por parte de Mitsui & Co. Ltd. de concentrado de mineral, ni en el precio pactado del cobre, toda vez que no se condicionó la adquisición de cobre ni el precio del mineral al pago de una comisión, por lo que dicho desembolso no constituye gasto deducible para la recurrente. Asimismo, indica que no está desconociendo lo que se ha pactado con Mitsui & Co. Ltd. sino que está analizando la naturaleza del desembolso para efectos tributarios.

Que en cuanto al reparo al costo de producción del Impuesto a la Renta por reparación y adquisición de diversos bienes del activo fijo (Director de Navegación Honeywell, Flujómetro Magnético Rosemount, Lubricador mecánico A&K Railroad SM, Lubricador mecánico L.B.Foster, Permutador de calor, Riel A&K Railroad S/M y Rieles para vías férreas), indica que la recurrente presentó documentación que no permite determinar si las adquisiciones reparadas habrían aumentado la vida útil del activo al cual se destinó, puesto que la recurrente no identifica detallada y documentadamente el tipo de activo al cual se destina la adquisición y se limita a afirmar que corresponden a repuestos que deben ser tratados como parte del costo de producción del ejercicio, sin mayor especificación o detalle ni prueba alguna que sustente tal afirmación, habiéndose efectuado un registro global, por lo que todas las adquisiciones debieron ser activadas, dado que éstas exceden $\frac{1}{4}$ de UIT, asimismo, precisa que durante la fiscalización la recurrente no presentó documentación suficiente que permitiera determinar si las adquisiciones reparadas aumentaron la vida útil del activo y en la instancia de reclamación pretende sustentar las observaciones con informes técnicos, en ese sentido, concluye no procede ser meritadas, de acuerdo con el artículo 141° del Código Tributario.

Que acerca del reparo al costo de producción del Impuesto a la Renta por obras en vías de acceso consideradas actos de liberalidad por no contar con resolución del sector correspondiente, refiere que las obras de parchado y recarpeteo de calles Botiflaca y parchado y sello asfáltico en cruce binacional hasta la concentradora fueron realizadas en terrenos de propiedad del Estado y constituyen obras constituidas sobre bienes de uso público, así como que al no haberse cumplido con las formalidades establecidas en la Ley General de Minería ni en su reglamento para ser consideradas obras de infraestructura de servicio público, no califican como un gasto deducible, lo que no se ve enervado por lo expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05732-5-2003, que no ha calificado como deducibles las sumas desembolsadas en la reparación y rehabilitación de carreteras y vías de acceso público, ni ha establecido que éstas inciden en la generación de rentas gravadas, como aduce la recurrente.

Que respecto del reparo al costo de producción relacionado con la adquisición de un motor principal para perforadora que debió activarse por cuanto aumenta el valor del bien, extiende su vida útil y mejora el rendimiento estándar, señala que no se han acreditado las supuestas situaciones excepcionales o extraordinarias que motivaron el reemplazo del motor original, por lo que se concluye que el motor adquirido es un repuesto que solo se puede utilizar con cierta maquinaria, por lo que correspondía que se contabilizara como activo fijo al otorgarle el tratamiento de mejora, acorde con la NIC 16.

   5 



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Que con relación al reparo al costo de producción relacionado con la reparación integral de una turbina, menciona que la reparación integral del estátor del generador incluyó el suministro de bobinas nuevas, repuestos, prueba y recepción, lo que implica una mejora en el rendimiento estándar del activo fijo, en tanto que la recurrente no ha sustentado de forma alguna que se hubiera efectuado una reparación, por lo que al tratarse de piezas de repuesto importantes que se esperaba utilizar por más de un ejercicio gravable, debieron ser activados al cumplir las condiciones previstas en la NIC 16 para ser considerados un elemento de propiedades, planta y equipo.

Que agrega que procede la modificación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en base a los resultados de la fiscalización de los ejercicios 2000 y 2001, a pesar que se interpuso recurso impugnatorio, toda vez que ello no suspende la ejecutoriedad de las resoluciones de determinación emitidas, según criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01601-3-2003 y lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que en cuanto a los reparos vinculados a la determinación del Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor por exportación, menciona que reparó las diferencias al aplicar el tipo de cambio publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros; acotó la diferencia por el mayor valor FOB declarado por la recurrente; ajustó el crédito fiscal de febrero de 2002 por la devolución del pago indebido a Telefónica y el pago en exceso efectuado a Sedapal; mantuvo el reparo al crédito fiscal por reparaciones en vías de acceso público al no existir causalidad, y al haber confirmado íntegramente los valores, mantuvo las sanciones aplicadas.

Que en el presente caso, mediante Carta Nº 050011173920-01 y Requerimiento Nº 0121050000174, de fojas 1767, 1768 y 4341, la Administración inició la fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de 2002², como resultado de la cual efectuó reparos a ambos tributos, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011423 a 012-003-0011432 y 012-003-0011436 a 012-003-0011450, y aplicó las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0010954 a 012-002-0010958, de fojas 3992 a 4110.

Que en el caso del Impuesto a la Renta emitió las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011436 a 012-003-0011448 por los siguientes reparos:

1. Gastos por convenio de comisión con Mitsui & Co. Ltd. contabilizadas en la Cuenta de Gasto 6715054 - Intereses Comisiones y Gastos Préstamos Largo Plazo - S/.1'353,888.00.
2. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Activos fijos importados contabilizados como costo de producción - S/.874,303.00.
3. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Reparación integral de turbina de la Planta Hidroeléctrica contabilizados como costo de producción S/.768,915.00 (importe ajustado).
4. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Adquisición de un motor principal para perforadora contabilizados como costo de producción - S/.321,896.00 (importe ajustado).
5. Obras en vías de acceso público por corresponder a actos de liberalidad, las mismas que no cuentan con la resolución respectiva del sector correspondiente - S/.495,591.00.
6. Omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 por modificación de los coeficientes aplicables.

Que respecto del Impuesto General a las Ventas emitió las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450 por los siguientes reparos:

² Cabe precisar que la Carta Nº 050011173920-01 corresponde a la Orden de Fiscalización Principal Nº 050011173920 emitida respecto de los ejercicios 2002 y 2003, conforme lo señala la Administración en el Informe General - 2002 de foja 2106, y posteriormente se emitió la Orden de Fiscalización Nº 060011207310, de foja 2096, para concluir la fiscalización del ejercicio 2002, por lo que corresponde considerar que la referencia a cualquiera de dichas órdenes de fiscalización en los requerimientos y en los valores emitidos corresponde al ejercicio 2002 y resulta arreglada a ley. Asimismo, es pertinente señalar que los reparos correspondientes al ejercicio 2003 son materia del Expediente Nº 3159-2009.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

1. Reparos a las exportaciones realizadas por utilizar un tipo de cambio que no corresponde al autorizado.
2. Reparos a las exportaciones realizadas no embarcadas en el periodo a los que corresponde la declaración pago.
3. Reparos a las exportaciones realizadas por declarar un mayor valor FOB de exportación al consignado en la DUE.
4. Ajuste al crédito fiscal por pago indebido de servicios de telecomunicaciones efectuado por Telefónica del Perú S.A.
5. Reintegro del crédito fiscal por pago en exceso de servicios de agua potable efectuado por Sedapal.
6. Reparos al crédito fiscal por actos de liberalidad por obras en vías de acceso público, que no cuentan con la resolución respectiva del sector correspondiente.
7. Saldo a favor materia de beneficio de enero a diciembre de 2002 y reliquidación del saldo a favor materia de beneficio de enero a octubre de 2002.

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0010954 a 012-002-0010958 fueron emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, vinculadas a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y a los reparos al Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, noviembre y diciembre de 2002.

Que en tal sentido, corresponde establecer si las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011423 a 012-003-0011432 y 012-003-0011436 a 012-003-0011450 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0010954 a 012-002-0010958, han sido emitidas de acuerdo a ley.

IMPUESTO A LA RENTA

1. **Gastos por convenio de comisión con Mitsui & Co. Ltd. contabilizadas en la Cuenta de Gasto 6715054 - Intereses Comisiones y Gastos Préstamos Largo Plazo - S/.1'353,888.00.**

Según se aprecia del Anexo 3 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0011448, de fojas 4091 a 4093, la recurrente no acreditó la causalidad de la comisión mercantil deducida como gasto y registrada contablemente en la Sub Cuenta 6715054 - Intereses, comisiones y gastos, préstamos a largo plazo, por el monto de S/.1'353,888.00, al no haberse acreditado documentariamente la prestación del servicio para el cobro de dicha comisión.

Al respecto, se tiene que mediante el punto 3 del Anexo Nº 03 y Anexo Nº 3.3 del Requerimiento Nº 0122060001579, notificado el 11 de agosto de 2006, de fojas 1726, 1729 y 1734, se solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación original, contratos (traducidos al español de ser el caso), expresión contable, entre otros, respecto a las operaciones, inversiones y otras actividades que originan la carga financiera, de tal forma que se demostrara que se tratara de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, de los siguientes vouchers:

Periodo	Fecha	Voucher	Fojas	Importe
Feb-02	06-Feb-02	D000022456	1410	S/.111,296.00
Mar-02	06-Mar-02	D000024130	1407	S/.111,072.00
Abr-02	05-Abr-02	D000026238	1404	S/.110,400.00
Abr-02	10-Abr-02	C020402039	1377	S/.206,760.00
May-02	07-May-02	D000028142	1401	S/.109,952.00
Jun-02	05-Jun-02	D000030299	1398	S/.110,912.00
Jul-02	05-Jul-02	D000032229	1395	S/.112,576.00
Ago-02	05-Ago-02	D000034113	1392	S/.113,824.00



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Set-02	11-Set-02	D000036382	1389	S/.115,616.00
Oct-02	09-Oct-02	D000038106	1386	S/.116,288.00
Oct-02	31-Oct-02	D000039480	1384	S/.115,744.00
Dic-02	09-Dic-02	D000041712	1382	S/.113,664.00
Dic-02	02-Ene-03	D000043490	1380	S/.112,544.00
Total				S/.1'560,648.00

Asimismo, la recurrente debía indicar con qué servicios se relacionaba o se originaban las operaciones.

En respuesta al citado Requerimiento N° 0122060001579, la recurrente presentó el escrito de fecha 28 de agosto de 2006, de fojas 1705 y 1711, en el que señaló que los referidos vouchers sustentaban la provisión para el pago de una comisión (Commission Agreement) mensual pactada con Mitsui & Co. Ltd., en relación al contrato marco de venta de cobre refinado por parte de la empresa, y precisó que el contrato de venta de cobre estaba íntimamente relacionado con el contrato de financiamiento de US\$100'000,000.00 suscrito entre la empresa y Mitsui & Co. Ltd., y que la comisión "Commission Agreement" en el fondo era una comisión mercantil, tal como se indicaba en el contrato debidamente traducido.

Al respecto, conforme se verifica del punto 3.3 del Anexo N° 03 y Anexo 3.2³ del Resultado del Requerimiento N° 0122060001579, de fojas 1680, 1682, 1683 -debidamente notificado a la recurrente el 10 de octubre de 2006 según se verifica de foja 1694-, la Administración dejó constancia que mediante el Convenio de Comisión de fecha 11 de diciembre de 1998, suscrito entre la recurrente y Mitsui & Co. Ltd., se pactó el pago de una comisión por la obligación que asumió esta última de comprar cobre refinado bajo el contrato principal de compra de cobre, sin embargo cuestionó la existencia de tal comisión mercantil al no existir un agente mediador o intermediario o comisionista que origine el pago de la misma ni haberse señalado en el referido convenio las operaciones o los servicios que justifiquen o sustenten el pago de las comisiones, por lo que resultaba cuestionable la existencia de una comisión mercantil puesto que no existe un agente mediador o intermediario o comisionista que origine el pago de la comisión.

En tal sentido concluye que no se acreditó la necesidad del gasto en la medida que no existe una intermediación que justifique la deducción del pago de la comisión, debido a que la venta de cobre se realiza en forma directa con el cliente y no existe un servicio de intermediación que sustente la comisión, por lo que no se acepta como gasto la denominada comisión mercantil por no cumplir con el principio de causalidad.

El 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1698 a 1700, en el que indicó que la deducción del pago de la comisión a Mitsui & Co. Ltd. se sustentaba en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y que se trataba de una obligación contractual asumida por la empresa y debía ser entendida en el contexto de la compra de minerales, toda vez que el pago obedecía al ahorro al no tener que contratar un broker para la venta de sus productos, por cuanto Mitsui & Co. Ltd. asumió la obligación de adquirir los minerales que la empresa produjera, por lo que dentro del acuerdo del compra venta se fijó la obligación de abonar la mencionada comisión.

De manera preliminar, cabe señalar que acuerdo a la Memoria Anual 2012⁴ de Southern Perú Copper Corporation, constituye una sucursal de Southern Copper Corporation, empresa matriz que fue constituida el 12 de diciembre de 1952, de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware de los Estados Unidos de América, bajo la denominación original de Southern Perú Copper Corporation.

³ En el Anexo 3.2 del resultado del Requerimiento N° 0122060001579, se excluyó el Voucher C020402039, de foja 1377, del reparo.

⁴ Disponible en: <http://www.bvl.com.pe/eeff/B20027/20130415194502/MEB200272012AIA01.PDF>



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Posteriormente, con fecha 7 de setiembre de 1995, se constituyó "Southern Perú Holding Company", también de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, con la finalidad de actuar como compañía holding propietaria de la totalidad de las acciones de Southern Perú Copper Corporation, y efectuar un intercambio de las "Acciones del Trabajo" emitidas por la Sucursal en el Perú, entregando a los titulares de la misma un número determinado de Acciones Comunes emitidas por Southern Copper Corporation en los Estados Unidos. Al 31 de diciembre de 1995, Southern Perú Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Perú Limited y Southern Perú Copper Holding Company cambió su denominación social a Southern Perú Copper Corporation.

Como consecuencia de este cambio de denominación de razón social, las actividades mineras de la compañía en el Perú se realizaron bajo la denominación de Southern Perú Limited, Sucursal del Perú. Con efectividad al 31 de diciembre de 1998 se acordó la fusión de Southern Perú Copper Corporation y de Southern Perú Limited, absorbiendo la primera de las nombradas a la segunda y asumiendo la totalidad de sus activos y pasivos, incluyendo a la Sucursal en el Perú. Como consecuencia de la anotada fusión, las actividades mineras de la corporación en el Perú se realizaron nuevamente bajo la denominación de Southern Perú Copper Corporation Sucursal del Perú, o la denominación abreviada de Southern Perú y/o las siglas SPCC. Con fecha 11 de octubre de 2005, Southern Perú Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Copper Corporation.

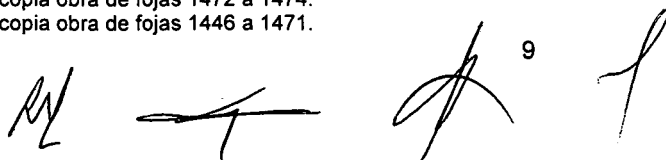
De fojas 1475 a 1510 obra copia simple de la traducción del Contrato de Préstamo de fecha 11 de diciembre de 1998, suscrito entre Southern Perú Copper Corporation (SPCC), Southern Perú Limited (SPL) y Mitsui & Co. Ltd., en calidad de garante, prestatario y prestamista, respectivamente, en virtud al cual se establece en la "Sección 1 - La Transacción", que Southern Perú Limited a través de su sucursal del Perú celebraría un nuevo contrato de compra de cobre con Mitsui & Co. Ltd. (como comprador) de acuerdo al Formato del Anexo A⁵ adjunto a dicho contrato ("Contrato de Compra de Cobre Mitsui") y que bajo las condiciones del Convenio y Cesión de Efectivo Colateral y Garantía, contenido en el Anexo B⁶ de dicho contrato, a ser celebrado entre Southern Perú Limited, el prestamista y el Banco de Tokio-Mitsubishi Trust Company (agente colateral), Southern Perú Limited otorgaría al agente colateral, a favor del prestamista, una cesión de todas sus propiedades, derechos, títulos e intereses que tuviere en mérito al Contrato de Compra de Cobre Mitsui, la cuenta por cobrar, la cuenta de abono y la cuenta de reserva establecidas bajo los términos del Convenio Colateral, y el Agente Colateral recibirá todos los pagos vencidos bajo el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y distribuirá dichos pagos de acuerdo al Convenio Colateral.

En la "Sección 2 - Préstamo", se acuerda que Southern Perú Limited autorizará, emitirá y venderá al prestamista, pagarés en un monto principal agregado de US\$100'000,000.00, los cuales constituyen obligaciones generales, directas e incondicionales de la mencionada empresa, siendo que de acuerdo a lo prescrito en el numeral 7.1 de la "Sección 7 - Reembolso de los Pagarés", el monto principal de los mismos será reembolsado por Southern Perú Limited a la prestamista a partir del 15 de junio de 2004 y en cada una de las 19 fechas de pago de intereses siguientes.

