



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

EXPEDIENTE N° : 6392-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de febrero de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013153, emitida el 28 de febrero de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071045 a 012-003-0071057 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028202 a 012-002-0028214, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

- La Administración no investigó todas las circunstancias del caso, no valoró conjuntamente los medios probatorios presentados ni motivó debidamente el reparo, según lo dispuesto en las Resoluciones N° 06368-1-2003, 03708-1-2004, 01759-5-2003 y 17950-1-2012. Para calificar una operación como no fehaciente la Administración debe aplicar los criterios vertidos en las Resoluciones N° 01759-5-2003, 01580-5-2009 y 04236-2-2014, y realizar acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación presentada, entre otros, y dejar constancia del análisis de los medios probatorios para garantizar la debida motivación de sus decisiones, el principio de verdad material y el derecho de defensa.
- Aportó medios probatorios que acreditan la efectiva realización del servicio prestado por _____ (en adelante _____), y demostró que las partes que participaron en la comercialización existen e intervinieron en las operaciones de venta, en la calidad de vendedor (la recurrente), de gestor de compras (_____) y de comprador (____); y que la venta de mineral y las gestiones para la captación de compradores existieron, lo que acreditó con comprobantes de pago, registros contables, contratos, comunicaciones, correos de coordinación, entre otros.
- La apelada tiene un vicio en la motivación y se contradice al cuestionar la deducibilidad de los gastos de comercialización por comisión de ventas en el exterior pese a haberse validado en la fiscalización del ejercicio 2006, sin sustentar los motivos por los cuales la determinación de los ejercicios 2006 y 2010 difiere entre sí, lo que vulnera su derecho de defensa y los principios de predictibilidad, certeza y seguridad jurídica, por lo que en el supuesto que se confirme el reparo, solicita se deje sin efecto la aplicación de sanciones e intereses por existir dualidad de criterio, según el artículo 170° del Código Tributario. El modelo de negocio de agente en el exterior fue adoptado como consecuencia de las observaciones formuladas por la Administración en la fiscalización de los ejercicios 1998 y 1999, lo que fue validado hasta el ejercicio 2006, pues no formuló reparo alguno en la fiscalización de dicho ejercicio respecto del gasto incurrido por la contratación de un agente en el exterior encargado de la promoción y venta de mineral a cambio del pago de una comisión. A partir de la fiscalización del ejercicio 2007 desconoce su posición inicial y formula reparos, en contradicción con fiscalizaciones anteriores. Como prueba de ello, presentó copia del Resultado del Requerimiento N° 00026261, emitido en el procedimiento de fiscalización de los ejercicios 1998 y 1999, en el que se aprecia las observaciones formuladas al gastó por la operación de la oficina comercial en China. Presentó copia del Anexo 1 del Requerimiento N° 0122100001121 mediante el cual se solicitó la presentación de documentación relativa a la comisión de agenciamiento pagada a favor de Shougang International en el ejercicio 2006, siendo que en respuesta entregó el contrato respectivo, comprobantes de pago, constancias de



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

transferencia al exterior correspondientes al pago de la comisión, su registro contable, el Estudio de Precios de Transferencia y copias de las transferencias bancarias de los pagos efectuados, los cuales, según la Administración, acreditaban fehacientemente la prestación de servicios de agenciamiento por parte de una empresa vinculada en el mercado asiático, y el pago de la comisión correspondiente, por lo que no se efectuó reparo alguno sobre dicha operación. Menciona que la Administración puede verificar en sus sistemas los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización de los ejercicios 2001 a 2006, en los que no se formularon reparos al gasto por comisión de ventas, los cuales no constituyen prueba nueva y deben ser admitidos por la Administración al ser emitidos por ésta y obrar en sus archivos. Dado el carácter único, integral y definitivo del procedimiento de fiscalización, el reparo debe dejarse sin efecto para evitar incongruencias en los pronunciamientos anteriores, toda vez que los argumentos expuestos y medios probatorios presentados en relación a las controversias relativas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2010 son idénticos.

- La Administración se contradice al exponer las razones por las que no valorara los medios probatorios presentados con escrito ampliatorio N° 0159260012111, pues sostiene que en mérito al artículo 141° del Código Tributario no corresponden ser valorados, y afirma que éste no resulta aplicable toda vez que los medios probatorios fueron presentados fuera del plazo probatorio establecido en el artículo 125° del citado código, pese a que regulan supuestos de hecho distintos, y por tanto, consecuencias jurídicas distintas. La declaración jurada presentada fue emitida por Shougang International, empresa domiciliada en China, por lo que hubo contratiempos para obtener la firma de su representante legal, solicitándose la firma del representante legal de su matriz; asimismo, dado que dicha declaración fue emitida el 22 de setiembre de 2016, no pudo ser presentada durante la fiscalización, lo que demuestra que la demora en la obtención de dicho documento es atribuible a terceros; y al tratarse de nuevas pruebas que no existían al momento de la fiscalización ni a la fecha de presentación de la reclamación, no es aplicable la restricción del artículo 141° del Código Tributario y deben admitirse los medios probatorios que sustentan su posición, pues de lo contrario se vulneraría su derecho de defensa.
- Su actividad principal es la producción, exploración y beneficio de los yacimientos de hierro en las áreas adjudicadas; la transformación del hierro en productos (torga, pellets y sinter); y la comercialización de estos productos en el mercado local y en el exterior (96 - 97% al mercado chino), que sus actividades son desarrolladas en los yacimientos mineros ubicados en la mina de Marcona, la cual opera desde la década del 1950, sin haberse realizado mejoras significativas en el procesamiento del mineral extraído, lo cual ha ocasionado que la calidad del mineral no tenga un alto grado de pureza. Debido a la calidad y características particulares del hierro producido, es decir, a su alto grado de contenido de azufre, los potenciales clientes interesados en adquirir los minerales no son grandes compañías sino pequeñas acerías dispersas por el territorio chino a las que no les afecta la contaminación del mineral.
- Bajo el esquema anterior de comercialización incurría en altos costos de transacción pues la venta del mineral se efectuaba de manera directa en el mercado chino: realizaba las labores de búsqueda de clientes, promoción y venta de mineral; asumía el riesgo financiero de la venta, coordinaba los aspectos logísticos del envío, efectuaba labores de cobranza, entre otras actividades propias de la comercialización directa, todo ello sin contar con una oficina o subsidiaria en el mercado chino, por lo que considerando el núcleo de potenciales clientes, consideró que económicamente era más conveniente tercerizar la comercialización del mineral en el mercado chino, por lo que reestructuró el modelo de comercialización asignando dicha labor a dos empresas vinculadas que forman parte de Shougang Corporation: i) Shougang International, encargada de su representación para la promoción y venta de mineral en el mercado chino, mediante la identificación de clientes; y ii) _____ (en adelante _____), encargada de centralizar las compras del mineral producido, transferir el mineral al comprador final y realizar las gestiones de cobranza.
- Una vez identificados los clientes en el mercado chino por _____, la venta se efectuaba de la siguiente manera: _____ notificaba a Ningbo el detalle de los mismos, mientras que le comunicaba aspectos logísticos como: cantidad de mineral a exportar, nominación del buque en el cual se efectúa la exportación y establecimiento de los puntos de salida y llegada de los minerales;