La anotada Sección 2 añade que las obligaciones de pago de Southern Perú Limited bajo el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Convenio de Comisión Mitsui (las "Obligaciones de Pago MCPA-MCA"), los pagarés y cualquier otra obligación de pago asumida por Southern Perú Limited bajo dicho contrato y los documentos de constitución, **son garantizadas por Southern Perú Copper Corporation** de acuerdo con la Sección 23 del referido contrato de préstamo, las cuales no estarán subordinadas a cualquier otra deuda de Southern Perú Copper Corporation.

⁵ Cuya copia obra de fojas 1472 a 1474.

⁶ Cuya copia obra de fojas 1446 a 1471.

 9



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

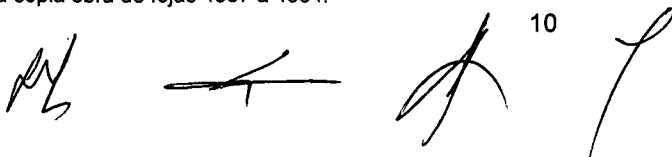
De acuerdo a la referida "Sección 23 - Garantía de Southern Perú Copper Corporation", **Southern Perú Copper Corporation garantiza incondicional e irrevocablemente al prestamista** "el pago debido y puntual del principal e intereses, si hubiere, de cada Pagaré (incluyendo los Montos Adicionales pagaderos por SPL con respecto al mismo, cualquier otro monto vencido y pagadero por SPL, de acuerdo a los términos de este Contrato o los Documentos de Seguridad y todas las Obligaciones de Pago MCPA-MCA (de todo lo precedente, las "Obligaciones Garantizadas") cuando y en el momento que vencen y son pagaderas, ya sea en el vencimiento establecido, por declaración de aceleración, redención o lo contrario, de acuerdo con los términos del mismo. En caso de falta por SPL, de hacer puntualmente dicho pago, SPCC acuerda hacer efectivo dicho pago puntualmente cuando y en el momento que vence y es pagadero ya sea en el vencimiento establecido por declaración de aceleración, redención o lo contrario, como si dicho pago fue realizado por SPL, y a pagar cualquier y todos los Montos Adicionales pagaderos con respecto a la sección 7.11. SPCC por el presente acuerda que, en el caso de incumplimiento en el pago del principal o intereses sobre cualquier Pagaré u otra Obligación Garantizada, el Prestamista puede iniciar un proceso legal directamente contra SPCC para ejecutar esta garantía sin primero proceder contra SPL".

En la "Sección 6.1 - Organización y Posición", se pacta que dicho contrato ha sido debida y válidamente ejecutado y entregado, tanto por Southern Perú Limited y Southern Perú Copper Corporation, y que cada pagaré, documento de garantía, el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Contrato Principal de Compra de Cobre han sido ejecutados y entregados por Southern Perú Limited, los cuales constituirán una obligación legal, válida y obligatoria tanto de Southern Perú Limited como de Southern Perú Copper Corporation y ejecutable contra cualquiera de ambas empresas, según el caso, de acuerdo con sus términos respectivos, disponiendo la "Sección 9.12 - Cumplimiento de los Contratos de Compra de Cobre de Mitsui; Modificaciones", que salvo que exista un contrato sustituto, Southern Perú Limited deberá cumplir puntualmente con los términos del Contrato de Compra de Cobre de Mitsui y hará los mejores esfuerzos para que dicho contrato permanezca vigente y eficaz durante su vigencia.

Conforme con la "Sección 10 - Casos de Incumplimiento: Aceleración", si ocurriera cualquiera de las siguientes condiciones, entre otras: (a) Southern Perú Limited incumpliera con el pago de cualquier capital o intereses bajo cualquier pagaré o cualquier comisión u otros montos bajo dicho contrato o documentos de garantía, cuando el mismo esté vencido y pagadero y dicho incumplimiento continuara por cinco días; (b) Southern Perú Limited y/o Southern Perú Copper Corporation incumplieran su obligación o cualquier otro término contenido en dicho contrato o en cualquier documento de garantía y dicho incumplimiento no ha sido solucionado dentro de los 30 días después del aviso escrito enviado por el prestamista a Southern Perú Limited; (k) Southern Perú Limited no cumpliera con el pago de cualquier comisión debida bajo el Convenio de Comisión de Mitsui cuando el mismo vence y es pagadero, y dicho incumplimiento continuara por cinco días o no entregara todo o cualquier porción de los productos de acuerdo a los términos y condiciones del Contrato de Compra de Cobre o el Contrato Principal de Compra de Cobre y dicho incumplimiento no había sido solucionado dentro de los 30 días del aviso por escrito enviado por Mitsui & Co. Ltd. a Southern Perú Limited; el prestamista podía en cualquier momento (a menos que todos los incumplimientos hubieran sido remediados en ese momento), por aviso(s) a Southern Perú Limited o a Southern Perú Copper Corporation, declarar el vencimiento del monto principal agregado no pagado y los intereses devengados sobre los pagarés.

Según la "Sección 11 - Ciertas Definiciones", el Contrato Principal de Compra de Cobre, es un contrato de compra de cobre suscrito entre Southern Perú Limited y Mitsui & Co. Ltd., como comprador, de acuerdo al Anexo G⁷ adjunto, modificado de tiempo en tiempo, y el Convenio de Comisión de Mitsui, constituye el Convenio de Comisión celebrado entre Southern Perú Limited y

⁷ Cuya copia obra de fojas 4357 a 4364.

 10



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Mitsui & Co. Ltd., conforme al Anexo E⁸ adjunto, modificado de tiempo en tiempo; en tanto que el numeral 4.3 de la "Sección 4 - Contratos de Compra de Cobre", señala que Southern Perú Limited celebró el Contrato de Compra de Cobre Mitsui con el comprador y el Contrato Principal de Compra de Cobre con Mitsui & Co. Ltd., con fecha 11 de diciembre de 1998, los cuales están vigentes y efectivos, en forma y sustancia satisfactoria para el prestamista.

Mediante la "Primera Modificación al Contrato de Préstamo", de foja 1429, suscrita el 20 de enero de 1999 entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Perú Copper Corporation ("SOUTHERN PERÚ"), ambas partes modificaron el contrato de préstamo suscrito el 11 de diciembre de 1998 entre Southern Perú Copper Corporation ("SOUTHERN PERÚ"), prestataria y sucesora por fusión con Southern Perú Limited, Southern Perú Copper Corporation, garante de Southern Perú Limited y cuya garantía se extinguió como resultado de la fusión, y Mitsui & Co. Ltd. en los siguientes términos: "1) reemplazando la fecha de "31 de diciembre del 2001" en la Sección 3 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha de "31 de diciembre del 2000"; 2) reemplazando las fechas "31 de enero de 1999" y "28 de febrero de 1999" en la Sección 4 del Contrato de Préstamo con las nuevas fechas "31 de marzo de 1999" y "30 de abril de 1999", respectivamente; y 3) reemplazando la fecha "31 de diciembre del 2001" en la Sección 8.1 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha "31 de diciembre del 2000".

Asimismo, obra a foja 1428 el Contrato Modificatorio suscrito el 24 de febrero de 1999 entre Southern Perú Copper Corporation ("SOUTHERN PERÚ") y Mitsui & Co. Ltd. ("MITSUI"), relativo al precitado contrato de préstamo celebrado, a través de cual se acordó: 1) Reemplazar la fecha de "28 de febrero de 1999" en cada lugar que ocurra en las Secciones 2, 3.1, 5, 14.1 y 18 del Contrato Principal de Compra de Cobre con la nueva fecha "31 de marzo de 1999"; 2) Reemplazar la fecha 28 de febrero de 1999 en la Modificatoria, entre MITSUI y SOUTHERN PERÚ, de fecha 11 de diciembre de 1998, del Convenio de Comisión entre MITSUI y SOUTHERN PERÚ de fecha 1º de enero de 1994, con la nueva fecha "31 de marzo de 1999"; y 3) Reemplazar la fecha 28 de febrero de 1999 en la Sección II de la Modificatoria Nº 3 al contrato de cobre entre MITSUI y SOUTHERN PERÚ identificado como SPCC-ILO-Cátodos SCR-SPC-014-94, modificado, con la nueva fecha "31 de marzo de 1999".

De fojas 1418 a 1427 obra la traducción del Convenio de Comisión de 11 de diciembre de 1998, contenido en el Anexo E del citado Contrato de Préstamo -suscrito entre Southern Perú Limited (compañía constituida bajo las leyes de Delaware) y Mitsui & Co. Ltd., en cuyo literal A de los "Antecedentes", se señala que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, de acuerdo al cual Southern Perú Limited venderá a dicha empresa cobre refinado en los términos especificados en el mismo, así como la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado especificado en el mencionado convenio de compra.

El literal B de los "Antecedentes" del citado Convenio de Comisión, prescribe que, con relación a la obligación de Mitsui & Co. Ltd. de comprar cobre refinado bajo el Convenio de Compra de Cobre Maestro, Southern Perú Limited acuerda pagar a dicha empresa una Comisión respecto al cobre refinado programado a ser enviado bajo el anotado Convenio de Compra, la misma que, conforme a lo establecido en la Sección 2, asciende a US\$32,000.00 y debe ser pagada por cada mes calendario durante los Años del Contrato⁹, esto es, desde 1999 hasta 2013, estableciéndose en su "Sección 6 - Casos de incumplimiento", que: (a) Si Southern Perú Limited incumpliera, entre otras obligaciones, con el pago de cualquier Comisión o de otros montos establecidos en dicho Convenio, vencidos y pagaderos, durante cinco días, "el recurso de Mitsui podrá ser, de acuerdo a ley, acumulable, y ningún derecho, poder o lucro cesante conferido por este Convenio a Mitsui será exclusivo de cualquier derecho, poder o lucro cesante referido en este documento o ahora o después disponible

⁸ Cuya copia obra de fojas 1418 a 1427.

⁹ De acuerdo a los términos definidos en la Cláusula 1 del Convenio de Comisión, el significado de "Año del Contrato" se encuentra especificado en el Convenio de Compra de Cobre Maestro.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

por ley, en equidad, por estatutos u otro. Además, SPL pagará a Mitsui dicho monto adicional como sea suficiente para cubrir el costo y gastos del cobro o la ejecución de cualquiera de sus derechos, incluyendo sin limitación, honorarios de asesoría razonables, gastos y desembolsos. Ninguna negociación o demora de parte de Mitsui al ejercer su derecho actuará como una renuncia a su derecho o perjudica los derechos, poderes o lucro cesante de Mitsui", y (b) "Tan pronto como sea posible ante cualquier Funcionario Ejecutivo que tiene conocimiento de cualquier caso o condición que constituya un Caso de Incumplimiento o cualquier caso o condición que, después del aviso o periodo de tiempo, o ambos, constituyan un Caso de Incumplimiento bajo este Convenio o la existencia de cualquier acción, juicio, investigación, litigio, o proceso pendiente o, a entender de cualquier Funcionario Responsable, existe en cualquier corte o ante cualquier árbitro o entidad gubernamental que podría afectar la legalidad, validez o vigencia de este Convenio o cualquiera de las transacciones contempladas en este documento, SPL entregará a Mitsui un certificado ejecutado en representación de SPL por cualquiera de dos de sus funcionarios ejecutivos describiendo el hecho y el periodo de existencia del mismo y que acción, si la hubiera ha tomado SPL, toma y propone tomar con respecto a este hecho".

El inciso b) del artículo 28° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que son rentas de tercera categoría, entre otros, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, precisando el inciso a) del artículo 17° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, que tienen dicha condición, los corredores de seguro y comisionistas mercantiles.

Por su parte el Código de Comercio, aprobado mediante Ley del 15 de febrero de 1902, señala en su artículo 237° que se entiende por comisión mercantil al mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista.

Asimismo, los artículos 238° a 240° del citado Código distinguen entre la comisión directa e indirecta, según el comisionista actúe en nombre del comitente o en nombre propio, pero en ambos casos por cuenta e interés del comitente; siendo que en la comisión directa, la relación jurídica vincula al comitente y a los terceros, con quienes contrató el comisionista, mientras que en la indirecta, la relación jurídica vincula al comisionista con los terceros, debiendo trasladar los resultados del negocio concluido con éstos, a favor del comitente.

En concordancia con ello, puede considerarse que a efecto que exista comisión mercantil debe tratarse de un "acto u operación de comercio" y el comitente o comisionista debe ser comerciante o agente mediador de comercio, pudiendo apreciarse consecuentemente que además de la realización genérica del acto de comercio, el intermediario o comitente (comisionista) debe cumplir con la segunda calificación, lo que únicamente puede verificarse en el supuesto en el que realice directamente actividad comercial, o además de la prestación del servicio (aporte de trabajo) aporte de alguna forma capital, esto es, recibir mercaderías y disponer directamente de ellas, anticipar fondos, efectuar el cobro de la totalidad del servicio y tener la disposición de éstos, siendo en consecuencia necesario que se evidencie de forma alguna actividad empresarial.

Conforme con los numerales 1.1, 1.2 y 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago con relación a los cuales se emitan y sólo pueden ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

De otro lado, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispuso que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

ingresos afectos al impuesto que se obtuviese en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos proviniesen de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley y por ingreso neto total, el ingreso bruto menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a la costumbre de la plaza.

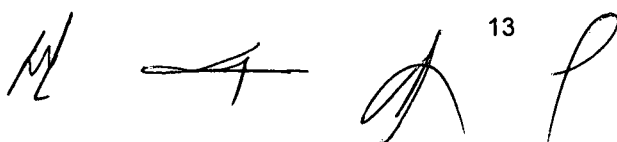
En el caso de autos, de la revisión del Convenio de Comisión que dio origen al pago de las comisiones cuya deducción fue reparada por la Administración, se aprecia que éste fue suscrito entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Perú Limited (matriz), en virtud al cual Southern Perú Limited (matriz) asume la obligación de pagar a Mitsui & Co. Ltd. una comisión respecto al cobre refinado cuyo envío fue programado en mérito al Convenio de Compra de Cobre Maestro; por lo que no se evidencia de modo alguno la existencia de un acto de comercio efectuado por Mitsui & Co. Ltd. (comisionista) por encargo de la matriz de la recurrente (comitente), que origine a cargo de esta última la obligación de pagar una comisión; antes bien, el pago de la denominada "comisión" se relaciona a la venta directa de cobre refinado efectuada por parte de la recurrente a Mitsui & Co. Ltd., en mérito al Convenio de Compra de Cobre Maestro suscrito entre ambas partes, en la cual no interviene agente intermediario o comisionista alguno, por lo que incluso dicho Convenio de Comisión, no tiene la naturaleza jurídica de un contrato de comisión, tal como ha sido reconocido por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación.

Al respecto, si bien la recurrente reconoce que el referido pago no constituye en estricto una comisión, señala que en términos económicos equivale a un descuento a favor del cliente como retribución por el ahorro en que incurrió al haber celebrado con dicha empresa el contrato de compraventa de cobre refinado sin necesidad de contratar un agente intermediario; tal situación no se encuentra acreditada en autos, al no haber presentado documentación alguna que acredite tal afirmación.

En efecto, del anotado Convenio de Comisión se puede constatar que si bien el Contrato Principal de Compra de Cobre como el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, a los que hace referencia el anotado Contrato de Préstamo, fueron suscritos entre Mitsui & Co. Ltd. y la recurrente (bajo su denominación anterior: Southern Perú Limited, Sucursal del Perú), la finalidad de tales contratos de compra-venta fue la de garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Perú Limited, con Mitsui & Co. Ltd., en mérito al contrato de préstamo, según el cual, ésta última debía cumplir con las obligaciones derivadas del "Contrato de Compra de Cobre Mitsui" y el "Convenio de Comisión Mitsui".

Tal afirmación se ve corroborada con lo estipulado en el numeral 8.1 de la Sección 8 - PAGO, del Contrato Principal de Compra de Cobre, suscrito entre la recurrente (bajo su denominación anterior: Southern Perú Limited, Sucursal del Perú) y Mitsui & Co. Ltd.: Contract SCR-SCS-SPC-000-99 SPCC-ILO AND SPCC-SXEW CATHODES SALES CONTRACT, de foja 4362, según el cual, los pagos serán efectuados totalmente por el "comprador" a favor de la recurrente en dólares americanos, en efectivo y dentro de un periodo acordado contra la primera presentación de un juego completo de los documentos de embarque originales, relativos a los productos; excepto por los montos debidos por la recurrente bajo el Contrato de Préstamo, efectuándose una compensación contra dichos montos, los cuales se rigen por el contrato de préstamo. El "comprador" tendrá el derecho a una compensación por todos los montos que le son adeudados por la recurrente y Southern Perú Copper Corporation (matriz).

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo al inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliadas en el país las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la





Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

De la citada norma se infiere que las disposiciones que regulan el impuesto a la renta consideran a la sucursal de una empresa establecida en el exterior como un sujeto distinto a su matriz, lo cual es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan las sucursales del exterior constituidas en el Perú en las operaciones que realizan, las que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones formales tributarias.

No puede sostenerse que para efectos tributarios, la sucursal de una empresa establecida en el exterior constituye un solo sujeto con su casa matriz pues ello implicaría que la primera sólo podría considerarse como un sujeto no domiciliado (calidad de su matriz) contrariamente a lo previsto por las normas que regulan el citado impuesto.

Si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no implica que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere como sujetos independientes. Respecto de ello, Antonio Lovisoló¹⁰ al tratar sobre los establecimientos permanentes como centros de imputación subjetivos señala que "(...) a los fines fiscales, la casa matriz y su establecimiento permanente son considerados como autónomos y diversos centros de referencia de imputación de obligaciones jurídicas, a semejanza de lo que se verificaría entre dos sujetos autónomos aunque vinculados entre sí por un interés económico común".

Cabe precisar que aún cuando el citado autor realiza dichas aseveraciones cuando comenta el Modelo de la OCDE para los convenios sobre doble tributación, ello igualmente sustenta el tratamiento análogo dado en el Impuesto a la Renta.

Por otro lado el artículo 396° de la Ley General de Sociedades aprobada por la Ley N° 26887 establece que: *"Es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La Sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes"*, añadiendo los artículos 397° y 399° que: *"La sociedad principal responde por las obligaciones de la sucursal. Es nulo todo pacto contrario"* y *"El acuerdo de establecimiento de la sucursal contiene el nombramiento del representante legal permanente que goza, cuando menos, de las facultades necesarias para obligar a la sociedad de las operaciones que realice la sucursal y de las generales de representación procesal que exigen las disposiciones legales correspondientes. Las demás facultades del representante legal permanente constan en el poder que se le otorgue. Para su ejercicio, basta la representación de copia certificada de su nombramiento inscrito en el Registro"*, respectivamente.

A su vez, el numeral 3 del artículo 403° dispone que la escritura pública mediante la cual una sociedad domiciliada en el extranjero establece en el Perú una sucursal, debe contener su sometimiento a las leyes del Perú para responder por las obligaciones que contraiga la sucursal en el país.

Cabe señalar que la autonomía de gestión implica el desarrollo pleno de la capacidad gerencial en los niveles de dirección de una empresa, a fin de adoptar decisiones respecto a la adquisición o enajenación de productos, la administración de los recursos propios, su estructura administrativa, entre otros.

¹⁰ Curso de Derecho Tributario Internacional - Coordinador Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial Temis S.A., 2003, página 316.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Sobre el particular, Enrique Elías Laroza señala que: "(...) la administración de la sucursal se desarrolla dentro de una relativa autonomía, lo que conlleva la existencia de un ámbito de decisión reservado al representante legal de la sucursal, cuya amplitud varía según cada caso concreto. Por ello, el artículo 396° establece que la sucursal goza de autonomía de gestión, dentro de las actividades que la principal le asigna"¹¹, agregando que: "Las obligaciones contraídas a través de la sucursal no dejan de ser obligaciones de la sociedad y se encuentran respaldadas por la totalidad del patrimonio de la misma, inclusive por el de la sucursal, con prescindencia del hecho de que tal patrimonio se encuentre asignado exclusivamente a la sucursal o no. Lo mismo ocurre, en el caso inverso, con todas las obligaciones de la sociedad con respecto a los bienes de la sucursal, que también responden en forma ilimitada"¹² y "(...) la autonomía de gestión requiere que la administración de sus negocios sea encargada al menos a un representante que goce de facultades para obligar a la sociedad por las operaciones que realice la sucursal y las generales de representación procesal. (...) Este es el contenido mínimo de la representación legal permanente. Nada obsta para que el representante legal sea dotado con facultades más amplias, al momento de su nombramiento o por acto posterior. Pero la ley sólo exige un mínimo para acreditar la autonomía de gestión necesaria para la sucursal"¹³.

El anotado autor¹⁴ al comentar sobre las sucursales de personas jurídicas constituidas en el extranjero señala que "(...) si bien la definición de sucursal contenida en el artículo 396° de la Ley General de Sociedades resulta aplicable a todas las sucursales establecidas en el país, con independencia del lugar de constitución de la principal, existen diferencias prácticas entre ambos tipos de sucursales que justifican un tratamiento diferenciado en ciertas materias sin que ello comprometa la unicidad del concepto de sucursal en la legislación peruana. (...) Las diferencias surgen de la mayor o menor autonomía de gestión derivada de la lejanía con la principal, del hecho de que la principal y la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero se encuentren sujetas a ordenamientos jurídicos distintos (...). De esta forma se puede notar, como una constante en la legislación peruana, un tratamiento diferenciado entre ambos tipos de sucursales, que tiende a asimilar a las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero a sociedades con personalidad propia (...)". El referido autor cita como ejemplos de tal asimilación: la calificación de sujeto pasivo del impuesto a la renta atribuida a las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero, respecto de la renta de fuente peruana, la posibilidad de iniciar procedimientos concursales contra las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero, las diferencias entre la cancelación de la partida registral de las sucursales de sociedades constituidas en el Perú y el procedimiento de disolución y liquidación necesario para extinguir una sucursal de sociedad constituida en el extranjero y la posibilidad de transformar la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero.

Tal como se observa, el citado autor reconoce las diferencias existentes entre sucursales de empresas peruanas y sucursales de empresas extranjeras, incluyendo normas societarias que sólo se aplican a éstas últimas.

De acuerdo con lo señalado se concluye que la sucursal es un sujeto independiente de su matriz para efecto del Impuesto a la Renta¹⁵, siendo además que en función a su autonomía de gestión, goza de la capacidad jurídica para contraer obligaciones en el ámbito de las actividades asignadas por la principal o casa matriz, conforme a los poderes atribuidos a sus representantes legales, las cuales serán respaldadas con el patrimonio de la matriz.

¹¹ Elías Laroza, Enrique. Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades. Editora Normas Legales S.A.C., 2001, p. 856.

¹² Elías Laroza, Enrique. Ob. Cit., p. 856.

¹³ Elías Laroza, Enrique. Ob. Cit., p. 859.

¹⁴ Elías Laroza, Enrique. Ob. Cit., p. 864.

¹⁵ Mediante Resolución Nº 01651-5-2004, este colegiado ha recogido similar criterio respecto al Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Si bien la documentación que obra en autos, no permite determinar el alcance de la autonomía de gestión de la recurrente, en su calidad de sucursal de Southern Perú Limited (hoy Southern Perú Copper Corporation), para efectos de determinar la naturaleza de las obligaciones que puede contraer en función a las actividades propias de su giro comercial; no es menos cierto que, de acuerdo a las normas anteriormente glosadas, desde el punto de vista societario, las obligaciones contraídas por dicha casa matriz podían ser respaldadas con el patrimonio de la recurrente, y viceversa, pues al constituir un ente jurídico único, comparten el mismo patrimonio.

No obstante, en el caso materia de autos se encuentra acreditado que las obligaciones de la recurrente frente a Mitsui & Co. Ltd., vale decir, la obligación de venta de cobre refinado y la obligación accesoria a la misma, esto es, el pago de la comisión por la venta de tal mineral, fueron asumidas únicamente en respaldo de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Perú Limited, en virtud al contrato de préstamo, de lo que se infiere que los contratos de compra de cobre y convenio de comisión citados, son únicamente contratos accesorios al contrato de préstamo.

En tal sentido, si bien es cierto que de acuerdo a las normas societarias y términos contractuales anteriormente glosados, la recurrente debía asumir las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Perú Limited (hoy Southern Perú Copper Corporation), no se encuentra acreditado que las operaciones comerciales efectuadas por la casa matriz guarden relación de causalidad con la generación de rentas gravadas, propias de la actividad empresarial de la recurrente, pues de la documentación que obra en autos, no se ha acreditado que los ingresos obtenidos por la venta de pagarés hayan sido destinados por Southern Perú Limited a las operaciones gravadas llevadas a cabo por la recurrente.

Por tanto, se puede colegir que la comisión pagada a favor de Mitsui & Co. Ltd. corresponde a una obligación asumida por la recurrente como consecuencia del Convenio de Comisión suscrito por su matriz, a fin de garantizar las obligaciones contraídas por ésta en virtud de un contrato de préstamo, cuya falta de pago, constituye incluso causal de incumplimiento del referido contrato, tal como se advierte en el literal k) de la Sección 10 del mismo.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que de la documentación que obra en el expediente no se advierte que el pago de la comisión reparada constituya una práctica comercial de descuentos de la recurrente, pues un descuento constituye una rebaja sobre el costo de un producto, para cuya acreditación es necesario presentar la documentación referida a la política de descuentos, notas de crédito emitidas por concepto de descuentos, entre otros; no correspondiendo justificar su otorgamiento mediante el pago de una comisión, pues esta última constituye una contraprestación por la ejecución de un mandato o encargo relativo a actos de comercio.

A mayor abundamiento, cabe señalar que del citado Convenio de Comisión no se puede evidenciar claramente que, tal como lo ha señalado la recurrente¹⁶, el mismo haya sido establecido como condición contractual para la compra de minerales por parte de Mitsui & Co. Ltd., por lo que no se puede colegir que la deducción por el citado concepto efectuada por la recurrente constituya parte de la negociación en la transferencia del cobre refinado que incida en la determinación del precio final de venta, al no suponer la aplicación de un descuento sobre el valor de venta pactado, por lo que no puede considerarse que se trataba de un gasto dentro del giro del negocio. En tal sentido, carece de sustento el argumento de la recurrente, según el cual, la operación que da origen al pago de la comisión es la venta de minerales a favor de dicha empresa.

¹⁶ Según la cual, mediante el Convenio de Comisión se acordó pagar una comisión a Mitsui & Co. Ltd. como retribución por el ahorro incurrido y por asumir ésta el compromiso de comprar mensualmente a la recurrente cierta cantidad de minerales, por lo que al constituir una obligación contractual vinculada a la generación de rentas, resulta deducible.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Conforme a lo actuado y a los criterios antes expuestos, se concluye que la documentación aportada por la recurrente no resulta suficiente a efecto de sustentar la vinculación del gasto por concepto de comisiones con la generación de la renta gravada, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

En cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el pago mensual a favor de Mitsui & Co. Ltd. se debe al ahorro por no tener que contratar un broker para colocar sus productos y que en términos económicos equivale a un descuento otorgado a favor de su cliente, cabe reiterar lo expuesto en los considerandos precedentes, por lo que no resulta atendible lo expuesto.

Acerca de que la comisión pagada constituye un gasto deducible que guarda relación con su fuente productora de renta y cumple el principio de causalidad, es necesario incidir en que la documentación presentada por la recurrente no resulta suficiente a efecto de sustentar la vinculación del gasto por concepto de comisiones con la generación de la renta gravada.

Sobre la supuesta incongruencia en la resolución apelada al pretender cuestionar la realidad de la operación de venta de minerales y al mismo tiempo reconocer la validez del Convenio de Compra de Cobre Maestro celebrado con Mitsui & Co. Ltd., es pertinente indicar que la Administración no ha cuestionado la existencia de una operación de venta de minerales, sino la efectiva prestación de un servicio cuya contraprestación fuera la comisión mercantil abonada por la recurrente, por lo que no se advierte incongruencia alguna en la acotación efectuada.

Respecto de la supuesta vulneración a su derecho constitucional a la libertad contractual al desconocer el ahorro obtenido por pactar la venta de mineral sin la intervención de un broker, es preciso indicar que el reparo efectuado por la Administración no limita la libertad contractual de la recurrente, sino que se limita a verificar las incidencias tributarias de los pactos celebrados por ésta y la naturaleza de los desembolsos realizados, por lo que dado que la recurrente no ha precisado ni acreditado la forma en que se habría producido la supuesta transgresión, carece de sustento lo alegado.

Acerca de que para deducir un gasto no resulta necesario que efectivamente se preste un servicio, resulta pertinente señalar que para deducir un gasto se requiere previamente verificar la existencia de causalidad entre el desembolso y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, lo que no se verifica en el presente caso, por lo que no resulta relevante lo alegado por la recurrente.

Sobre lo señalado en el sentido que es irrelevante que el pago realizado a Mitsui & Co. Ltd. no constituya una comisión regulada por el artículo 237° del Código de Comercio en cuanto desde un punto de vista financiero, resulta razonable que el pago de comisión como condición para contratar directamente la compra de minerales, corresponde señalar que la recurrente tiene libertad para contratar y pactar las operaciones financieras que considere pertinentes, no obstante, ello no implica que todos los desembolsos que realice al amparo de tales contrataciones tengan el carácter de gastos deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, toda vez que dicha condición se encuentra supeditada al cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que lo expuesto por la recurrente no enerva la procedencia del reparo efectuado.

Con relación a la jurisprudencia citada por la recurrente, cabe indicar que si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 710-2-99 se indicó que "el Principio de Causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

volumen de las operaciones, entre otros", dado que la Administración había efectuado el reparo sin requerir al contribuyente, se dispuso que aquélla verificara si los gastos observados guardaban relación con la generación de los ingresos gravados o con el mantenimiento de la fuente productora debido a que no se solicitó al contribuyente la sustentación de dichos gastos, supuesto diferente al de autos, toda vez que en el caso del presente reparo, la Administración requirió expresamente a la recurrente que sustentara que el pago de la comisión correspondía a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, lo que no ha sido acreditado en autos.

Similar situación se verifica respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01275-2-2004, caso en el que el contribuyente acreditó la relación de causalidad entre los gastos incurridos para llevar a cabo publicidad y la fuente productora de renta (prestación de servicios para contribuir a la venta de bebidas gaseosas), pero dado que la Administración no había verificado el procedimiento para determinar los pagos abonados por el embotellador como retribución a los servicios prestados por el contribuyente -basado en un porcentaje de las ventas del embotellador-, se declaró la nulidad e insubsistencia para que la Administración verificara si efectivamente la referida retribución ascendió al porcentaje de las ventas de la embotelladora señalado por el contribuyente, y precisó que no existía norma que obligara a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio técnico para la participación en los gastos, bastando únicamente que se cumpla con el principio de causalidad, que el gasto sea necesario y que se encuentre sustentado en comprobantes de pago emitidos de acuerdo con la legislación de la materia, para que el gasto sea deducible, causalidad que se encontraba acreditada en dicho caso, lo que no ha sucedido en el caso de la recurrente.

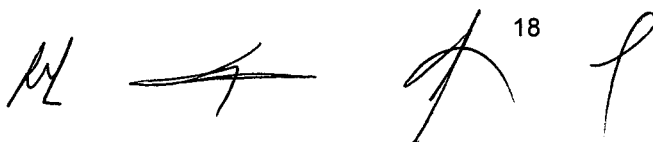
En cuanto la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05732-5-2003, en el caso analizado se verificó que el contribuyente se obligó a efectuar un pago que guardaba relación con una cesión para realizar actividades mineras sobre Derechos Especiales del Estado y posteriormente a la transferencia de la concesión a favor de la recurrente, lo que difiere del caso de la recurrente, por lo que no resulta aplicable la resolución citada.

De lo expuesto se advierte que las referidas resoluciones han analizado de forma individual que en el caso de cada contribuyente se verificara la existencia de la relación de causalidad, y que si bien en la última se señaló que la Administración no podía desconocer la obligación contractual asumida por la recurrente, ello se enmarca en un contexto en el que previamente se estableció la existencia de causalidad en tanto la obligación contractual asumida se vinculaba con la cesión para realizar actividades mineras sobre Derechos Especiales del Estado y la transferencia de la concesión minera, lo que no se verifica en el caso de autos.

2. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Activos fijos importados contabilizados como costo de producción - S/.874,303.00;
3. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Reparación integral de turbina de la Planta Hidroeléctrica contabilizados como costo de producción S/.768,915.00 (importe ajustado); y
4. Cuenta 9200004 - Costo de producción: Adquisición de un motor principal para perforadora contabilizados como costo de producción - S/.321,896.00 (importe ajustado).

De la revisión del Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0011448, de fojas 4087 a 4090, se aprecia que la Administración reparó para efecto del Impuesto a la Renta el importe de S/.874,303.00 correspondiente a activos fijos importados que fueron deducidos como "costo de producción", reparo que se sustenta en los artículos 41º y 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 23º de su Reglamento y los párrafos 7 y 25 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, así como en los resultados del Requerimiento Nº 0122060001799.

Asimismo, de la revisión del Anexo 7 de la citada resolución de determinación, de fojas 4078 a 4080, se aprecia que la Administración reparó para efecto del Impuesto a la Renta el importe de

 18



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

S/.786,915.00 correspondiente a un activo fijo que fue deducido como "costo de producción", reparo que se sustenta en los artículos 41° y 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 23° de su Reglamento y los párrafos 7, 24 y 25 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, así como en los resultados del Requerimiento N° 0122060001799.

Por su parte, en el Anexo 6 de la mencionada resolución de determinación, de fojas 4081 a 4083, se aprecia que la Administración reparó para efecto del Impuesto a la Renta el importe de S/.321,896.00 correspondiente a un activo fijo que fue deducido como "costo de producción", reparo que se sustenta en los artículos 41° y 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 23° de su Reglamento y los párrafos 7, 24 y 25 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, así como en los resultados del Requerimiento N° 0122060001799.

Al respecto, de conformidad con el inciso e) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al período acotado, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

El artículo 38° de la referida norma, dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

El artículo 40° de la norma en mención, señala que los demás bienes¹⁷ afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento.

Por su parte, el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece los porcentajes anuales máximos de depreciación aplicables a los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, y en su inciso b) señala que la maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina, serán depreciadas con un porcentaje anual máximo de 20%.