 2 



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Ningbo es el comprador directo del hierro que produce, sin embargo, actúa en calidad de intermediario pues adquiere el hierro producido con la condición que se le informe de los clientes específicos a los que venderá tal mineral, atendiendo al hecho que son partes vinculadas; por su parte confirma la nominación del buque, efectúa el pesaje de los minerales a exportar, emite instrucciones de embarque, valorizaciones y facturas provisionales a Ningbo con los pesos determinados en Perú; los conocimientos de embarque se emiten al portador ("to order") con la precisión de notificar a Shougang International, quien supervisa que la operación se lleve a cabo en los plazos y modos pactados; en el puerto de destino, la Aduana China emite los certificados de peso y de análisis físico y químico, en base a los que luego determinará el precio final y emitirá las valorizaciones y facturas definitivas a Ningbo. Una vez identificados los consumidores finales del mineral (pequeñas acerías), Shougang International le informa de las cantidades colocadas, la fecha en la que el mineral será recogido del Perú, el buque que realizará el flete, el puerto en China al que el mineral debe ser enviado e indica que el embarque debe hacerse a favor de Ningbo; al cumplirse la condición de "colocación del mineral", Ningbo recibía el mineral en China como comprador y lo vendía a los clientes en los que previamente Shougang International había colocado los minerales.

- Según la estructura de negocios adoptada, necesitaba contratar a _____ a fin que participe en la comercialización del mineral, y como contraprestación al servicio prestado por _____, le pagaba una comisión por las ventas realizadas. En el año 2007 celebró con _____ y _____ el "Contrato de Compra Venta y Representación de _____" para la venta de mineral de concentrado de hierro, mediante el cual reconoce a favor de _____ International como contraprestación por sus servicios de representación, una comisión ascendente a 1.5% sobre el valor FOB de las ventas facturadas. Por su parte, Ningbo en calidad de comprador, queda obligado a la compra de su producción de mineral de hierro de acuerdo a los tonelajes anuales establecidos en el contrato para la venta en el mercado chino, incluido Hong Kong, debiendo cumplir con la distribución del volumen trimestral programado al menos en un 80%. Para garantizar a su favor, la venta del mineral producido, las obligaciones establecidas en el contrato para _____, en calidad de comprador y representante respectivamente, son igualmente exigibles a ambos; no obstante, únicamente se estipuló la referida comisión a favor de _____.
- Los medios probatorios presentados en fiscalización y ofrecidos en instancia de reclamación sustentan la efectiva prestación de los servicios de _____, tales pruebas son: Contrato Privado de compra venta y representación celebrado con _____ de 11 de abril de 2007; Adenda N° 19 del contrato mediante la cual se formaliza de manera escrita parte de las prestaciones a cargo de _____; factura emitida por _____ por la comisión; lista de embarques relacionados a la anotada factura; transferencias bancarias y registros contables vinculados al pago de las comisiones; Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2010, elaborado por _____; programa e instrucciones de embarques; correos electrónicos cursados entre su gerencia comercial y _____ en diciembre de 2014; carta emitida el 30 de diciembre de 2014 a _____; _____; memorándum - correspondencia interna; documento enviado por _____ mediante fax, de 29 de diciembre de 2014; declaración jurada de _____ de 22 de setiembre de 2016; estados financieros de los ejercicios 2004 y 2005, elaborados por _____; y estados financieros de los ejercicios 2006, 2007, 2010 y 2011 elaborados por _____.
- El servicio prestado por _____ debe analizarse en conjunto y de manera razonada con el citado contrato de compra venta y los demás medios probatorios, que evidencian la forma en que se ejecutó la prestación durante la vigencia del contrato. La Administración debió analizar la prestación de servicios en el ejercicio 2010 y desde la modificación formal de la estructura de comercialización en el ejercicio 2001 hasta el ejercicio 2014, respecto de los cuales presentó medios probatorios; no obstante, no hizo una valoración conjunta, y en muchos casos no señala el razonamiento para descartar su valor probatorio. Cita las Resoluciones N° 57-3-2000, 06378-5-2005 y 15692-10-2011, según las cuales no es requisito la existencia de contratos escritos, pero sí la evidencia de la prestación del servicio.