El artículo 23° del mencionado reglamento, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe; y precisa que ello no será de aplicación cuando los bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

De acuerdo con el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo (modificada en 1993), los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período, añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

El párrafo 13 de la referida NIC, establece que en ciertas circunstancias es apropiado asignar el total de desembolsos sobre un activo a sus partes componentes y contabilizar cada uno de sus componentes separadamente, como cuando los activos tienen diferentes vidas útiles o proporcionan beneficios a la empresa de manera diferente, necesitando, de este modo, el uso de diferentes tasas y

¹⁷ Distintos a los edificios y construcciones cuyo porcentaje anual máximo de depreciación se encuentra establecido en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

métodos de depreciación, por ejemplo, un aeroplano y sus motores necesitan ser tratados como activos depreciables independientes entre sí cuando las vidas útiles correspondientes son diferentes.

El párrafo 24 de la anotada NIC señala que los desembolsos posteriores relacionados con una partida de inmuebles, maquinaria y equipo que ya ha sido previamente reconocida deben ser agregados al valor en libros del activo cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores de rendimiento estándar originalmente evaluado para el activo existente. Todos los demás desembolsos posteriores deben reconocerse como gastos en el periodo en el cual se incurren.

Según el párrafo 25 de la citada NIC 16, los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, y los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo.

El párrafo 26 de la NIC en mención, señala que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son efectuados para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo, siendo generalmente reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos, y pone como ejemplo, el costo de dar servicio o reparar maquinaria o equipo, ya que restaura, en vez de aumentar, el rendimiento estándar evaluado originalmente.

Conforme con el párrafo 28 de la anotada NIC, los principales componentes de algunas partidas de inmuebles, maquinarias y equipo pueden requerir reemplazo a intervalos regulares, por ejemplo, un horno puede necesitar una reparación general después de un número no específico de horas de uso, o los interiores de un avión, tales como los asientos y la cocina, puede requerir cambiarse varias veces durante la vida del armazón de la nave. Por ello, agrega que los componentes se contabilizan como activos separados debido a que tienen una vida útil diferente de aquellas otras partes de inmuebles, maquinarias y equipo con los cuales están relacionadas, por lo que en tanto sea probable que fluirán a la empresa los futuros beneficios económicos asociados con el activo y su costo pueda ser determinado confiablemente, **los desembolsos incurridos al reemplazar o renovar los componentes se contabilizan como la adquisición de un activo separado y el activo reemplazado se castiga.**

En el mismo sentido, el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la clase 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

- **Cuenta 9200004 - Costo de producción: Activos fijos importados contabilizados como costo de producción - S/.874,303.00**

Mediante el punto 1 del Anexo Nº 2 adjunto al Requerimiento Nº 0122060001799 de fojas 1156, 1159 y 1160, debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se aprecia de la constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el destino de los bienes detallados en el anotado anexo, los que fueron importados por la recurrente, y precisó que para tal efecto debía exhibir el Control de Activo Fijo donde se reflejara su activación, de ser el caso, y la expresión contable que reflejara la contabilización y el destino de los bienes.

20



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Entre los bienes detallados en el referido Anexo 2, se encontraban los siguientes:

Declaración	Descripción comercial	Cantidad
235-2002-069690	Director de Navegación Honeywell	1
163-2002-000736	Flujómetro Magnético Rosemount 8705TSA120C1W3NO (Flowtube)	1
163-2002-002509	Lubricador mecánico A&K Railroad S/M	2
163-2002-002560	Lubricador mecánico L.B.Foster S/M nuevo para rieles de 115RE (P28969)	2
	Lubricador mecánico L.B.Foster S/M nuevo para rieles de 133RE (P28969)	1
163-2002-002926	Permutador de calor	1
163-2002-002499	Riel A&K Railroad S/M	En kgs.
163-2002-002673	Riel A&K Railroad S/M	En kgs.
163-2002-002468	Rieles para vías férreas MF Wirth Rail Corp 115RE/56.89kg/metro	En kgs.
	Rieles para vías férreas MF Wirth Rail Corp 115RE/56.89kg/metro	En kgs.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1136 a 1141, en cuyo punto 1 del Anexo 2 indicó que no activó el Director de Navegación Honeywell por tratarse de un componente para un cargador frontal que fue adquirido con posterioridad a la capitalización del bien principal, por lo que se cargó a los gastos operativos del ejercicio; y que el Flujómetro Magnético Rosemount era un componente para un equipo mayor registrado como stock, por lo que formó parte del inventario.

Asimismo, en el referido escrito la recurrente agregó que los lubricadores mecánicos para rieles son herramientas adquiridas para el taller de locomotoras, por lo que su costo fue cargado a gastos operativos del ejercicio; que el permutador de calor se trataba de un componente para un equipo mayor registrado como stock, es decir, formó parte del inventario; y que los rieles para vías férreas fueron adquiridos para ser usados durante los mantenimientos programados de la línea férrea de la empresa, por lo que su costo se cargó a gastos operativos del ejercicio.

En el punto 1 del Anexo N° 02 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1147 a 1149, el auditor señaló que de la verificación de los documentos presentados, libros y registros contables, procedía a reparar los siguientes activos fijos deducidos como costo de producción:

Declaración	Descripción Comercial	Periodo	Importe contabilizado S/.	Cuenta ¹⁸	Transacción
235-2002-069690	Director de Navegación Honeywell	Set-02	S/ 9,832.15	92	53397300037
			S/ 1,723.58	92	53397600068
163-2002-000736	Flujómetro Magnético Rosemount	Set-02	S/ 21,512.04	92	2331031337
163-2002-002509	Lubricador mecánico A&K Railroad SM	Set-02	S/ 22,608.12	92	37990500054
			S/ 3,963.20	92	37990700079
			S/ 11,304.06	92	38002600065
			S/ 1,981.60	92	38002700074
163-2002-002560	Lubricador mecánico L.B.Foster	Set-02	S/ 21,952.25	92	33680500054
			S/ 3,848.23	92	33681000001
163-2002-002560	Lubricador mecánico L.B.Foster	Set-02	S/ 10,976.12	92	33715400047
			S/ 1,924.11	92	33715800086
163-2002-002926	Permutador de calor	Oct-02	S/ 52,197.99	92	1204012361
163-2002-002499	Riel A&K Railroad S/M	Oct-02	S/ 244,317.35	92	48926900095

¹⁸ Cabe indicar que los bienes materia de reparo fueron contabilizados por la recurrente en la "Cuenta 9200004 - Costo de Producción", mediante la que se afecta resultados, es decir, constituye una deducción para fines del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

163-2002-002673	Riel A&K Railroad S/M	Oct-02	S/.62,667.40	92	48927200029
163-2002-002468	Rieles para vías férreas	Set-02	S/.166,320.88	92	40301700072
			S/.35,426.35	92	40302000003
163-2002-002468	Rieles para vías férreas	Oct-02	S/.166,320.88	92	43768500056
			S/.35,426.35	92	43768900094
		Total	S/.874,302.66		

Como sustento de la observación, el auditor señaló que en el caso del Director de Navegación Honeywell, el Flujómetro Magnético Rosemount y el Permutador de calor, su valor superaba el $\frac{1}{4}$ de UIT, y por tratarse de activos adquiridos en desembolsos posteriores debían incorporarse al valor del activo fijo por cuanto mejoran la condición de los mismos y que tal situación necesariamente originaría futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar.

En el caso de los rieles el auditor indicó que al cambiarse para reponer los anteriores se determina un incremento en su vida útil, por lo que debe activarse al ser rieles más modernos y una tecnología superior, que originan mayor rendimiento estándar.

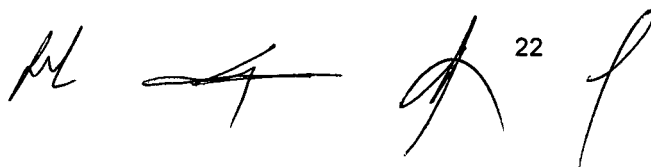
Respecto de los lubricadores mecánicos el auditor indicó que era un activo utilizado en el taller de mantenimiento de locomotoras y tienen una duración mayor de un periodo y su valor supera el $\frac{1}{4}$ de una UIT y por tanto debió activarse.

El 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1695 a 1700, en el que señaló que sin sustento técnico, la Administración calificó como mejoras los desembolsos efectuados, a pesar que no incrementan la vida útil, ni generan beneficios futuros.

En reiterada jurisprudencia de este Tribunal, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 147-2-2001, 09259-5-2001, 01217-5-2002, 03595-4-2003 y 00987-2-2009 se ha dejado establecido que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable, es el **beneficio obtenido en relación al rendimiento estándar originalmente proyectado**, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Asimismo, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09259-5-2001 y 17861-1-2012, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

De los resultados del Requerimiento N° 0122060001799 y del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011448, se observa que la Administración desconoció la deducción de los desembolsos reconocidos como gastos por la recurrente y sustentó el reparo en que tales gastos superaban $\frac{1}{4}$ de la UIT y que los bienes adquiridos originarían futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar del activo fijo, por lo que consideró que los bienes materia de reparo constituían dispositivos y/o componentes de otros activos y que los desembolsos efectuados debieron ser incorporados al valor del activo fijo.

 22



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

No obstante, pese a que la Administración sustenta el reparo en que los bienes adquiridos generarían futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar del activo fijo y que eran componentes de otros activos, no identificó el activo fijo cuyo rendimiento estándar supuestamente se habría incrementado y al que se debían adicionar los desembolsos posteriores materia de reparo.

En tal sentido, dado que a efectos de verificar si los desembolsos reparados suponían un incremento en la vida útil de algún activo principal, se requería en primer lugar, identificar tal activo, lo que no ha hecho la Administración, se advierte que el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede dejarlo sin efecto.

Si bien en la resolución apelada la Administración aduce que la recurrente no cumplió con identificar a que activos correspondían las adquisiciones reparadas, es necesario precisar que ello no le fue requerido a la recurrente durante la fiscalización, toda vez que mediante el Requerimiento Nº 0122060001799 la Administración únicamente solicitó sustentar el destino de los bienes reparados, pero circunscribió su pedido a la exhibición del Control de Activo Fijo y a la expresión contable que reflejara la contabilización y el destino de los bienes, verificándose que no le requirió que identificara a qué activos se había destinado cada adquisición.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que de la revisión de las páginas web de los fabricantes de los bienes observados, se advierte que el "Director de Navegación Honeywell"¹⁹ forma parte de los sistemas de información de vuelos electrónico; el "Flujómetro magnético Rosemount 8705TSA120C1W3NO (Flowtube)"²⁰ es un dispositivo electrónico para medir el caudal sin obstrucciones; los lubricadores mecánicos L.B. Foster y A&K Railroad²¹ se utilizan para aplicar lubricantes en los rieles para los trenes y se activan al pasar los trenes por los rieles a los que están unidos; el permutador de calor²² sirve para transferir calor entre dos medios separados y se pueden emplear en múltiples aplicaciones industriales, como por ejemplo, para condensar el vapor de las turbinas ; y los rieles A&K Railroad S/M y MF Wirth Rail Corp 115RE/56.89kg/metro²³, son cada una de las barras metálicas sobre las que se desplazan las ruedas de los trenes y tranvías; por lo que dado la naturaleza de dichos bienes, no es posible afirmar, sin mayores verificaciones, que los desembolsos efectuados debieron ser incorporados al valor del activo fijo.

Al haberse dejado sin efecto el reparo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos de la recurrente destinados a cuestionarlo.

¹⁹ Información obtenida de las siguientes páginas web:
http://www.honeywell.com/sites/aero/Displays_Electronics3_C7282E812-3A8E-422C-A286-2B5804F3A7A9_H755699A8-B69A-D69B-57EF-1C240B2B36B5.htm#t6cont
<https://commerce.honeywell.com/webapp/wcs/stores/servlet/eSystemDisplay?catalogId=10251&storeId=10651&categoryId=13982&langId=-4>
http://www51.honeywell.com/aero/common/documents/myaerospacecatalog-documents/ATR_Brochures-documents/Avionics-overview_ATR_6pg.pdf

²⁰ Información obtenida de las siguientes páginas web:
http://www.rosemount-transmitter.com/images/Rosemount_DP_Flowmeter_Rangeability.pdf
<http://www2.emersonprocess.com/siteadmincenter/PM%20Rosemount%20Documents/08705-0024.pdf>
http://www.rosemount-transmitter.com/images/Rosemount_Measurement_Solutions-Engaged_in_Your_Process.pdf
<http://www2.emersonprocess.com/en-US/brands/rosemount/Flow/Pages/index.aspx>
<http://www2.emersonprocess.com/en-US/brands/rosemount/Flow/Magnetic-Flowmeters/Pages/index.aspx>
<http://www2.emersonprocess.com/en-US/brands/rosemount/Flow/Magnetic-Flowmeters/8705-Flanged-Sensor/Pages/index.aspx>

²¹ Información obtenida de las siguientes páginas web:
http://www.lbfoster-railtechnologies.com/pdf/brochures/Friction_Mgmt_Brochure.pdf
<http://www.lbfoster.co.uk/friction-management-mechanical-lubricators.php>

²² Definición obtenida de: <http://www.aip.org/tip/INPHFA/vol-2/iss-4/p18.pdf>

²³ Información obtenida de las siguientes páginas web:
<http://www.akrailroad.com/products/115-lb-area-rail>
<http://www.akrailroad.com/products/133-lb-area-rail>
<http://www.wirthrail.com/es/products.htm>



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

- Cuenta 9200004 - Costo de producción: Reparación integral de turbina de la Planta Hidroeléctrica contabilizados como costo de producción S/.768,915.00 (importe ajustado²⁴)

Mediante el punto 4 del Anexo N° 3 adjunto al Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1155, 1159 y 1160, debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se aprecia de la constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito la naturaleza de las operaciones facturadas por la empresa Alstom Power Perú S.A., asimismo, debía sustentar con los contratos traducidos al castellano, orden de compra N° S4-32-11-P32210-2, cancelaciones, expresión contable y/o asientos por los cuales se destina contablemente la operación realizada según se detalla:

Periodo	Factura N°	Fecha de factura	Voucher	Razón Social	Afecto	Impuesto	Total factura
Ago-02	001-0000849	21/05/2002	C020801490	Alstom Power Perú S.A.	77,531.39	13,955.65	91,487.04
Ago-02	001-0000904	18/07/2002	C020801158	Alstom Power Perú S.A.	271,386.94	48,849.65	320,236.59
Oct-02	001-0000962	16/10/2002	C021005710	Alstom Power Perú S.A.	417,553.78	75,159.68	492,713.46

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1136 a 1141, en cuyo punto 4 del Anexo 3 indicó que el servicio brindado por Alstom Power Perú S.A. estuvo relacionado con el desmontaje y reparación de emergencia de los ejes y zapatas de una turbina de la planta hidroeléctrica de suches debido a que sufrieron daños severos (se fundieron) durante su funcionamiento, y agregó que en vista que los repuestos originales iban a demorar en ser importados desde Inglaterra, consideraron conveniente solicitar a Alstom Power Perú S.A. proceder a repararlos y volverlos a poner en funcionamiento a la brevedad posible, y que la reparación no significó una mejora al estándar de rendimiento original de la planta si no que restauró el rendimiento estándar evaluado originalmente.

En el punto 4 del Anexo N° 03 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1142 y 1143, el auditor consignó que según las Facturas N° 001-0000849, 001-0000904 y 001-0000962 el servicio prestado por Alstom Power Perú S.A. debió ser activado, y precisó que de acuerdo a la Orden de Compra N° S4-32-11-P32210-2 el servicio comprendió el desmontaje del grupo turbina, la reparación integral del estátor del generador, incluyendo suministros de bobinas nuevas, cuñas, cajas y todos los consumibles, desmontaje de bobinas, instalación de bobinas y cuñas nuevas, pruebas eléctricas de recepción, lo que constituye una reparación integral del estátor del generador, que incluye el suministro de bobinas nuevas, repuestos, desmontaje e instalación, así como sus pruebas y recepción, por lo que se trata de desembolsos posteriores que mejoran la condición del activo debido a que al repararse determina una nueva vida útil y también genera un rendimiento estándar superior al activo fijo hasta antes de la prestación del servicio por Alstom Power Perú S.A.

Asimismo, el auditor agregó que la recurrente en su escrito de respuesta manifestó que lo que se pretendía era la adquisición de repuestos importados para la reparación de ejes y zapatas de una turbina de la planta hidroeléctrica que fue dañada y que por motivos de urgencia era conveniente reparar, lo que implicaba una mejora respecto del bien que había sufrido daños severos, que al cambiarle por bienes nuevos o reparados implican necesariamente tener una planta hidroeléctrica en mejores condiciones, ya que mejoran el rendimiento y la condición del activo y por ende su vida útil, por lo que los montos contabilizados como costo de producción debieron activarse.

²⁴ El monto reparado por la Administración corresponde a los importes consignados en las facturas observadas, luego de la aplicación de los factores de ajuste de corrección monetaria, de acuerdo con lo dispuesto en las Normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria aprobadas mediante Decreto Legislativo N° 797, toda vez que la Administración califica los desembolsos como parte de una partida no monetaria.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

El 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1695 a 1700, en el que señaló que sin sustento técnico, la Administración calificó como mejoras los desembolsos efectuados, a pesar que no incrementan la vida útil, ni generan beneficios futuros.