 3 



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

- La declaración jurada, el contrato y la adenda, acreditan la contratación de [redacted] para la prestación de los servicios de promoción y venta del mineral en territorio chino a su favor, a cambio de una retribución equivalente al 1.5% del valor FOB de lo facturado a [redacted]. La declaración jurada, el listado de embarque, la factura, las transferencias bancarias, los registros contables, los estados financieros auditados del ejercicio 2010 y el estudio técnico de precios de transferencia, brindan indicios razonables sobre la ejecución de las prestaciones acordadas en el contrato. Los documentos referidos al proceso de embarque y/o transporte del mineral de Perú a China son: programa e instrucciones de embarque, correos de coordinación con [redacted] International, certificados de pesos y ensayes, certificados de beneficiario, de origen y de calidad, valoraciones de minerales (provisionales y finales) y facturas emitidas por la venta de mineral destinado a China; demuestran cómo se realizó la comercialización del hierro en el marco del citado contrato de compra-venta y representación, acorde con lo indicado por [redacted] en su declaración jurada de 22 de setiembre de 2016. Los estados financieros de los ejercicios 2004 y 2005, elaborados por [redacted]; estados financieros de los ejercicios 2006, 2007, 2010 y 2011 elaborados por [redacted]; el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2010, y la declaración jurada de [redacted] evidencian su esquema de comercialización de hierro en el mercado chino.
- La Administración desestima la documentación probatoria descrita alegando que no acredita la prestación efectiva de un servicio, sin efectuar acciones para llegar a la verdad material pese a que le corresponde la carga de la prueba, tales como cruces de información con Aduanas a fin de validar la información contenida en el listado de embarque sobre los que se calcula la comisión materia de reparo; y tenía a su disposición documentación proporcionada en los procedimientos de fiscalización y/o procedimientos contenciosos tributarios que versaron sobre el Impuesto a la Renta de otros ejercicios.
- Los eventos específicos vinculados a la venta del mineral se presentan en casos particulares como reclamos de los compradores finales respecto de la calidad o cantidad del mineral embarcado, por tal motivo la documentación generada por la ejecución del servicio de Shougang International está referida básicamente al contrato celebrado, las adendas posteriores y la orden de embarque, información que proporcionó en la fiscalización. Durante el ejercicio 2007 recibió reclamos por observaciones realizadas por los compradores finales respecto de los embarques de mineral de hierro enviados, lo que generó la recepción y envío de correos electrónicos en los cuales se discute el abastecimiento del mineral, y que si bien están referidos a un ejercicio distinto al año fiscalizado, debe tenerse presente que: (i) se desarrollaron en el marco del mismo contrato aplicable para el 2010, y (ii) en el normal desarrollo de las actividades de promoción y venta, la documentación generada está referida a la confirmación del embarque y no a las condiciones del producto las cuales ya están reguladas en el contrato de promoción y venta, sin embargo, la Administración descarta el valor probatorio de los correos electrónicos sin mayor análisis ni evidencia el razonamiento seguido para desvirtuar su argumento.
- No procede modificar los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, de acuerdo con lo establecido en el considerando quinto de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 que tiene carácter vinculante y es de obligatorio cumplimiento para los órganos jurisprudenciales, incluyendo la Administración. Sólo hay intereses moratorios en los pagos a cuenta cuando no se realizan oportunamente (es decir, mensualmente y en los plazos legales), no siendo afectados en ningún aspecto por las modificaciones posteriores en los datos que inciden en el cálculo de los coeficientes (que podrían provenir de las declaraciones rectificatorias o de determinación de oficio), queda claro que la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 -las cuales recogieron la determinación efectuada por la Administración contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0044645 y 012-003-0051624- no incidió en la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por lo que no genera adeudo alguno por concepto de intereses moratorios.
- El carácter vinculante del precedente establecido en la citada sentencia de casación viene impuesto por el artículo 37° de la Ley N° 27584, según el cual, cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte

 4

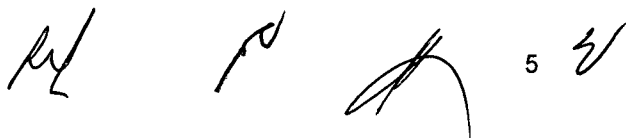


Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contenciosa administrativa, estos constituyen precedentes vinculantes. Con el establecimiento de un precedente vinculante al resolver un caso, se crea una regla jurídica para dicho caso, la cual será de utilidad cuando resuelvan casos futuros similares y no exactos como sostiene la Administración. El fundamento para la existencia de los precedentes vinculantes radica en que resulta razonable que si un órgano resolutor utilizó un criterio para resolver el caso, use el mismo criterio para resolver un caso futuro con características similares. Si se considera que un ordenamiento jurídico debe caracterizarse por la predictibilidad de las decisiones que resuelven controversias, es pertinente y hasta exigible la existencia de fórmulas como la del precedente vinculante, las cuales permitan tener predictibilidad y mayor seguridad jurídica.

- El artículo 37° de la Ley N° 27584 no hace distinción respecto a los órganos sujetos a lo establecido como precedente vinculante; en ese sentido, todos los órganos que resuelven controversias, están obligados a considerar lo establecido como precedente vinculante. A través de los precedentes establecidos en la sentencia de casación, se han creado parámetros normativos en materia tributaria, los cuales no pueden ser desconocidos por la Administración, más aún cuando es a través del proceso contencioso administrativo que se realiza el control de sus actos.
- Según el artículo V de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Norma III del Código Tributario y a los principios y derechos constitucionales del ordenamiento jurídico, la jurisprudencia constituye fuente para la solución de controversias en los procedimientos administrativos y del derecho tributario. Si el Poder Judicial, a través del proceso contencioso administrativo, tiene la función de controlar jurídicamente los actos emitidos por la Administración, es pertinente que la jurisprudencia emitida por los órganos jurisdiccionales, deba ser considerada por la administración para la solución de controversias en el marco del procedimiento contencioso administrativo.
- Dado que la Administración forma parte del ordenamiento jurídico tributario, al realizar acciones o hacer uso de sus facultades otorgadas por norma competente, debe observar entre otras fuentes del derecho tributario, a la jurisprudencia; y, al ser la jurisprudencia ordinaria fuente del procedimiento administrativo, debe reconocer el carácter vinculante de los precedentes, dado que se les ha otorgado expresamente la categoría de parámetros normativos para la solución de controversias futuras.
- En el supuesto que el órgano resolutor considere que el precedente establecido en la sentencia de casación, no tiene efectos vinculantes para la Administración, deberá observar que al provenir de una autoridad jurisdiccional, la Sentencia de Casación constituye jurisprudencia que debe utilizarse como fuente normativa en el presente procedimiento contencioso tributario.
- Considerar inaplicables los considerandos (jurisprudencia) y precedentes establecidos por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema sería atentar contra la fuerza que le ha dado la norma suprema al órgano jurisdiccional en su labor interpretativa, y cita la Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC.
- En virtud del carácter vinculante de la sentencia de casación como jurisprudencia de primer orden, y el carácter vinculante de los precedentes que en la misma se establecen, el criterio establecido en la sentencia de casación es de obligatorio e imperativo cumplimiento para la Administración y el Tribunal Fiscal, por la previsión legal establecida por el artículo 37° de la Ley N° 27584, y lo establecido en el artículo V de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Norma III del Código Tributario y el pleno cumplimiento de los principios que inspiran un estado constitucional de derecho, situación que ha sido confirmada por el propio Tribunal Constitucional.
- Desconocer el carácter vinculante de los precedentes para la Administración supondría el absurdo de obligarlo a transcurrir por la vía administrativa para que recién en sede judicial se aplique un criterio establecido desde que inició el procedimiento contencioso tributario. Con el establecimiento de precedentes se busca evitar la diversidad y contradicción de criterios para casos similares, pues esto además de incertidumbre e inseguridad jurídica generaría un trato desigual injustificado.

 5



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

- El órgano resolutor debe apreciar que sustenta su posición en la única interpretación posible a partir de lo establecido en los precedentes vinculantes, desarrollados en el considerando 4.3 de la sentencia de casación, según la cual: i) los pagos a cuenta calculados y efectuados en el plazo de ley, conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, no generan intereses moratorias; ii) sólo hay intereses moratorias cuando los pagos a cuenta no se realizaron oportunamente, es decir, mensualmente y en los plazos legales; y iii) cuando se modifican los datos que conforman el coeficiente de modo posterior al plazo de abono del pago a cuenta, así como a la determinación del impuesto definitivo, no tendrá efectos sobre el coeficiente de cálculo y cuota a abonar por los pagos a cuenta ya calculados y efectuados oportunamente, ni generará intereses moratorios. La citada sentencia determina la improcedencia del cobro de intereses moratorios por pagos a cuenta, con ocasión de la modificación que pudiese producirse en el coeficiente de los referidos pagos a partir de la presentación de una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta anual, como sucede en el caso de autos.
- Su caso es idéntico al que motivó el precedente vinculante, por lo que corresponde que la Administración determine la improcedencia de intereses y/o sanciones y deje sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas. Cita las Resoluciones Fiscal N° 11970-4-2015, 08969-1-2016 y 06088-1-2016, según las cuales, la Sentencia de Casación N° 4392-2013 es aplicable en supuestos idénticos.
- Dado el carácter accesorio de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028202 a 012-002-0028214, al sustentarse en las resoluciones de determinación impugnadas, deben dejarse sin efecto; y en el supuesto negado que las resoluciones de determinación sean confirmadas, debe declararse su nulidad o dejarlas sin efecto, porque fueron emitidas sin seguir un procedimiento administrativo sancionador previo, como exige el artículo 234° de la Ley N° 27444, y lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC; y debido a que la conducta atribuida no está tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario como infracción, la cual requiere de la intencionalidad o dolo para su configuración. Cita la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la Sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° 115-97.

Que la Administración señala que:

- Reparó S/. 26'205,334.00 debido a que la recurrente no sustentó los gastos por comisión de ventas, pues la documentación presentada no acredita la prestación de servicios de agenciamiento por parte de Shougang International. Del Contrato de Compra, Venta y Representación no se advierte cuáles serían las funciones que debía realizar el proveedor para favorecer las ventas del recurrente, y dicho contrato no acredita la efectiva participación de Shougang International en las operaciones de compraventa realizadas entre el recurrente y Ningbo, ni acredita la efectiva realización de los servicios que habría prestado, ni se acredita con los demás documentos presentados en la fiscalización (Comprobante de Diario N° 161 de diciembre 2010 y anexo, Factura emitida por el 31 de diciembre del 2010, por US\$9'329,061.56, Memorándum por la recepción y registro contable de la factura, el listado de embarques).
- Modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010, considerando el impuesto calculado consignado en las declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2008 y 2009, toda vez que debe considerarse como impuesto calculado el impuesto que realmente debió pagar el contribuyente, sea determinado por el propio deudor tributario mediante una declaración rectificatoria o determinado vía fiscalización. Los precedentes vinculantes invocados, incorporados en el numeral 5.2 de la Sentencia N° 4392-2013, no son aplicables en su ámbito de actuación, por lo que corresponde desestimar el argumento de la recurrente en ese extremo.
- Está acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que las resoluciones de multas impugnadas han sido emitidas conforme a ley.



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente mediante Carta N° 140011447250-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121140000738 (fojas 1658 y 1660)¹, respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se emitieron las siguientes resoluciones de determinación y resoluciones de multa:

- Resolución de Determinación N° 012-003-0071045 y Resolución de Multa N° 012-002-0028202, por reparos a la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, reconocidos por la recurrente mediante la declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 668 N° 750522335, con excepción del reparo a gastos de comisiones de ventas no acreditadas documentariamente; y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada a tales reparos (fojas 1867 a 1870, 1839 y 1840).
- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071046 a 012-003-0071057 y Resoluciones de Multa N° 012-002-0028203 a 012-002-0028214, por omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, al determinar el coeficiente considerando el impuesto consignado en las declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2008 y 2009; y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, asociada a tales omisiones (fojas 1960 a 1983 y 1996 a 2009).

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar la procedencia del reparo y omisiones determinados por la Administración e impugnados por la recurrente en esta instancia, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071045 a 012-003-0071057, así como la procedencia de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028202 a 012-002-0028214 vinculadas a dichos valores.

1. Gastos de comisiones de ventas no acreditadas documentariamente

Resolución de Determinación N° 012-003-0071045

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0071045 (fojas 1842 a 1864 y 1867), se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al desconocer los gastos de comisiones de ventas facturadas por Shougang International, contabilizadas en la Cuenta 659324 – Gastos de Comercialización, por S/. 26'205,334.00, debido a que no se acreditó documentariamente la efectiva realización del servicio de agenciamiento prestado por dicha empresa. Como sustento y base legal del reparo se citan el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0122150002624, el Resultado del Requerimiento N° 012216000035 y el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

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

Que en las Resoluciones N° 120-5-2002, 01923-4-2004 y 01807-4-2004, el Tribunal Fiscal ha establecido que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que cumplen con los requisitos sustanciales y formales establecidos por las normas y respalden las operaciones realizadas ni demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones reales o existentes, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración debe llevar a cabo acciones

¹ Notificados conforme a ley, el 15 de octubre de 2014 (foja 1659).



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que según las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que en las Resoluciones N° 1229-1-97, 0238-2-98 y 0256-3-99, se ha indicado que si efectuado un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, y la Resolución N° 06440-5-2005, ha señalado que si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de un contribuyente ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por estos.

Que en la Resolución N° 02289-4-2003, este Tribunal ha expresado que el criterio de las resoluciones citadas en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

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

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0122150002624 (fojas 1078 y 1079)², la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación sustentatoria original la fehaciencia del gasto contabilizado en la Cuenta - Gastos de Comercialización, por comisión de agenciamiento por S/.26'205,334.00, para lo cual debía especificar por escrito el tipo de servicio recibido, exhibir los pagos correspondientes por los servicios recibidos, presentar los contratos (traducidos al español de ser el caso) celebrados con sus proveedores (comisionistas), presentar el documento emitido por el comisionista, exhibir la documentación que sustente el servicio prestado, como la relación de clientes, las facturas por las cuales se cobra la comisión y cualquier otra documentación que acredite el servicio recibido.