De lo expuesto se tiene que a efecto de determinar si los desembolsos observados constituyen un gasto o si debieron ser activados, es necesario determinar si corresponden a un mantenimiento o reparación o si por el contrario, constituyen una mejora de carácter permanente y originan un rendimiento mayor.

Sobre el particular, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 09259-5-2001, 01217-5-2002 y 17861-1-2012, entre otras, se ha establecido que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

En primer lugar, cabe indicar que si bien la recurrente al referirse al servicio prestado hace alusión a una turbina de la "planta hidroeléctrica de Suches", de acuerdo con la información de la Dirección Regional de Energía y Minas de Moquegua (obtenida en su página web²⁵), la recurrente cuenta con la Central Hidroeléctrica de Cuajone para uso propio, mas no con una planta de Suches, por lo que corresponde entender que la referencia a la planta de Suches, corresponde a la Central Hidroeléctrica de Cuajone.

Así se tiene que en las Facturas Nº 001-0000849, 001-0000904 y 001-0000962, de fojas 952, 956 y 965, emitidas por Alstom Power Perú S.A., se hace mención a la Orden de Compra Nº S4-32-11-P32210-2 y la Orden de Compra de Servicio Nº CZ200119, de fojas 955 y 959.

En el caso de la Orden de Compra Nº S4-32-11-P32210-2, de foja 959, se advierte que el servicio a prestar comprendía lo siguiente:

- Desmontaje del grupo turbina - generador (incluye mano de obra y transporte del personal en obra);
- Reparación integral del estátor del generador (incluye suministro de bobinas nuevas, cuñas, cajas y todos los consumibles, desmontaje de bobinas, instalación de las bobinas y cuñas nuevas, pruebas eléctricas de recepción);
- Mantenimiento del rotor;
- Cojinete guía del generador;
- Montaje y puesta en marcha del grupo (incluye mano de obra y transporte de personal en obra);
- Juegos de aguja y asiento (incluye desmontaje y montaje de los dos juegos);
- Reparación del eje del generador; y
- Asentado de las zonas de apoyo y empuje.

De la Orden de Compra de Servicio Nº CZ200119, de foja 954, se advierte que el servicio a prestar comprendía:

- Servicios adicionales al rotor - estátor - CL Cuajone;
- Servicio de montaje y puesta en marcha de los equipos reparados;
- Reparación de un laberinto para turbina;
- Fabricación de 6 deflectores de bronce para los cojinetes en el estátor; y
- Limpieza de rotor.

²⁵ En: http://www.diremmoq.gob.pe/files/electricidad/Anuario_Electricidad_2009.pdf



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Asimismo, de la Guía de Remisión N° 001-0003421, de foja 964, emitida con relación al servicio vinculado a la Orden de Compra N° S4-32-11-P32210-2, se aprecia que el servicio de Alstom Power Perú S.A. comprendió la entrega de un nuevo estátor.

De lo expuesto se evidencia que el servicio efectuado por Alstom Power Perú S.A. comprendió el desmontaje de las turbinas, un nuevo estátor del generador, suministros de bobinas nuevas, cuñas, cajas y todos los consumibles, es decir, se trata de servicios y bienes nuevos que permitieron volver a poner en condición de operatividad a la mini central de Cuajone, la que no se encontraba en operación, según lo consignado en el informe proporcionado por la propia recurrente.

Sobre el particular, en las centrales hidroeléctricas se cuenta con una unidad de generación, la que generalmente está compuesta de una tubería que transporta el agua hacia la **turbina**²⁶, en la cual se produce la primera transformación de la energía potencial del agua en energía mecánica, la que a su vez es transformada en energía eléctrica mediante un generador. De ello se advierte que la turbina es un componente fundamental de las centrales hidroeléctricas para la obtención de energía eléctrica.

Respecto del **generador**²⁷, se tiene que éste consta de dos partes: a) El **estátor**, que es la parte estática del generador y actúa como inducido; y b) El **rotor**, que es la parte móvil conectada al eje de la turbina y que actúa como inductor.

Acerca del **rotor**²⁸, se observa que éste es el elemento básico, puede estar constituido por un imán permanente o más frecuentemente, por un electroimán, que es un dispositivo formado por una bobina enrollada en torno a un material ferromagnético por la que se hace circular una corriente, que produce un campo magnético. Cuenta con palas, hélices, o cuchillas colocados alrededor de su circunferencia, de tal forma que el fluido en movimiento provoca una fuerza tangencial que impulsa la rueda y la hace girar.

Por su parte, el **estátor**²⁹ está constituido por bobinas por las que circulará la corriente, cuando el rotor gira, el flujo del campo magnético a través del estátor varía con el tiempo, por lo que se generará una corriente eléctrica, de lo que se aprecia la trascendencia de este elemento para la obtención de energía eléctrica.

De acuerdo con lo establecido en los párrafos 13 y 28 de la NIC 16, previamente citados, los desembolsos por partes componentes de un activo se deben contabilizar por separado cuando tienen vidas útiles diferentes, así como los componentes que pueden requerir reemplazo a intervalos regulares, supuestos en los que los componentes así como **los desembolsos incurridos al reemplazarlos o renovarlos** se contabilizan como activos separados, señalándose como ejemplo los motores de una aeronave.

En tal sentido, dado que los servicios prestados por Alstom Power Perú S.A. comprendieron, entre otros, la entrega de un nuevo estátor, componente fundamental del generador que a su vez es el elemento fundamental de la turbina, lo que permitió poner en estado de operatividad la planta, los servicios prestados ampliaron el rendimiento de la turbina más allá del estándar originalmente proyectado, y al tener mayor vida útil debieron ser activados, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley y procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

²⁶ Definición obtenida de las siguientes páginas web:

<http://acer.forestales.upm.es/basicas/udfisica/asignaturas/fisica/magnet/generador.html>

<http://ocw.unican.es/ensenanzas-tecnicas/centrales-de-generacion-de-energia-electrica/materiales/bloque-energia-III.pdf>

²⁷ Ídem.

²⁸ Ídem.

²⁹ Ídem.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Acerca de lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha ofrecido medio probatorio alguno que evidencie que los egresos incurridos por la empresa debían formar parte del costo de los mismos, ni sustento técnico que acredite que se ha incrementado su vida útil o que se trata de mejoras de carácter permanente, o que se trate de activos nuevos, cabe indicar que la Administración ha efectuado el reparo como consecuencia de analizar los servicios prestados a la recurrente, que comprendieron el desmontaje de las turbinas, un nuevo estátor del generador, suministros de bobinas nuevas, cuñas, cajas y todos los consumibles, desmontaje de bobinas, instalación de bobinas y cuñas nuevas, pruebas eléctricas de recepción, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente.

En cuanto a que habría cumplido con acreditar que los desembolsos efectuados por la empresa se destinaron a la reparación y mantenimiento de activos fijos y no aumentaron el valor de los bienes, es preciso indicar que según se ha expuesto en los considerandos precedentes, los servicios prestados por Alstom Power Perú S.A. constituyen mejoras debido a que incrementan el rendimiento de la turbina, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente en el sentido contrario.

Respecto de la aplicación del criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 17201 del 11 de junio de 1982, es necesario precisar que dicha resolución fue emitida con un marco normativo diferente al de autos, y que además, en el caso resuelto por la mencionada resolución se refería a un supuesto en el que se comprobó que los bienes adquiridos constituían repuestos, lo que no se verifica en el caso de autos.

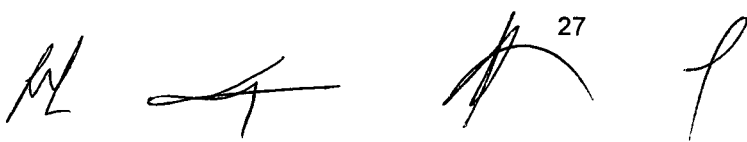
No resulta atendible lo expuesto por la recurrente en el sentido que la Administración no ha admitido las pruebas presentadas en la instancia de reclamación amparándose en el artículo 141º del Código Tributario ni la referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02407-2-2003 y 8657-4-2001, toda vez que de la revisión de la resolución apelada, de fojas 4157 vuelta a 4159 vuelta, se advierte que al analizar el presente reparo, la Administración ha expuesto sus fundamentos de hecho y de derecho por los que considera que los desembolsos efectuados debieron ser activados, y que no ha calificado el Informe Final de Montaje Mini Central Cuajone Nº 1 - Grupo Pelton Horizontal, elaborado por Alstom Power Perú S.A., como una prueba inadmisibles para efecto del análisis del reparo en mención.

Asimismo, en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 147-2-2001, 11792-2-2008, 11869-1-2008, 987-2-2009 y 13909-1-2008, cabe indicar que la documentación presentada por la recurrente y que obra en autos permite verificar que en el caso de los desembolsos vinculados a la turbina de la planta hidroeléctrica, correspondía que estos fueran considerados como un activo, por lo que no se requiere acreditación adicional por parte de la Administración a la que se deriva de la documentación que obra en autos, y en tal sentido, no resulta pertinente la jurisprudencia invocada.

El reparo efectuado no se sustenta en la remisión al artículo 162º de la Ley del Procedimiento Administrativo General ni en que el valor de los bienes adquiridos supere el ¼ de UIT, como aduce la recurrente, sino en los fundamentos expuestos en los considerandos precedentes.

- **Cuenta 9200004 - Costo de producción: Adquisición de un motor principal para perforadora contabilizados como costo de producción - S/.321,896.00 (importe ajustado)**

Mediante el punto 3 del Anexo Nº 3 adjunto al Requerimiento Nº 0122060001799 de fojas 1155, 1159 y 1160, debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se aprecia de la constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito el motivo por el cual la compra de un motor H5811 ASM: principal para perforadora, fue registrada como costo de producción, cuando debió ser activada, el sustento debía señalar fundamentos de hecho y derecho, así como documentos como contratos, orden de compra, así como

 27



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

la documentación que acreditara la instalación del motor principal de la perforadora, señalar también el código y el registro del activo fijo de la perforadora por la cual se adquirió dicho motor según detalle:

Periodo	Factura Nº	Fecha factura	Voucher	Razón social	Afecto ³⁰	Impuesto	Total facturado
May-02	001- 000988	29/05/02	C020507316	P & H Minepro Services Perú S.A.	S/.317,139.00	S/.57,085.02	S/.374,224.02

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1136 a 1141, en cuyo punto 3 del Anexo 3 indicó que el motivo por el que registró como costo de producción y no se activó el importe de la compra del motor es que como parte del programa de mantenimiento programado para el equipo, se detectó una falla en el motor principal, ante lo cual se tomó la determinación de adquirir de forma urgente un motor nuevo para reemplazar al deteriorado, este hecho no modificó la vida útil del bien ni le dio una mayor capacidad en su rendimiento estándar evaluado originalmente, práctica contable acorde con la NIC 16 que se constituye como principio de contabilidad generalmente aceptado, y precisa que el valor original de la perforadora fue US\$1'850,447.21.

En el punto 3 del Anexo N° 03 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1143 y 1144, el auditor consignó que el motor principal de la perforadora fue registrado contablemente como costo de producción cuando debió ser activado, y como sustento de la observación señaló que el motor principal no fue adquirido para revenderlo sino para reponer otro motor deteriorado, dañado o siniestrado, por lo que el nuevo motor aumentó el valor del bien y su vida útil, y mejorará el rendimiento estándar de la maquinaria a partir del cambio de motor, con respecto a la maquinaria con el motor reemplazado.

El 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1695 a 1700, en el que señaló que sin sustento técnico, la Administración calificó como mejoras los desembolsos efectuados, a pesar que no incrementan la vida útil, ni generan beneficios futuros.

De fojas 967 a 969, obran copias de la factura reparada que fue emitida por la adquisición de un motor H5811 ASM: principal para perforadora; la respectiva guía de remisión donde se indica que el bien adquirido es un motor eléctrico de inducción; y la Orden de Compra N° S4-36-11-P28394-2 en la que se consigna que el proveedor ofrece 2000 horas de garantía a partir del momento del funcionamiento del motor.

Este Tribunal, en las Resoluciones N° 130-4-2007 y 9771-3-2009, entre otras, ha señalado que siendo el cambio del motor de un vehículo destinado a obtener un beneficio del más allá de su rendimiento estándar originalmente proyectado, corresponde que éste sea activado.

El criterio referido resulta concordante con lo establecido en los párrafos 13 y 28 de la NIC 16, previamente citados, según los cuales los desembolsos por partes componentes de un activo se deben contabilizar por separado cuando tienen vidas útiles diferentes, así como los componentes que pueden requerir reemplazo a intervalos regulares, supuestos en los que los componentes así como **los desembolsos incurridos al reemplazarlos o renovarlos** se contabilizan como activos separados, señalándose como ejemplo los motores de una aeronave.

En tal sentido, de acuerdo con lo expuesto, dado que el desembolso por la adquisición del Motor H5811 ASM tuvo por finalidad cambiar el motor principal dañado de la perforadora, correspondía que la recurrente activara el desembolso efectuado por el referido motor, debido a que éste originaba un

³⁰ El reparo corresponde al importe de S/.317,139.00 ajustado.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

incremento en el rendimiento de la perforadora más allá del estándar originalmente proyectado, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley y procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se ha acreditado que los egresos incurridos por la empresa en la reparación y mantenimiento de sus bienes del activo fijo, debían formar parte del costo de los mismos al haber incrementado su vida útil o que se trataba de mejoras de carácter permanente, es pertinente destacar que tal como se ha señalado en los considerandos precedentes, la adquisición de un motor nuevo supone un incremento en el rendimiento del activo, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente.

Acercas de lo señalado por la recurrente referido a que ha acreditado que los desembolsos se destinaron a la reparación y mantenimiento de activos fijos y no aumentaron el valor de los bienes, y a la aplicación del criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17201 del 11 de junio de 1982, es necesario precisar que dicha resolución fue emitida con un marco normativo diferente al de autos, y que además, en el caso resuelto por la mencionada resolución se refería a un supuesto en el que se comprobó que los bienes adquiridos constituían repuestos, lo que no se verifica en el caso de autos, en el que por el contrario, se colige que el motor de la perforadora incrementará su rendimiento estándar, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

Con relación al argumento relativo a que la carga de la prueba correspondía a la Administración y que el reparo se basa únicamente en el dicho del auditor, es necesario precisar que en el caso de autos durante la etapa de fiscalización se solicitó de forma expresa a la recurrente que sustentara el motivo por el que la compra del motor H5811 ASM principal para perforadora se cargó al gasto y que señalara los fundamentos de hecho y derecho, por lo que la carga de la prueba correspondía a la recurrente, habiéndose ésta limitado a señalar que se trató de una reparación, lo que no enerva que la instalación de un nuevo motor en el activo supone un incremento de su rendimiento estándar, por lo que carece de sustento lo expuesto por la recurrente.

Lo expuesto resulta acorde con lo dispuesto por el artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio y corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones, de lo que se colige que correspondía a la recurrente acreditar su dicho, entre otros, mediante la presentación de informes sustentatorios, lo que no hizo.

Asimismo, de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, no resulta atendible el argumento relativo a que la Administración se habría limitado a sustentar el reparo en la mención del artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, dado que la Administración ha expuesto sus fundamentos de hecho y de derecho por los que considera que los desembolsos efectuados debieron ser activados, por lo que el reparo se encuentra debidamente sustentado.

No resulta atendible lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha admitido las pruebas presentadas en la instancia de reclamación amparándose en el artículo 141° del Código Tributario, ni la referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02407-2-2003 y 8657-4-2001, toda vez que de la revisión de la resolución apelada, de fojas 4159 vuelta a 4161 vuelta, se advierte que al analizar el presente reparo, la Administración ha expuesto los fundamentos de hecho y de derecho por los que considera que los desembolsos efectuados debieron ser activados, no advirtiéndose la existencia de medio probatorio alguno vinculado al presente reparo que hubiera sido calificado como una prueba inadmisibles por la Administración.

Asimismo, en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 147-2-2001, 11792-2-2008, 11869-1-2008, 987-2-2009 y 13909-1-2008, cabe indicar que la documentación presentada por la recurrente y



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

que obra en autos permite verificar que en el caso de los desembolsos vinculados al motor materia de reparo, correspondía que estos fueran considerados como un activo, por lo que no se requiere acreditación adicional por parte de la Administración a la que se deriva de la documentación que obra en autos, y en tal sentido, no resulta pertinente la jurisprudencia invocada.

5. Obras en vías de acceso público por corresponder a actos de liberalidad, las mismas que no cuentan con la resolución respectiva del sector correspondiente - S/.495,590.76.