Que en respuesta, con escrito de 7 de octubre de 2015 (fojas 1037 a 1041) la recurrente señaló que:

- Su modelo de negocio para la comercialización de hierro en el mercado chino está estructurado a nivel de Grupo, a fin de minimizar los costos y gastos, a través de la distribución de funciones entre las

² Notificado conforme a ley, el 25 de setiembre de 2015 (foja 1082).

 8



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

partes intervinientes en la comercialización hasta el cliente final. Precisa que dicho modelo se formalizó mediante la firma del Contrato de Compra Venta y Representación suscrito por la recurrente con y el 11 de abril de 2007.

- Cumple la función de producción de hierro en sus diversas presentaciones, para su posterior comercialización al mercado chino; su empresa vinculada Ningbo le compra significativos volúmenes de hierro, a fin de redistribuirlos en China, siendo que la importancia de centralizar las exportaciones a China a través de dicha empresa radica en que así puede agrupar los embarques de minerales y cubrir la carga total del buque, asimismo se encarga de recibir las cartas de crédito de los clientes chinos, realizar la cobranza y la entrega de los minerales a las diferentes acerías, lo cual ha conllevado al incremento de sus ventas y a la desaparición de la morosidad en sus cuentas por cobrar por la venta de mineral debido a que tales actividades le exigirían un mayor esfuerzo si las efectuara directamente con cada uno de los clientes chinos. Ningbo es un intermediario que coloca su producto en el mercado chino y que el hecho que en los contratos no se le mencione como tal, se debe a que las facturas son emitidas a Ningbo y no a los clientes finales, evitándose así emitir cientos de facturas, controlar las cuentas por cobrar, solicitar cartas de crédito por cada embarque y por cada cliente, etc.
- En el marco del mencionado modelo de comercialización los gastos de comercialización observados corresponden a las comisiones de ventas pagadas a , quien presta servicios de promoción de los minerales, contacto de clientes potenciales, y seguimiento de las negociaciones de venta hasta lograr el objetivo principal consistente en la venta de los minerales que ella produce, así como el seguimiento de la satisfacción del cliente, todo ello con el fin de incrementar sus ventas en dicho mercado. Tales gastos cumplen con el principio de causalidad y son deducibles, toda vez que la retribución otorgada a está relacionada a la venta neta efectivamente realizada, siendo que para el cálculo de la comisión se toma en cuenta la factura y las notas de débito y/o crédito; en tal sentido, la contratación de la referida empresa está vinculada con la generación de renta gravada ya que se efectúa con la finalidad de captar más clientes chinos y, por tanto, incrementar sus ingresos. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal, según la cual, debe aceptarse la deducción de gastos vinculados directa o indirectamente con la generación de renta gravada. Arguye que los (documentos de embarque) son emitidos a la orden y notificados a , quien los endosa a los clientes finales una vez realizada la venta, lo cual es parte del servicio prestado por dicha empresa, quien realiza este procedimiento de control, seguimiento y verificación. Tales gastos están debidamente acreditados, conforme se aprecia de la documentación que adjunta: contrato suscrito entre con , facturas que acreditan el gasto, listado de embarques relacionados a dichas facturas sobre las que se paga la comisión, transferencias bancarias que acreditan la cancelación de las facturas, y registros contables.

Que en el Punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 0122150002624³ (fojas 1062 a 1070), la Administración dejó constancia del mencionado escrito y de la documentación presentada por la recurrente, tales como: el Contrato N° 2007-2012SDZSHP Contrato de Compra Venta y Representación, celebrado con Shougang International y Ningbo de 11 de abril del 2007; Factura emitida por Shougang International el 31 de diciembre del 2010, por US\$9'329,061.56 (equivalente a S/.26'205,334.00); Memorandum por la recepción y registro contable de tal factura; Comprobante de Diario N° 161 de diciembre 2010 y anexo; y la relación de embarques en función a los cuales se calculó la comisión (foja 1063), y del análisis de los documentos mencionados, concluye que no acreditan la efectiva prestación de los servicios facturados por "comisión de agencia" por parte de Shougang International toda vez que no se aprecia la existencia de algún acuerdo y/o delimitación específica respecto al rol de "representante exclusivo" que supuestamente desempeñaría dicha empresa, más allá de la acción genérica de "promoción y venta del mineral de hierro en el mercado chino", que recaía también en el cliente Ningbo. Precisa que la recurrente no proporcionó elementos de prueba suficientes que permitan otorgar certeza y convicción de los servicios que habría prestado Shougang International relativos a la representación exclusiva, promoción y venta en el mercado chino, entre otros, por lo que determinó que el único cliente

³ Notificado conforme a ley, el 8 de enero de 2016 (foja 1075).

M R J 9 W



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

en el mercado chino de la recurrente era _____, y no resultaban necesarios ni razonables los pagos efectuados a favor de _____ por los supuestos servicios de agenciamiento, promoción y/o venta, por lo que reparó dicho gasto.

Que en virtud a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° 0122160000035⁴ (fojas 223 a 226) puso en conocimiento del contribuyente el reparo efectuado por gastos de comisiones de venta no acreditados documentariamente por S/.26'205,334.00, conforme al detalle contenido en el numeral 7 de su Anexo N° 01, a fin que la recurrente sustente por escrito, fehaciente y documentariamente tales observaciones.

Que en respuesta, mediante escrito de 9 de febrero de 2016 (fojas 170 a 186) la recurrente describió el contexto de la operación de venta de mineral al mercado chino, el modelo de negocio que justifica la contratación de _____ y _____, el cual ha permitido ahorrar costos, disminuyendo la provisión de incobrables y generando una mayor renta neta imponible; reitera que el anotado gasto cumple con el principio de causalidad al ser necesario razonable, y es fehaciente, conforme lo acreditó con el contrato de Compra, Venta y Representación, facturas, relación de embarques relacionados a dichas facturas sobre las cuales se paga la comisión, transferencias bancarias que acreditan la cancelación de las facturas, registros contables, conocimientos de embarque en los que figura Shougang International como sujeto a notificar. Indica que adjunta sendos correos electrónicos emitidos por _____ y sus respuestas, referidos a la nominación del buque y la cantidad de mineral a exportar, lo cual implica que _____ identificó previamente los potenciales consumidores finales del hierro, lo cual, a su vez, es una condición para llevar a cabo la venta de hierro de Ningbo. Añade que por la estructura de la operación, Shougang International provee la relación de consumidores finales directamente a Ningbo, motivo por el cual no suele tener acceso a dicha información.

Que en el Ítem 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 0122160000035⁵ (fojas 202 a 219), la Administración da cuenta, entre otros, que la recurrente no adjuntó la documentación señalada en el escrito de respuesta, por lo que no pudo ser analizada; en tal sentido, luego de la evaluación y análisis de los argumentos y documentación presentada, concluyó que correspondía mantener el reparo materia de análisis, al considerar que no acreditó la fehaciencia del gasto.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por gastos de comisión no acreditados documentariamente por el servicio supuestamente prestado por _____ por lo que según las normas y jurisprudencia citadas, corresponde analizar si se encuentra acreditada la fehaciencia de los servicios correspondientes al gasto reparado, es decir, si fueron efectivamente prestados y si procede su deducción.

Que como antecedente, cabe señalar que de acuerdo a los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2010 (foja 73), ésta es subsidiaria de _____, empresa domiciliada en la República Popular China, la cual posee el 98.52% del capital. Su actividad económica principal es la producción, exploración y beneficio de los yacimientos de hierro en las áreas adjudicadas por el Estado; la transformación de minerales en productos (torta, pallets y sinter), así como la comercialización de estos productos en el mercado local y el exterior. El desarrollo de sus actividades mineras y metalúrgicas se realiza en los yacimientos ubicados en _____, departamento de Ica, Perú.

Que de los papeles de fiscalización se aprecia que la recurrente presentó el Contrato N° 2007-2012SDZSHP Contrato de Compra Venta y Representación, celebrado con _____ y Ningbo de 11 de abril del 2007; la Factura emitida por Shougang International el 31 de diciembre del 2010, por US\$9'329,061.56 (equivalente a S/.26'205,334.00); el Memorándum por la recepción y registro contable de tal factura; Comprobante de Diario N° 161 de diciembre 2010 y anexo; y la relación de embarques en función a los cuales se calculó la comisión (fojas 994 a 1029 y 2026 a 2040).

⁴ Notificado conforme a ley, el 8 de enero de 2016 (foja 227).

⁵ Notificado conforme a ley, el 3 de marzo de 2016 (foja 222).

 10



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que para tener elementos que permitan evaluar la fehaciencia de los servicios prestados es necesario remitirse al contenido del citado contrato y a la razón por la que fue girada la factura emitida por Shougang International, la cual detalla el servicio que originó la contraprestación y a partir de ello, verificar si la recurrente presentó documentación que acreditara la efectiva prestación de los servicios.

Que de fojas 2026 a 2040 obra la traducción del Contrato de Compraventa y Representación suscrito el 11 de abril del 2007 entre la recurrente ("vendedor"), Shougang International ("representante") y Ningbo ("comprador").

Que según la Cláusula 1 - Antecedentes, Cláusula 20 - Integridad del Contrato y Cláusula 21 - Validación y Modificación, el vendedor y el comprador acuerdan celebrar el contrato que entrará en vigencia cuando sea suscrito por los representantes debidamente autorizados del vendedor y del comprador, siendo que todos los cambios, modificaciones o adiciones a los términos y condiciones de dicho contrato serán válidos cuando sean confirmados por el vendedor y el comprador por escrito; dicho contrato constituirá la totalidad de lo acordado entre las partes con respecto a la venta y compra del mineral de hierro definido en el mismo y sustituirá todas las declaraciones, negociaciones, escritos, memorándums y acuerdos anteriores sobre la venta y compra del mineral de hierro ahí definido⁶. Asimismo, se indica que dicho contrato reemplazará y cancelará cualquier acuerdo o comunicación anterior relacionado con las condiciones del comprador/representante relativas a la distribución de los productos del vendedor.

Que de acuerdo a la Cláusula 3 del citado contrato - Origen/Destino del mineral de hierro, todos los tipos de mineral de hierro que entregará el vendedor al comprador/representante se producirán en la mina de _____ en la República del Perú, se embarcarán en San Nicolás, Perú y se destinarán y consumirán en la República Popular China.

Que en la Cláusula 4 - Condiciones del vendedor, comprador/representante, se señala que el vendedor otorga al comprador/representante la condición de comprador/representante exclusivo para suministrar los tonelajes anuales de los diferentes tipos de mineral de hierro en la cantidad acordada según los contratos respectivos. El comprador/representante promoverá y venderá los diversos tipos de mineral de hierro del vendedor dentro del mercado Chino, incluido Hong Kong, de acuerdo con los tonelajes anuales convenidos y en los plazos y condiciones que indique el vendedor. Si el comprador/representante no lo hiciera y si no se pudiera cumplir con la distribución del volumen trimestral programado al menos en un 80%, afectándose la producción del vendedor, éste tendrá derecho a vender directamente a otros clientes dicho tonelaje no colocado. Asimismo, el comprador/representante presentará al vendedor un informe de mercado trimestral y tiene prohibido vender cualquiera de los tipos de mineral de hierro directa o indirectamente a otro representante o a otro país sin la autorización del vendedor. Indica que el vendedor reconoce al representante la comisión de 1.5% por encima del valor FOB consignado en la factura final del vendedor, comisión que se pagará a suma alzada 90 días después de concluido cada año contractual.

Que en la Cláusula 5 - Cantidad (+/-10%) y Plazo de entrega, se detalla la cantidad de minerales y sus plazos de entrega, siendo que estos últimos comprendían desde el 1 de abril de 2007 al 31 de marzo de 2008, 1 de abril de 2008 al 31 de marzo de 2009, 1 de abril de 2009 al 31 de marzo de 2010, 1 de abril de 2010 al 31 de marzo de 2011, 1 de abril de 2011 al 31 de marzo de 2012. Se precisa que tales cantidades se basan en la capacidad de producción anual del vendedor y también están vinculadas con el programa de expansión de producción del vendedor.

Que en las Cláusulas 6 y 7 se describen las reglas aplicables al comprador y vendedor para la determinación y variación del precio, las primas y penalidades a las que se sujeta el mismo, así como las especificaciones químicas y físicas del mineral de hierro que se entregue al comprador.

Que en la Cláusula 8 - Pesaje, muestreo y análisis, se establecieron las reglas aplicables al pesaje, muestreo y análisis de los minerales de hierro embarcados en Perú y desembarcados en China,

⁶ En tales disposiciones no se incluye a Shougang International (representante).