De la revisión del Anexo 5 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0011448, de fojas 4084 a 4086, se observa que la Administración reparó para efecto del Impuesto a la Renta el monto de S/.495,590.76 correspondiente a obras de parchado y recarpeteo de calles de Botiflaca y parchado y sello asfáltico en cruce binacional, las que corresponden a vías de acceso públicos, por cuanto no cuenta con resolución del sector correspondiente y por tanto son actos de liberalidad, reparo que se sustenta en el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el referido Anexo 5, la Administración precisa que la recurrente construyó vías de acceso a la concentradora de Cuajone, realizados según Contrato Nº 5802-08 suscrito con Aureum Constructores S.A.C., dichas vías se encuentran activadas, y que mediante un anexo suplementario al referido contrato se realizaron obras de parchado y recarpeteo de calles de Botiflaca y sello asfáltico en cruce binacional hasta la concentradora, las que fueron deducidas como gasto, sin embargo al no haberse acreditado el cumplimiento de las formalidades de las normas especializadas (Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería y reglamento), no ser de propiedad de la recurrente y ser de acceso público, por lo que son un acto de liberalidad no deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Mediante el punto 1 del Anexo Nº 3 adjunto al Requerimiento Nº 0122060001799 de fojas 1155, 1159 y 1160, debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se aprecia de la constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación respectiva, los servicios prestados por la empresa Aureum Constructores S.A.C. según los comprobantes detallados en el anotado anexo, para lo cual debía exhibir, entre otros, contrato principal, valorización y avance de obra, anticipos y cancelación, expresión contable, acta de entrega por parte del contratista y/o acta de recepción de parte del contribuyente y anotación en el registro de Control de Activo Fijo de las obras concluidas recibidas.

Entre los servicios detallados en el referido Anexo 2, se encontraban los correspondientes a los siguientes comprobantes de pago:

Factura Nº	Fojas	Fecha	Proveedor	Importe afecto
002-00656	999	30-Oct-02	Aureum Constructores S.A.C.	S/.25,470.94
002-00655	994	30-Oct-02		S/.36,583.33
002-00669	989	27-Nov-02		S/.307,209.83
002-00686	984	19-Dic-02		S/.6,737.52
002-00685	980	19-Dic-02		S/.20,282.22
002-00684	975	19-Dic-02		S/.34,771.12
002-00671	972	27-Nov-02		S/.64,535.84

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1136 a 1141, en cuyo punto 1 del Anexo 3 indicó que los servicios prestados por Aureum Constructores S.A.C. tuvieron dos etapas, la primera referida a las vías de acceso a la concentradora de Cuajone y la segunda correspondiente a los trabajos de parchado, reparación y recarpeteo de vías públicas ubicadas en el cruce la carretera binacional hasta el límite de ingreso a la



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

concentradora y calles de Villa Botiflaca, las que se encontraban dentro de la concesión, y agregó que los desembolsos se consideraron como gasto del ejercicio debido a que se trataba de trabajos de reparación y mantenimiento de vías, que si bien están dentro de la concesión, son de acceso público.

En el punto 1 del Anexo N° 03 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799 de fecha 10 de octubre de 2006, de fojas 1145 y 1146, el auditor señaló que de la verificación de los documentos presentados, libros y registros contables, se tiene que la recurrente construyó vías de acceso a la concentradora Cuajone (que se encuentra activada), para lo cual celebró el Contrato N° 5802-08 con Aureum Constructores S.A.C., empresa que realizó trabajos de mejoras de las vías de acceso, y posteriormente suscribió un suplemento del referido contrato, para realizar obras de parchado y recarpeteo de calles Botiflaca y parchado y sello asfáltico en el cruce binacional hasta la concentradora, los que fueron deducidos como gasto a través de la Cuenta 92 - Costo de Producción, y que dichas obras no debieron ser consideradas como gastos, por lo que reparó el gasto correspondiente a los servicios consignados en las Facturas N° 002-0000656, 002-0000655, 002-0000669, 002-0000686, 002-0000685, 002-0000684 y 002-0000671 emitidas por Aureum Constructores S.A.C.

Posteriormente, el 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito signado como Expediente N° 000-TI0002-2006-210058-5, de fojas 1695 a 1700, en el que indicó que "los egresos incurridos en la reparación de vías públicas no pueden ser activados, ya que dichos bienes (carreteras) no son propiedad de SPCC sino del Estado. Se trata en consecuencia de un gasto deducible tributariamente en el ejercicio, de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por estar vinculado a la generación de rentas gravadas" y citó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003.

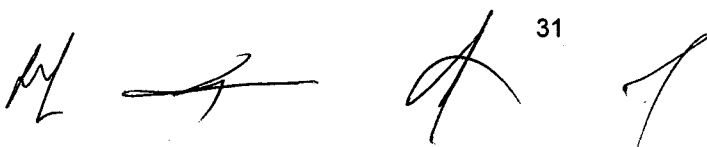
De conformidad con el inciso d) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al período acotado, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

En tanto, según el artículo 37° del citado Texto Único Ordenado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Mediante la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, se precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera 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.

Por su parte, el inciso d) del artículo 72° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad, entre otros beneficios, el que las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público, serán deducibles de la renta imponible, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente.

Asimismo, según el artículo 7° del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera, aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EM, para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° del Texto Único Ordenado, el concepto de infraestructura de servicio público comprende entre otras, las obras viales, y se considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.





Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

El citado artículo agrega que la deducción de la renta imponible de estas inversiones sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación, y que en todos los casos, el titular de actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realice.

El artículo 8º del anotado reglamento señala que el titular de actividad minera deberá presentar a la Dirección General de Minería, una memoria descriptiva, presupuesto y cronograma de la inversión que se proponga realizar en infraestructura de servicio público, la Dirección General de Minería, dentro de los cinco días calendario siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, remitirá dicho programa al Sector competente, el cual, en un plazo de treinta días calendario, contado a partir de la fecha de su recepción, resolverá sobre el mismo.

Con relación a lo dispuesto por la Ley General de Minería, mediante Resolución Nº 05732-5-2003 este Tribunal ha señalado que en el caso de los gastos efectuados en reparación y rehabilitación de carreteras, previamente el Sector debía calificar si tales inversiones podían ser consideradas como obras de infraestructura (lo cual no se desprende de las normas reseñadas pues no definen su alcance) y de ser así evaluar si procedía su aprobación.

Dado que ello no se verifica en el presente caso, corresponde analizar si de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, los gastos realizados por la recurrente son deducibles.

De acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, y según se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01918-1-2012, 18285-1-2011, 1275-2-2004 y 710-2-99, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.

Adicionalmente, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 13558-3-2009, 04807-1-2006 y 01932-5-2004, se ha señalado que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, deben tener el **carácter de extraordinarios e indispensables** para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

Del mismo modo, en la Resolución Nº 05732-5-2003 este Tribunal señaló que era necesario determinar si los gastos realizados en la rehabilitación y reparación de carreteras, eran indispensables y extraordinarios para poder trasladar los minerales desde el yacimiento minero, poniendo como ejemplo de estos últimos, los que se realizaran como consecuencia del Fenómeno del Niño, en cuyo caso sí se considerarían como gasto necesario para efecto del Impuesto a la Renta y por lo tanto podían ser aplicados como crédito fiscal.

En el caso de autos, de la revisión de las Facturas Nº 002-00656, 002-00655, 002-00669, 002-00686, 002-00685, 002-00684 y 002-00671, y de la cláusula segunda de la Primera Suplementaria del Contrato Nº 5802-08, de fojas 1047 a 1049, se observa que corresponden a los trabajos complementarios contratados por la recurrente a Aureum Constructores S.A.C. para la realización de las obras "parchado y recarpeteo de calles de Villa Botiflaca" y "parchado y sello asfáltico en vía cruce Binacional hasta Concentradora".

Del detalle del presupuesto elaborado por Aureum Constructores S.A.C., de fojas 1039 a 1041, se aprecia que las obras de "parchado y recarpeteo de calles de Villa Botiflaca" comprendía el parchado

32



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

y recarpeteo en las avenidas Central y Plaza de Villa Botiflaca; alcantarillas de drenaje en Av. Plaza y "frente a balanza"; y parchado y sello asfáltico en calles de Villa Botiflaca, frente a mercantil e ingreso a mercados de Villa Botiflaca, es decir, las obras no se realizaron dentro de la Concentradora, sino en las calles de la Villa Botiflaca.

Asimismo, del detalle del presupuesto para el "parchado y sello asfáltico en vía cruce Binacional hasta Concentradora", de foja 1018, se advierte que las obras se efectuarían desde la Garita de la Concentradora hasta Mecánica Liviana y en diversos tramos de la Vía Cruce Binacional hasta la Concentradora, esto es, las obras se realizaron en carreteras hasta la entrada de la Concentradora.

Los servicios consignados en los citados presupuestos y los avances efectuados se detallan en las valorizaciones de Trabajos Complementarios de fojas 971, 974, 977 a 979, 982, 983, 986 a 988, 991 a 993, 997 y 998, que se describen en las facturas reparadas.

De lo expuesto, se aprecia que las obras realizadas no son gastos de carácter extraordinario, sino que corresponden a actividades periódicas de conservación de vías, las que correspondía que fueran efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional - Provías Nacional, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo Nº 033-2002-MTC, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13558-3-2009.

Por lo tanto, dado que la recurrente asumió la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto deducible, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado.

Con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que de acuerdo con la Resolución Nº 05732-5-2003, no le resulta aplicable la Ley General de Minería ni su reglamento y que debe verificarse la causalidad de los gastos efectuados, es pertinente resaltar que mediante la Resolución Nº 05732-5-2003 este Tribunal señaló que en el caso de gastos efectuados en reparación y rehabilitación de carreteras, previamente el Sector debe calificar si tales inversiones pueden ser consideradas como obras de infraestructura, lo que no se verifica en el presente caso, por lo que si bien no resultan aplicables la Ley General de Minería y su reglamento, ello no enerva que al analizar si de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, los gastos realizados por la recurrente son deducibles, se haya establecido que estos constituyen un acto de liberalidad, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente.

No resulta atendible lo alegado acerca que la carretera a la que se ha dado mantenimiento y reparación es utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, los gastos efectuados están directamente vinculados a la generación de rentas gravadas, toda vez que dicha circunstancia no enerva que los gastos asumidos por la recurrente correspondan a un gasto de mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero, lo que constituye una liberalidad de la empresa.

Sobre tal punto, cabe agregar que en el Informe General de la fiscalización 2002, de foja 2101, adicionalmente se precisa que las obras realizadas en las calles de la Villa Botiflaca no fueron realizadas en los límites de la concesión minera.

Acerca de lo expuesto por la recurrente relativo a que debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Poder Judicial en la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del 4 de abril de 2008 del Expediente Nº 600-2007 -mediante la que se resolvió la demanda contenciosa administrativa



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07263-1-2004³¹-, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 34° de la Ley N° 27584, modificado por Decreto Legislativo N° 1068, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo³², el citado pronunciamiento no resulta aplicable al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 14909-3-2011 y 19461-3-2011, entre otras.

Asimismo, si bien la recurrente hace referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08917-5-2012 en la que se habría establecido que el gasto por labor de mantenimiento de carreteras están ligados a la actividad minera y cumplen con el principio de causalidad, es necesario precisar que dicha resolución se limita a dar cumplimiento al mandato del Poder Judicial respecto del procedimiento demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04807-1-2006, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, contenido en la Sentencia de 5 de mayo de 2009 emitida en la Apelación N° 2952-2008 – Lima - Impugnación de Resolución Administrativa, que revocó la sentencia apelada que había declarado infundada en todos sus extremos la demanda y reformándola, ordenó a este Tribunal que emitiera nuevo pronunciamiento de conformidad con las consideraciones establecidas en la indicada sentencia.

En tal sentido, en la Resolución N° 08917-5-2012 al emitir nuevo pronunciamiento respecto del reparo al crédito fiscal por los gastos efectuados por el servicio de mantenimiento de carreteras, señaló que “dado que la sentencia en cumplimiento ha concluido que los referidos gastos cumplen con el requisito de causalidad, y como consecuencia de ello, generan crédito fiscal, corresponde disponer se revoken las Resoluciones de Intendencia N° 095-014-0000020/SUNAT, 095-014-0000035/SUNAT y 095-014-0000062/SUNAT emitidas el 25 de setiembre y 28 de noviembre de 2003 y 12 de marzo de 2004, respectivamente, y se dejen sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 092-03-0000870, 092-03-0000899, 092-003-0000015 a 092-003-0000017, y las Resoluciones de Multa N° 092-02-0001673, 092-02-0001726 y 092-002-0000029 a 092-002-0000031, por sustentarse en las primeras”, de lo que se advierte que mediante la resolución en mención, no se ha modificado el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la jurisprudencia citada en los considerandos precedentes, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente.

Respecto del criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01424-5-2005 que reconoce la causalidad de los gastos de responsabilidad social, es necesario precisar que la anotada resolución se refiere al supuesto del cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, supuesto que no se verifica en el caso de autos, por lo que no resulta aplicable.

Acerca de que resulta insólito que se desconozca el gasto efectuado debido a que constituye un beneficio indirecto para las comunidades aledañas, es necesario precisar que el reparo se sustenta en que el asumir un gasto de mantenimiento rutinario que correspondía ser efectuado por un tercero, constituye un acto de liberalidad y como tal no califica como un gasto deducible, por lo que no resulta relevante si las comunidades aledañas se benefician o no de la liberalidad de la recurrente.

En cuanto a la remisión efectuada por la recurrente a los argumentos relativos a la diferencia entre adquisiciones que califican como mejoras de carácter permanente y aquellas que constituyen gasto o costo, a fin de sustentar que el mantenimiento urgente de las carreteras y vías de acceso no tiene por finalidad incrementar el valor de los mismos ni su vida útil, sino únicamente restaurar su rendimiento estándar, cabe indicar que dicha distinción no resulta relevante toda vez que éste se refiere a la causalidad del gasto.

³¹ A la que hace referencia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08999-3-2009.

³² Dicha norma dispone que las decisiones adoptadas en casación por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República constituirán doctrina jurisprudencial en materia contencioso administrativa.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

6. Omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 por modificación de los coeficientes aplicables.

De la revisión de la Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011436 a 012-003-0011447 y sus respectivos anexos, de fojas 4050 a 4076, se aprecia que fueron emitidas por las omisiones referenciales determinadas respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 como consecuencia del cambio de coeficiente en base a los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001.

Al respecto, mediante la Resolución N° 09148-3-2012, este Tribunal emitió pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0150140006982, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0006234 a 012-003-0006245, 012-003-0006248 y 012-003-0006476 a 012-003-0006488, giradas por pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios 2000 y 2001 e Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a diciembre de los años 2000 y 2001.

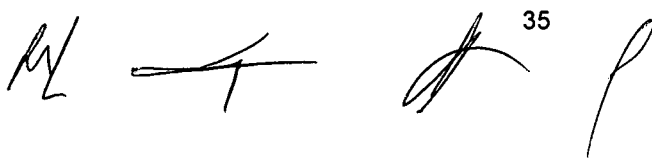
Mediante la Resolución N° 09148-3-2012 se revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140006982 en el extremo referido a los reparos por concepto de provisiones de vacaciones no devengadas, deducción por asignación y movilidad vacacional y dispuso que la Administración procediera conforme con lo expuesto en dicha resolución, y la confirmó en lo demás que contiene.

En ese sentido, toda vez que las omisiones referenciales a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2002, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011436 a 012-003-0011447, tienen como sustento la modificación al coeficiente aplicable para el pago a cuenta de los citados meses, sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, que fue materia de pronunciamiento mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09148-3-2012, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración estar a lo resuelto en dicha Resolución del Tribunal Fiscal y procede a reliquidar las omisiones, de ser el caso.

En cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que al haber impugnado las acotaciones respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, los efectos de los reparos se encuentran suspendidos, cabe precisar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 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 ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración 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 y sus pagos a cuenta 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 resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

El artículo 115° del Código Tributario regula la exigibilidad de la deuda tributaria respecto de los procedimientos de cobranza coactiva, por lo que no enerva lo expuesto en el considerando precedente.

La suspensión de la ejecutoriedad de los actos de la Administración al ser impugnados está limitada a su exigibilidad coactiva, toda vez que no puede ser materia de cobro forzoso una deuda cuya cuantía se encuentra impugnada, lo que no enerva que los valores impugnados surtan plenos efectos legales.

 35



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

Respecto de la petición de la recurrente a efecto que se resuelva el Expediente Nº 4047-2008, cabe indicar que dicho expediente ha sido materia de pronunciamiento mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09148-3-2012.

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. Reparó a las exportaciones realizadas por utilizar un tipo de cambio que no corresponde al autorizado.

De los Anexos Nº 4.1 y 8 adjuntos a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de fojas 4017 a 4020, 4026, 4030, 4031, 4034, 4035, 4038 y 4039, en los periodos de enero, julio y setiembre de 2002, se advierte que la Administración reparó las diferencias en la determinación de las exportaciones realizadas por utilizar un tipo de cambio distinto al autorizado, y sustentó el reparo en los artículos 4º y 5º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Decreto Supremo Nº 126-94-EF y en el numeral 17 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF.