11



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

precisándose que el costo de tales controles en el puerto de origen (Perú) sería asumido por el vendedor y sus resultados servirían de base para la factura provisional del vendedor, mientras que el costo de los controles realizados en el puerto de destino (China) sería asumidos por el comprador y sus resultados servirían de base para la factura final del vendedor; asimismo, establecieron las reglas a aplicar en caso que los resultados de tales controles difieran entre sí. Señala que el comprador presentará el certificado de peso y calidad en el puerto de descarga emitido por la Dirección de Inspección de Ingreso-Salida y Cuarentena de la República Popular China (CIQ) al vendedor dentro de los 60 días siguientes a la descarga, y que de no hacerlo, el certificado de peso y calidad en el puerto de descarga emitido por el vendedor en lugar de aquel expedido en el puerto de descarga por CIQ servía de base para la factura final del vendedor.

Que en la Cláusula 9 - Título y Riesgo de Pérdida, se establece que luego de cargar el mineral de hierro a bordo del buque en el Perú, cada embarque de mineral de hierro se tendrá por vendido y entregado al comprador, y el riesgo de pérdida o daños al mismo pasará al comprador; sin embargo, el título legal del mineral de hierro permanecerá con el vendedor en calidad de garantía para y hasta que se efectúe el pago provisional previsto en la Sub-Cláusula 15.1. Luego que el vendedor reciba el pago provisional del embarque, el título legal automáticamente se transferirá al comprador. El costo y riesgo de carga en el Perú correrán por cuenta del vendedor.

Que en la Cláusula 11 - Utilización y asignación de buques, se establece que el comprador fletará y asignará bajo su riesgo y responsabilidad los buques para el transporte del mineral de hierro en el puerto de San Nicolás con ciertas restricciones, las cuales se detallaron. Agrega que 30 días antes de la fecha estimada de llegada de cada buque al puerto de carga, se cursará una notificación de nominación del buque, indicando la fecha estimada de llegada al puerto de carga, el calado estimado de carga, el plan de carga por escotillas y la cantidad estimada de cada tipo de mineral de hierro por cargarse.

Que según la Cláusula 12 - Programa de embarque, el vendedor y el comprador decidirán el programa de embarque mediante negociación amigable. Por lo menos 30 días antes de la entrada en vigencia del contrato, el vendedor y el comprador decidirán mediante negociación amistosa un tonelaje anual de todos los tipos de mineral que se embarcará en ese año en virtud de dicho contrato. Ambos decidirán mediante negociación amistosa un programa provisional de embarques mensuales que abarque el siguiente trimestre distribuidos en forma uniforme. El período establecido para la carga de cada embarque será de 10 días, 30 días antes de la fecha estimada de llegada al puerto de carga de cada buque, el comprador informará sobre el nombre del buque y la fecha estimada de llegada de cada buque al puerto de carga.

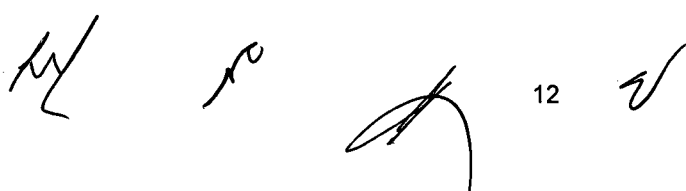
Que en la Cláusula 13 - se detallan los términos y condiciones de carga, detallándose las responsabilidades del vendedor y comprador al respecto.

Que la Cláusula 14 - Seguro de carga, establece que el comprador contratará un seguro marítimo por cada cargamento de mineral de hierro enviado en virtud del contrato, por un monto de al menos el 100% del valor de dicho cargamento, y que en caso de pérdida total o parcial del cargamento luego que haya sido embarcado a bordo del buque, el comprador pagará al vendedor un monto igual al valor total del cargamento y éste se considerará entregado al comprador de conformidad con dicho contrato.

Que la Cláusula 15 - Pago, dispone las condiciones en que el comprador efectuará el pago provisional y el pago final, a favor del vendedor.

Que las Cláusulas 16, 17 y 19, contienen las disposiciones referidas al incumplimiento de las obligaciones de dicho contrato por causas de fuerza mayor, a la solución de controversias mediante arbitraje, y a la renuncia a tomar medidas en caso de incumplimiento, respectivamente.

Que en la Cláusula 18 - Cesión, se establece la prohibición de ceder el contrato total o parcialmente, por parte del vendedor, del cesionario del vendedor y del comprador, sin el consentimiento escrito de la otra parte.





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que finalmente, la Cláusula 22 – Notificaciones, prescribe que todas las comunicaciones relacionadas con dicho contrato se efectuarán por escrito, salvo cuando se disponga expresamente de otro modo, y se enviarán por correo aéreo certificado.

Que de las cláusulas glosadas, se advierte en primer término que las condiciones y términos expuestos en el referido contrato de compra venta y representación, están referidos principalmente a la venta de minerales de hierro a favor de Ningbo, habiéndose incluso supeditado su vigencia a la firma de los representantes de la recurrente y la citada empresa, omitiéndose a Shougang International.

Que si bien en la Cláusula 4 del referido contrato se alude, en principio, a la condición de Shougang International como representante exclusivo de la recurrente para suministrar los tonelajes anuales de los diferentes tipos de minerales de hierro, seguidamente se atribuye de manera conjunta a Ningbo y a Shougang International, la obligación de promoción y venta de tales productos en el mercado chino, en los plazos y condiciones que indique el vendedor, sin especificarse en el contrato en qué consistirían tales obligaciones y a cargo de quien estarían.

Que en efecto, el contrato en mención básicamente regula los aspectos técnicos, legales y económicos (cantidad de minerales y plazo de entrega, especificaciones del mineral vendido, primas y penalidades, precio y variación del mismo, pesaje, muestreo y análisis de los minerales embarcados y desembarcados, título de propiedad y riesgo de la pérdida de los minerales, condiciones de entrega, utilización y asignación de buques, programa de embarque, términos, condiciones y seguro de carga, pago al vendedor, entre otros) correspondientes a la venta de minerales, por parte de la recurrente a favor de Ningbo, no apreciándose las especificaciones técnicas ni económicas bajo las cuales se ejecutarían los servicios de promoción y venta dentro del mercado chino, que estarían a cargo de Ningbo y Shougang International.