Mediante el acápite a) del punto 1 del Anexo Nº 1 adjunto al Requerimiento Nº 0122060001799, de fojas 1158 a 1160, que fue debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se verifica de la respectiva constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente que efectuara los descargos correspondientes a las observaciones a las exportaciones realizadas por utilizar un tipo de cambio distinto al autorizado, en enero, julio y setiembre de 2002, según se detalla:

Periodo	Facturas Nº	Fecha de emisión ³³	Importe reparado	Tipo de cambio según:			
				Recur-rente	Adm.	El Peruano	Fecha de publicac.
Ene-02	021-1385 a 021-1395, 025-120, 025-121 y 026-219	31-Dic-01	(16,562.95)	3.442	3.441	3.441	28-Dic-01
	021-1432 a 021-1435 y 027-237	26-Ene-02		3.464	3.462	3.462	25-Ene-02
Jul-02	21-1780 a 21-1787 y 27-289 a 27-291	06-Jul-02	(57,045.05)	3.536	3.524	3.524	05-Jul-02
Set-02	25-170	28-Set-02	(3,993.06)	3.647	3.639	3.639	27-Set-02

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1140 y 1141, en cuyo punto 1 del Anexo 1 indicó que había actuado en estricta observancia del Reglamento de Notas de Crédito Negociables y que había aplicado el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros según el siguiente detalle:

Periodo	Facturas emitidas	Tipo de cambio	Al cierre de operaciones del día
Ene-02	31-Dic-01	3.442	28-Dic-01
	26-Ene-02	3.464	25-Ene-02
Jul-02	06-Jul-02	3.536	05-Jul-02
Set-02	28-Set-02	3.647	27-Set-02

³³ Cabe indicar que en su mayoría, las fechas de emisión de los comprobantes de pago corresponden a días sábado en el que no se publicaron el tipo de cambio en el diario oficial "El Peruano", por lo que para determinar el valor FOB de la declaración de exportación correspondía utilizar el último tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

En el punto 1 del Anexo N° 01 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1150 a 1153, el auditor consignó que la recurrente no aplicó el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, o en su defecto el último publicado, sino que utilizó los tipos de cambio del 28 de diciembre de 2001, 25 de enero, 5 de julio y 27 de julio de 2002 publicados el 2 de enero, 28 de enero, 8 de julio y 30 de setiembre de 2002, por lo que procedió a determinar las diferencias en los periodos de enero, julio y setiembre por S/.(16,562.95), S/.(57,045.05) y S/.(3,993.06), respectivamente.

El 20 de octubre de 2006, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1695 a 1700, en el que reiteró lo señalado en su escrito de fecha 27 de setiembre de 2006.

Al respecto, según el numeral 17 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, en el caso de operaciones realizadas en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, salvo en el caso de las importaciones en donde la conversión a moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la mencionada Superintendencia en la fecha de pago del Impuesto correspondiente, y en los días en que no se publique el tipo de cambio referido se utilizará el último publicado.

De conformidad con el inciso c) del artículo 5° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF, establece que a fin de determinarse el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta las notas de débito y crédito emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago y precisa que del monto de las exportaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá o adicionará, en su caso, el monto correspondiente a los ajustes efectuados mediante los documentos a que se refiere el párrafo anterior. Agrega que para determinar el valor FOB de la declaración de exportación, de las facturas de exportación de servicios y el valor de las notas de crédito, tratándose de operaciones realizadas en moneda extranjera, el tipo de cambio aplicable será el promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, en la fecha de emisión de las facturas correspondientes. En el caso de las notas de débito, el tipo de cambio será el mencionado en el párrafo anterior publicado en la fecha en que se emitió la mencionada nota de débito.

El citado inciso precisa que en los días en que no se publique el tipo de cambio, se utilizará el último que hubiese sido publicado.

De las copias de las publicaciones del tipo de cambio promedio ponderado venta efectuadas en el diario oficial "El Peruano" del 28 de diciembre de 2001, 25 de enero, 5 de julio y 27 de setiembre de 2002, respectivamente, de fojas 4373 a 4376, se verifica que la Administración ha considerado correctamente el tipo de cambio correspondiente al promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en el diario oficial "El Peruano", en la fecha de emisión del respectivo comprobante de pago, y en los días en que no se publicó, ha considerado el último tipo de cambio que hubiese sido publicado, conforme el artículo 5° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF antes citado, por lo que para las facturas emitidas el 31 de diciembre de 2001 ha considerado la publicación del 28 de diciembre de 2001, al ser la última efectuada en dicho periodo, en tanto que para las facturas emitidas el 26 de enero, 6 de julio y 28 de setiembre de 2002 ha considerado las publicaciones del 25 de enero, 5 de julio y 27 de setiembre de 2002, respectivamente, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Si bien la recurrente sostiene que ha aplicado el tipo de cambio correcto, esto es, el publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en el diario oficial "El Peruano" y ha adjuntado copias de

37



Tribunal Fiscal

N° 09478-1-2013

reportes de las publicaciones del tipo de cambio, de fojas 1129, 1131, 1133 y 1135, cabe señalar que en éstas no figura la fecha que habrían sido publicadas³⁴, por lo que no desvirtúan el reparo efectuado.

2. Reparos a las exportaciones realizadas no embarcadas en el periodo a los que corresponde la declaración pago.

Del Anexo N° 4.2 adjunto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de fojas 4025, 4042 y 4043, respecto al Impuesto General a las Ventas de mayo de 2002, se observa que la Administración determinó que la recurrente omitió consignar en dicho periodo exportaciones que fueron embarcadas el 31 de mayo de 2002, correspondientes a las DUE N° 1632002666 y 1632002667, por lo que adicionó el importe de S/.1'179,916.00 como exportaciones realizadas en el periodo de mayo y lo dedujo en el periodo de junio de 2002, según se aprecia del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de foja 4029, reparo que se sustenta en el artículo 5° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Mediante el acápite c) del punto 1 del Anexo N° 1 adjunto al Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1157 a 1160, debidamente notificado a la recurrente el 21 de setiembre de 2006 según se aprecia de la constancia de notificación de foja 1161, la Administración solicitó a la recurrente efectuar los descargos correspondientes a la observación a las exportaciones realizadas y declaradas en periodo distinto, entre las que incluyó a las DUE N° 1632002666 y 1632002667 que fueron embarcadas el 31 de mayo de 2002 y consideradas como exportaciones del periodo de junio de 2002.

En respuesta al requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de setiembre de 2006, de fojas 1140 y 1141, en cuyo inciso iii) del punto 1 del Anexo 1, indicó que las exportaciones de mayo de 2002 registradas en su contabilidad ascendieron a S/. 206'122,584.84, el que incluía las Facturas N° 025-147 y 025-148 por S/.890,897.86 y S/.289,017.79, sin embargo, al momento de realizar el cruce de información con la base de datos de Aduanas (SIGAD) detectó que estas facturas no se encontraban registradas debido a que fueron selladas con fecha 1 de junio de 2002, por lo que procedió a retirarlas del mes de mayo y diferirlas para ser incluidas en el periodo de junio de 2002, y que no presentó declaración rectificatoria por cuanto no afectaba el cálculo del saldo a favor materia de beneficio del exportador.

En el punto 1 del Anexo N° 01 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1150, 1152 y 1153, el auditor consignó que mantenía la observación efectuada, de acuerdo con el siguiente detalle:

Periodo	Factura N°	Fecha de emisión CPD	DUE N°	Fecha de embarque	Fecha de numerac.	Valor FOB Informado		
						SIGAD	Tipo de cambio	Reparo
						US\$	S/.	S/.
May-02	025-0147	31.05.2002	1632002667	31.05.2002	12.06.2002	257,261.87	3.463	890,897.86
	025-0148	31.05.2002	1632002666	31.05.2002	12.06.2002	83,458.79	3.463	289,017.79
Total								1'179,915.65

De conformidad con el artículo 4° del referido Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, la compensación o devolución del saldo a favor materia del beneficio a que se refiere el artículo 3° de esta norma, tendrá como límite el 18% de las

³⁴ Tal como lo señala la Administración en ellas se aprecia que se ha anotado a mano la fecha en que habría sido publicado el tipo de cambio.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

exportaciones realizadas en el período y cuando exceda dicho límite, éste podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación a los meses siguientes.

Según el inciso a) del artículo 5° de la citado Reglamento, a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta -en la exportación de bienes- el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas, que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la declaración jurada, para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación, siendo la fecha a considerar para determinar el monto de exportaciones del período la fecha de embarque de la mercancía, criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3204-2-2004, 0251-5-2001 y 0623-1-2000, entre otras.

En el caso de autos, dado que la propia recurrente ha reconocido que por un error en el SIGAD, las Facturas N° 025-147 y 025-148 que correspondían al periodo de mayo de 2002, fueron selladas en el periodo de junio de 2002, el ajuste efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, habiendo ésta procedido a reliquidar las exportaciones del periodo de junio de 2002, excluyendo las anotadas facturas, tal como se verifica del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de foja 4029, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

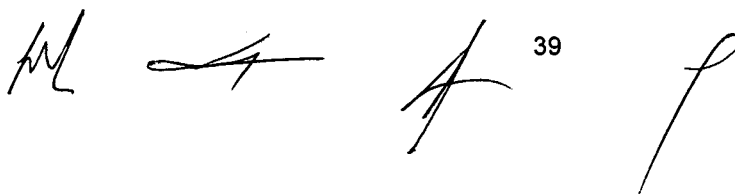
En cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no se encontrarían arreglados a ley los supuestos errores determinados por la Administración respecto del cálculo del saldo a favor materia de beneficio, cabe indicar que de acuerdo con las normas previamente citadas, la diferencia en las declaraciones juradas influye en la determinación del saldo a favor materia de beneficio, toda vez que su compensación o devolución tiene como límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período y el valor FOB de las declaraciones de exportación embarcadas en el periodo, por lo que no resulta atendible lo alegado.

3. Reparó a las exportaciones realizadas por declarar un mayor valor FOB de exportación al consignado en la DUE.

De la revisión del Anexo N° 4.3 adjunto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de foja 4024, se aprecia que la Administración reparó los importes de S/.749.00 y S/.595.00 en los valores FOB de las Facturas N° 026-0240 y 026-0259 correspondientes a los periodos de marzo y abril de 2002, reparo que se sustenta en el artículo 5° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Mediante el acápite b) del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122060001799, de foja 1158, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación a las exportaciones de marzo y abril de 2002 por declarar un mayor valor FOB de exportación en el caso de las Facturas N° 26-240 y 26-259, cuyos valores FOB según el SIGAD ascendían a US\$ 205,977.56 y US\$ 120,164.77, en tanto que la recurrente declaró los valores de US\$ 206,193.29 y US\$ 120,337.74, respectivamente.

En respuesta al requerimiento, la recurrente presentó escrito de respuesta, de foja 1140, y se limitó a señalar que el mayor valor FOB se debía a un ajuste de flete y seguro en el Air Way Hill, y que tales diferencias por los importes de S/.749.00 en marzo de 2002 y S/.595.00 en abril de 2002, no afectaron en absoluto el cálculo del saldo a favor materia de beneficio de marzo y abril de 2002, debido a su inmaterialidad y que presentó sendas declaraciones comunicando esta situación a Aduanas.





Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

En el punto 1 del Anexo N° 01 de los resultados del Requerimiento N° 0122060001799, de fojas 1150 a 1153, el auditor consignó que mantenía la observación efectuada.

Al respecto, el inciso a) del artículo 5° del citado Reglamento de Notas de Crédito Negociables, dispone que a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, en la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o períodos anteriores al que corresponda la declaración - pago, y que para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

Asimismo, obran en autos copias de las Resoluciones de Intendencia N° 012-4-09352/SUNAT y 012-4-09552/SUNAT de 16 de abril y 21 de mayo de 2002, de fojas 1816 a 1827, mediante las que se emitió pronunciamiento con relación a las solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio presentadas por la recurrente respecto de los periodos de marzo y abril de 2002.

De los Anexos N° 3 de las anotadas resoluciones, se advierte que al determinar el saldo a favor materia de beneficio por devolver a la recurrente de marzo y abril de 2002, la Administración efectuó reparos por S/.749.00 y S/.595.00 -importes que coinciden con el reparo materia de análisis- por "declarar mayor nivel del valor FOB de las exportaciones realizadas" en los citados periodos, y se autorizó la emisión de cheques no negociables a nombre de la recurrente por los importes de S/.22'414,315.00 y S/.24'617,212.00, respectivamente.

Es del caso indicar que según ha informado la Administración, mediante comunicación de foja 4391, la recurrente no impugnó las Resoluciones de Intendencia N° 012-4-09352/SUNAT y 012-4-09552/SUNAT.

De lo expuesto se aprecia que los importes reparados corresponden a las observaciones efectuadas al resolverse sus solicitudes de devolución de marzo y abril de 2002 que no fueron impugnadas, las que a su vez han sido expresamente reconocidas por la recurrente, quien se limitó a señalar que éstas no afectaron el cálculo del saldo a favor materia de beneficio, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley y procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que las diferencias reparadas son inmatrimoniales y no afectaron el cálculo del saldo a favor materia de beneficio, es pertinente reiterar lo señalado al analizar el reparo precedente, en el sentido que de acuerdo con las normas que regulan el saldo a favor materia de beneficio, la diferencia en las declaraciones juradas influye en la determinación del saldo a favor materia de beneficio, toda vez que su compensación o devolución tiene como límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período y el valor FOB de las declaraciones de exportación embarcadas en el período.

Respecto del alegato de la recurrente acerca de que la diferencia en el valor FOB acotada por la Administración se debe a un ajuste que no afectó el cálculo del saldo a favor materia de beneficio y que en todo caso se debió efectuar el cruce de información con Aduanas, toda vez que tal diferencia no sustenta la acotación efectuada, al carecer de base legal, es necesario precisar que según se evidencia de autos, la diferencia sí afectó el cálculo del saldo a favor materia de beneficio, tal como se verifica de las Resoluciones de Intendencia N° 012-4-09352/SUNAT y 012-4-09552/SUNAT, y adicionalmente, los importes reparados fueron expresamente reconocidos por la recurrente durante la fiscalización, en su escrito de foja 1140, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente en el sentido contrario.

   40 



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

4. Ajuste al crédito fiscal por pago indebido de servicios de telecomunicaciones efectuado por Telefónica del Perú S.A.; y
5. Reintegro del crédito fiscal por pago en exceso de servicios de agua potable efectuado por Sedapal.

Del Anexo N° 9 adjunto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de fojas 4013 a 4016, se aprecia que la Administración ajustó el crédito fiscal por el importe de S/.25,866.00 por pago indebido de servicios de telecomunicaciones efectuado por Telefónica del Perú S.A., reparo que se sustenta en el inciso a) del artículo 18° e inciso b) del artículo 27° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y en el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento, así como en los resultados del Requerimiento N° 0122060001579.

Asimismo, del referido Anexo N° 9, de fojas 4009 a 4012, se observa que la Administración reparó el reintegro del crédito fiscal por el importe de S/.5,313.00 por pago en exceso de servicios de suministro de agua potable efectuado por SEDAPAL, reparo que se sustenta en el inciso b) del artículo 27° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y en el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento, así como en los resultados del Requerimiento N° 0122060001579.

Según el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

De conformidad con el inciso b) del artículo 27° de la citada norma, del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado.

Por su parte, el numeral 1° del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que los ajustes a que se refieren los artículos 26° y 27° de la precitada ley se efectuarán en el mes en que se produzca las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122060001579, de foja 1731, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación sustentatoria original, contratos -traducidos al español de ser el caso-, libros, registros, asiento de diario, expresión contable, comprobantes de pago (facturas, boletas de venta, notas de crédito y débito), estados de cuenta y documentación correspondiente al origen de los ingresos a caja y demostrar su incidencia tributaria, es decir, si el ingreso se originó en una venta debía presentar el comprobante de pago y su afectación en la clase 7 (ventas) de igual forma la venta de activos u otras operaciones que fueran ingresos a caja que no reflejaran las operaciones que le dieron origen, o de tratarse de un pago en exceso por gasto incurrido se debía acreditar el ajuste a la clase 6 (gastos) o su contrapartida de la clase 7 (ingresos) de tal forma que demostrara que el exceso había sido neutralizado contablemente y por ende, su efecto tributario, entre otras, de las siguientes operaciones:

Código Transacción	Mes	Glosa	Cuentas		Total
			Cargo	Abono	
SPCC809453852008I	Feb-02	Devolución pago indebido Telefónica	1041554	4690004	S/.171,841.38
SPCC827066253009I	Ago-02	Devolución exceso Sedapal	1040174	4210024	S/.34,832.82



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 28 de agosto de 2006, de fojas 1710 y 1711, en el que señaló que el importe de S/.171,841.38 correspondía al registro contable Vº Nº I020200677 por concepto de la devolución de un pago indebido efectuado a Telefónica del Perú, en tanto que el importe de S/.34,832.82 correspondía al registro Vº Nº I020800512 por cobro excesivo en dos suministros efectuado por Sedapal.

• **Ajuste al crédito fiscal por pago indebido de servicio de telecomunicaciones efectuado por Telefónica del Perú S.A.**

En el caso de la devolución por pago indebido de Telefónica, la recurrente adjuntó copia del asiento contable del ingreso por el pago indebido, correspondiente al Comprobante Nº I020200677 con número de comprobante interno D-02-2002-0085324 y transacción group key Nº SPCC809453852008I, de foja 1644 y copia de la página 78 de su Registro Auxiliar de Compras de 11 de febrero de 2002, de foja 1643, en las que se observa la anotación de la operación observada, a la que corresponde un Impuesto General a las Ventas de S/.25,865.68, importe reparado por la Administración, así como copia de los reportes de movimientos del día en la cuenta corriente moneda extranjera del Banco Wiese Sudameris, de foja 1642.

En el punto 1.19 del acápite B) del numeral 1 del Anexo Nº 02 adjunto al Resultado del Requerimiento Nº 0122060001579, de fojas 1686, 1687 y 1689, el auditor señaló que del análisis y verificación de los documentos presentados, comprobantes de pago, registros contables, papeles de trabajo, concluía que según el reporte del Banco Wiese Sudameris presentado por la recurrente, ésta recibió una transferencia a dicha cuenta por US\$49,464.99, equivalente al importe de S/.171,841.38 y que "con Voucher SPCC805867045551I - C020103815 cargó a las cuentas 5975020661 (equivalente a la cuenta de 9400004 Gastos administrativos generales servicios públicos) por S/.144,491.74, 4029054 "Deuda Trib. Ley 25690 IGV Lima, Toquepala e Ilo" por S/.25,865.68 con abono a 4690004 "Otros Proveedores Nacionales" por S/.170,357.42 correspondiente a la provisión y anotación en el registro de compras folio 18 del recibo de teléfono de enero 2002."

Asimismo, el auditor agregó que "con voucher SPCC806552404119I - C020103815 carga a la cuenta 4690004 "Otros Proveedores Nacionales" con abono a 1041554 "Bco Wiese Sudameris" por el importe de S/.170,357.43 por el pago del recibo de teléfono", y agrega que "con voucher SPCC809454221552I - C020205787 carga a la cuenta 4690004 "Otros Proveedores Nacionales" por S/.170,357.42 con abono a las cuentas 3890564 "Cuentas Susp Imp. Pend Distrib a Costos" por S/.25,865.68 y 5975020661 (Equivalente a la cuenta de 9400004 Gastos administrativos generales Servicios Públicos) por S/.144,491.74", por lo que concluye que "cuando se paga a Telefónica del Perú S.A. se realiza el servicio más el Impuesto General a las Ventas registrándose en la cuenta 46, por tal motivo, cuando se devuelve el importe pagado en exceso, se debe también reintegrar el Impuesto General a las Ventas, en virtud de que se reversa la cuenta antes señalada que incluye el crédito fiscal, por lo que procede a reparar el importe de S/.25,865.68.

Mediante el escrito presentado el 20 de octubre de 2006, de foja 1700, la recurrente señaló que los artículos 26º y 27º de la Ley del Impuesto General a las Ventas establecen los mecanismos de ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal, en los casos de devoluciones, anulaciones y descuentos producidos con posterioridad a la realización de operaciones gravadas con el impuesto, por lo que al no haberse cumplido con tal formalidad no procedía efectuar la deducción del impuesto bruto ni el reintegro del crédito fiscal.

De la documentación que obra en autos se aprecia que respecto del periodo de febrero de 2002 la recurrente recibió la devolución de un pago en exceso efectuado a Telefónica del Perú S.A. por el servicio de telecomunicaciones del mes de enero de 2002, lo que según las normas citadas, implicaba que la recurrente debía ajustar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

No obstante, de la documentación presentada por la recurrente y lo señalado por ésta en sus escritos de respuesta al requerimiento, se verifica que la recurrente no realizó ajuste alguno, debido a que no se le emitió una nota de crédito por la devolución del dinero, a pesar que dicha circunstancia no enerva que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el ajuste correspondiente toda vez que se rectificó la operación original.

Por lo tanto, corresponde mantener el reparo, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no es correcto el ajuste al crédito fiscal en el caso de una anulación parcial por cuanto se requiere la emisión de una nota de crédito y ésta no fue emitida por su proveedor, cabe indicar que en el caso de autos, de la documentación evaluada y de lo señalado por la propia recurrente -que indicó que el importe reparado corresponde a la devolución de un pago en exceso efectuado a Telefónica del Perú S.A.-, se advierte que la devolución efectuada revierte la operación y en consecuencia no existe derecho al crédito fiscal, por lo que no resulta relevante la emisión de una nota de crédito.

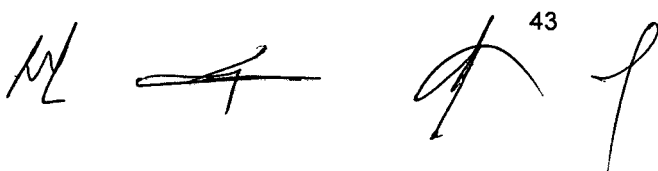
Acerca de lo alegado en el sentido que aun en el supuesto que se hubiera emitido la nota de crédito, ello no anula el gasto, sino que únicamente reduce su valor, es pertinente precisar que no es materia de reparo la procedencia de la deducción del gasto por el servicio prestado por Telefónica del Perú S.A., sino el ajuste que debió realizarse al haberse rectificado la operación original.

• Reintegro del crédito fiscal por pago en exceso de servicio de agua potable efectuado por Sedapal

En el caso de la devolución de Sedapal, la recurrente adjuntó copia del asiento contable del ingreso por el pago indebido, correspondiente al Comprobante Nº I020800512 con número de comprobante interno D-08-2002-00721885 y transacción group key Nº SPCC827066253009I, de foja 1659, copia del Memorándum Interno DASG-M-0897-02 de fecha 16 de agosto de 2002, de foja 1658, copia del Cheque Nº 00013609 011 661 0100000568 del Banco Continental emitido por Sedapal a nombre de la recurrente por el importe de S/.34,832.82, de foja 1656, así como copia del contrato de prestación de servicios y la factura emitida por Zizold y Compañía S.A. por la comisión de éxito por la devolución obtenida de Sedapal, de fojas 1646 a 1651.

En el punto 1.13 del acápite B) del numeral 1 del Anexo Nº 02 adjunto al Resultado del Requerimiento Nº 0122060001579, de fojas 1687 a 1689, el auditor señaló que del análisis y verificación de los documentos presentados, comprobantes de pago, libro Diario, libro Mayor, registros contables, papeles de trabajo, concluía que la recurrente firmó un contrato con Zizold y Cia S.A. para auditar los consumos de agua y de ser el caso, realizar las gestiones para obtener la devolución, que obtuvo la devolución por el cobro excesivo de dos suministros en Chacarilla y que recibió un cheque por S/.34,832.82 por el cobro en exceso, que "con Voucher SPCC827066253009I - I020800512 carga a la cuenta 1040174 "Banco de Crédito del Perú - Lima" con abono a la 4210024 "Proveedores Comerciales Nacionales" por el concepto de "Devolución Exceso Sedapal" ascendente a S/.34,832.82".

Asimismo, el auditor agregó que "con voucher SPCC827066458333I - C020800513 se carga a la cuenta 4210024 "Proveedores Comerciales Nacionales" con abono 5975020734 (Equivalente a la cuenta 9400004 "Gastos administrativos generales Servicios Públicos") correspondiente a la devolución cobro en exceso Sedapal por el importe de S/.34,832.82", y agrega que "cuando se paga a Sedapal se realiza el servicio más el Impuesto General a las Ventas registrándose en la cuenta 42 que incluye el crédito fiscal", por lo que concluye que procede reparar el crédito fiscal que no fue reintegrado por el importe de S/.5,313.48.

 43



Tribunal Fiscal

N° 09478-1-2013

De autos se advierte que para calcular el importe del Impuesto General a las Ventas a reintegrar, la Administración procedió a calcular el 18% incluido en el importe devuelto por Sedapal, el que asciende a S/.5,313.48 -que corresponde a la suma de S/.4,567.13 y S/.746.35-, según el siguiente detalle:

Pago en exceso	Intereses devengados	Impuesto General a las Ventas de:		Total
		Pago en exceso	Intereses devengados	
S/.21,772.26	S/.3,641.33	S/.3,919.01	S/.655.44	S/.29,988.04
S/.3,600.68	S/.505.07	S/.648.12	S/.90.91	S/.4,844.78
S/.25,372.94	S/.4,146.40	S/.4,567.13	S/.746.35	S/.34,832.82

Del cuadro precedente se advierte que la Administración incluyó dentro del Impuesto General a las Ventas por reintegrar al impuesto que corresponde a los intereses devengados.

Asimismo, del Memorándum Interno DASG-M-0897-02, de foja 1653, se advierte que según la recurrente los pagos en exceso están compuestos de la siguiente forma:

Suministro N°	Pago en exceso	Intereses devengados	IGV de los intereses	Total
2614445	S/.25,691.27	S/.3,641.32	S/.655.44	S/.29,988.03
2614444	S/.4,248.80	S/.505.06	S/.90.91	S/.4,844.77
	S/.29,940.07	S/.4,146.38	S/.746.35	S/.34,832.80

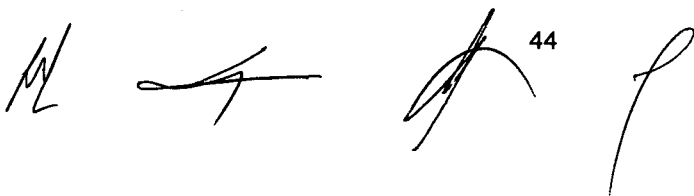
De lo expuesto, se verifica que el Impuesto General a las Ventas de los pagos en exceso ascendía únicamente a los siguientes importes:

Pagos en exceso sin IGV	IGV de los pagos en exceso	Pagos en exceso total
S/.21,772.26	S/.3,919.01	S/.25,691.27
S/.3,600.68	S/.648.12	S/.4,248.80
S/.25,372.94	S/.4,567.13	S/.29,940.07

En tal sentido, se encuentra acreditado que respecto del periodo de agosto de 2002, la recurrente recibió la devolución de un pago en exceso efectuado a Sedapal por el servicio de suministro de dicho periodo, lo que se corrobora con lo expuesto por la propia recurrente en el sentido que el importe reparado corresponde a la devolución de un pago en exceso efectuado a Sedapal, es decir, al haberse revertido la operación mediante la devolución efectuada no existe derecho al crédito fiscal.

No obstante, si bien la recurrente se encontraba obligada a efectuar el reintegro del Impuesto General a las Ventas, únicamente debía reintegrar el impuesto de los importes devueltos por concepto de facturación de suministro de Sedapal, es decir, S/.4,567.13, la Administración ha considerado como importe a reintegrar el monto de S/.5,313.48, importe mayor que incluye el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los intereses devengados, lo que no es correcto, por lo que en este extremo procede revocar la resolución apelada a efecto que la Administración reliquide el reparo efectuado de acuerdo con lo expuesto.

En cuanto a los argumentos expuestos por la recurrente a efecto de desvirtuar el presente reparo, resulta de aplicación lo señalado al analizar el reparo efectuado respecto de la devolución del pago indebido a Telefónica del Perú S.A.





Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

6. Reparos al crédito fiscal por actos de liberalidad por obras en vías de acceso público, que no cuentan con la resolución respectiva del sector correspondiente.

De la revisión del Anexo N° 10 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de fojas 4005 a 4008, se observa que la Administración reparó para efecto del Impuesto General a las Ventas los importes de S/.66,468.00 y S/.22,739.00 por concepto de crédito fiscal de noviembre y diciembre de 2002 proveniente de las Facturas N° 002-0000656, 002-0000655, 002-0000669, 002-0000686, 002-0000685, 002-0000684 y 002-0000671 emitidas por Aureum Constructores S.A.C., correspondientes a obras de parchado y recarpeteo de calles de Botiflaca y parchado y sello asfáltico en cruce binacional, las que corresponden a vías de acceso públicos, debido a que no cuenta con resolución del sector correspondiente y por tanto son actos de liberalidad, reparo que se sustenta en el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

De conformidad con el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Al respecto, cabe indicar que en los considerandos precedentes se ha analizado el presente reparo para efectos del Impuesto a la Renta, y se estableció que el desembolso efectuado no cumplía con el principio de causalidad al tratarse de obras realizadas por la recurrente que correspondían a actividades periódicas de conservación de vías, las que correspondían ser efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional - Provias Nacional, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo N° 033-2002-MTC, por lo que al haber la recurrente asumido la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, y no contar con la autorización del sector correspondiente, ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, toda vez que el gasto efectuado no resulta deducible para efecto del Impuesto a la Renta, la recurrente no se encontraba facultada a utilizar el crédito fiscal de las facturas reparadas, por lo que en este extremo procede confirmar la resolución apelada y mantener el reparo efectuado.

En cuanto a los argumentos de la recurrente, corresponde remitirse a lo señalado en la presente resolución al analizar el reparo respecto del Impuesto a la Renta.

7. Saldo a favor materia de beneficio de enero a diciembre de 2002 y reliquidación del saldo a favor materia de beneficio de enero a octubre de 2002.

De la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432, 012-003-0011449 y 012-003-0011450, de fojas 3992 a 4049 y 4097 a 4100, se advierte que la Administración procedió a reliquidar el saldo a favor materia de beneficio de enero a octubre de 2002, y en el caso de noviembre y diciembre de 2002 determinó la existencia de devolución en exceso de saldo a favor del exportador.

Al respecto, dado que la reliquidación efectuada se sustenta los reparos al Impuesto General a las Ventas antes analizados, los que han sido confirmados en esta instancia, se concluye que la reliquidación del saldo a favor materia de beneficio efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley, con excepción del periodo de agosto de 2002 respecto del cual se ha dispuesto que la Administración reliquide el importe correspondiente al reparo por "reintegro del crédito fiscal por



Tribunal Fiscal

Nº 09478-1-2013

pago en exceso de servicio de agua potable efectuado por Sedapal" en cuanto al reembolso de los intereses, lo que deberá ser considerado para el cálculo del saldo a favor materia de beneficio de los siguientes periodos, de corresponder.

MULTAS

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010954 a 012-002-0010958, de fojas 4101 a 4110, han sido emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, noviembre y diciembre de 2002 y a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, 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.

Que según el numeral 2 del anotado artículo, constituye infracción 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.

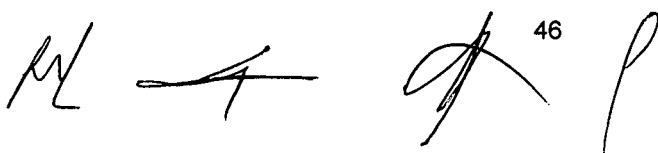
Que de acuerdo con lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado Código Tributario aprobada por la Ley N° 27335, aplicable al caso bajo análisis, a las referidas infracciones les correspondía una multa ascendente al 50% del tributo omitido (para la infracción del numeral 1) o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente; o 100% del monto devuelto indebidamente, de haber obtenido la devolución (para la infracción del numeral 2).

Que respecto del "tributo omitido", la Nota 7 de la anotada Tabla I establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido sería la diferencia entre el tributo resultante del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante de dicho período o ejercicio.

Que asimismo, la Nota 8 de la referida Tabla, señalaba que si el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la presente sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose el mismo en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función a estas últimas, y que en el caso que se hubiera obtenido la devolución y ésta se originara en el goce indebido del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, la multa será equivalente al 150% del impuesto cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente.

Que de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05486-4-2010, 00190-1-2006, 00812-1-2006 y 04717-4-2006, durante la vigencia de la antes citada Tabla I aprobada por Ley N° 27335, el "tributo resultante" se entendía como "tributo a pagar", estableciéndose éste luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones y pagos a cuenta, por lo que para efecto de determinarse el monto de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el tributo omitido sería la diferencia entre el tributo resultante declarado y aquel contenido en la resolución de determinación, luego de aplicar los saldos a favor de períodos anteriores, las compensaciones y pagos a cuenta.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00544-1-2002, 01801-5-2003, 03137-5-2003, 08465-3-2007, 09334-3-2007 y 12698-4-2008, para establecer el monto de la sanción correspondiente a la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, debe excluirse el saldo del período anterior aumentado indebidamente.





Tribunal Fiscal

N° 09478-1-2013

Que dado que la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010954 a 012-002-0010958 se sustenta en los reparos establecidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011423 a 012-003-0011432 y 012-003-0011436 a 012-003-0011450, los que han sido parcialmente confirmados y revocados, procede revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente, de acuerdo con los criterios expuestos.

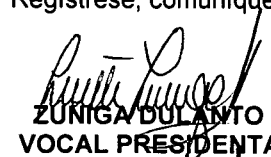
Que finalmente se deja constancia que con fecha 16 de mayo de 2013 se llevó a cabo la diligencia de informe oral, conforme con la constancia de foja 4352.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140008470 de 30 de julio de 2009, en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta por activos fijos importados contabilizados como gasto en la "Cuenta 9200004 - Costo de producción" por el importe de S/.874,303.002, el que se deja sin efecto; así como respecto del reparo al Impuesto General a las Ventas por reintegro del crédito fiscal por pago en exceso de servicios de agua potable efectuado por Sedapal en lo referido al reembolso por concepto de intereses, y a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010954 a 012-002-0010958 debiendo la Administración proceder de conformidad con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Flores Quispe
Secretario Relator
AC/EQ/HV/TT/CM/gfo.