Que se aprecia que solo en la Cláusula 4 se hace referencia a tales servicios de promoción y venta de acuerdo a los tonelajes anuales convenidos, de manera genérica e indistinta, al establecerse que estarían a cargo de _____, precisándose únicamente: i) Las consecuencias que acarrearía el incumplimiento por parte de Ningbo y Shougang International de los servicios de promoción y venta según los tonelajes anuales convenidos; y del servicio de distribución del volumen trimestral programado al menos en un 80%; ii) La obligación de _____ de presentar al vendedor un informe de mercado trimestral; iii) La prohibición de _____ de vender cualquiera de los tipos de mineral de hierro directa o indirectamente a otro representante o a otro país sin la autorización del vendedor; y iv) La obligación de la recurrente de pagar a Shougang International una comisión de 1.5% por encima del valor FOB consignado en la factura final del vendedor.

Que por tanto, del aludido contrato se advierte que los alcances de la condición de “representante exclusivo” y de los servicios de “promoción”, “venta” y “distribución”, no están claramente definidos, ni en su contenido ni en su titularidad, al no especificarse las funciones que conlleva su ejecución ni la empresa que de manera exclusiva estaría a cargo de las mismas (Ningbo o Shougang International).

Que en línea con lo expuesto, el tenor del mencionado contrato no acredita lo alegado por la recurrente en el sentido que _____ también participó en la comercialización del mineral, en su calidad de gestor para la captación de compradores en territorio chino (servicios de promoción y venta), lo cual constituiría la condición indispensable para que _____ centralice -en calidad de intermediario- la adquisición del mineral para venderlo posteriormente a los compradores finales en dicho territorio y realice las gestiones de cobranza, toda vez que ello no se evidencia de los términos del contrato o de otro documento.

Que en efecto, en el referido contrato no se detallan las funciones que, según la recurrente, desarrollaría _____ en el marco de la prestación de servicios de promoción y venta, tales como: identificación de clientes en el mercado chino, notificación a _____ sobre el detalle de los mismos, comunicación a la recurrente de aspectos logísticos: cantidad del mineral colocado a exportar, fecha en la





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

que el mineral será recogido del Perú, nominación del buque en el cual se efectúa la exportación, establecimiento de los puertos de salida y llegada de los minerales, indicación que el embarque debe hacerse a favor de _____ y supervisión de la ejecución de la operación en los plazos y modos pactados.

Que incluso, se advierte que algunas funciones que -según la recurrente- habrían sido efectuadas por Shougang International, de acuerdo a la Cláusula 11 correspondían ser ejecutadas por _____, tales como la notificación a la recurrente de la nominación del buque, indicando la cantidad estimada de cada tipo de mineral de hierro por cargarse, y la fecha estimada de llegada al puerto de carga; no habiéndose presentado los correos electrónicos que -según la recurrente- acreditarían tales funciones.

Que el referido contrato tampoco establece que al cumplirse la condición de "colocación del mineral" en el mercado chino por parte de _____, adquiriría como comprador el mineral producido por la recurrente y lo vendería a los clientes a los que previamente había colocado los minerales.

Que en tal sentido, al no haberse detallado en el contrato la naturaleza de los servicios de promoción y venta, y de las consiguientes actividades contratadas, de manera exclusiva a cargo _____, en mérito a los cuales se acordó el pago de una comisión a favor de ella, no es posible determinar a partir de dicho contrato, si se prestaron efectivamente, no pudiéndose para tal efecto recurrir a documentos o acuerdos previos a la suscripción de dicho contrato, pues según la Cláusula 21, el mismo reemplazará y cancelará cualquier acuerdo o comunicación anterior relacionados con las condiciones del comprador/representante relativas a la distribución de los productos de la recurrente.

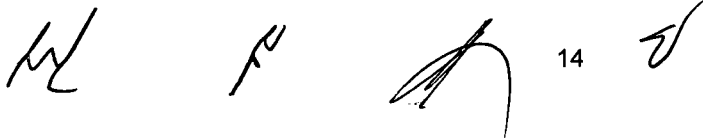
Que a fin de demostrar la fehaciencia de los servicios prestados por _____, la recurrente presentó copias de la Factura _____ emitida por _____ a su nombre por concepto de comisión de agenciamiento, el 31 de diciembre del 2010, por US\$9'329,061.56 (foja 1025); del Memorándum Correspondencia Interna N° DFS11-412 dirigido al Departamento de Contabilidad de la recurrente para el registro contable de la citada factura (foja 1026); del Comprobante de Diario N° 161 de diciembre de 2010 y anexo (fojas 1028 y 1029), correspondiente a la contabilización de la citada factura; y la relación de embarques en función a los cuales se calculó la comisión (fojas 1019 a 1024).

Que no obstante, según el criterio vertido en las Resoluciones N° 05979-3-2008, 09179-4-2008 y 09593-2-2008, entre otras, la acreditación de comprobantes de pago y su registro contable, sólo acredita la contabilización de la operación reflejada en tales comprobantes mas no así su realización, por cuanto el carácter fehaciente de una operación no sólo debe ser demostrado mediante libros contables, sino también mediante los documentos probatorios que acrediten, de forma indubitable, la realización de la operación, lo que no ha ocurrido en el presente caso; siendo que el memorándum presentado solo evidencia las gestiones internas realizadas para provisionar contablemente la factura en mención.

Que de la revisión de la anotada factura se advierte que no detalla la naturaleza de los servicios de agenciamiento materia de retribución, no pudiéndose establecer la vinculación de dicho comprobante de pago con la documentación presentada por la recurrente en la etapa de fiscalización.

Que respecto del listado de embarques en base a los cuales se calculó la comisión de agenciamiento (fojas 1019 a 1024), cabe señalar que contiene la relación de las facturas emitidas de enero a diciembre de 2010, detallándose los nombres de los barcos mediante los cuales se efectuó el envío de la mercadería; los montos individuales y totales de: las facturas provisionales, los ajustes de las facturas provisionales, las facturas finales, los importes adicionales de las facturas finales, y los importes totales de las operaciones en dólares; las fechas de los Bill of Lading; los números de factura y año; y consignándose el importe de US\$9'329,061.56 por "commission fees", el cual corresponde al 1.5% del total de las operaciones en dólares ascendente a US\$621'937,437.08.

Que conforme se aprecia, el mencionado listado únicamente contiene los valores en base a los cuales se efectuó el cálculo de la comisión pagada a _____, los cuales de acuerdo al contrato de





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Compra Venta y Representación, corresponderían al valor FOB de las facturas finales emitidas por la recurrente en el ejercicio 2010, mas no acredita la efectiva prestación de los servicios por los cuales Shougang International se hizo acreedora de la mencionada retribución.

Que de otro lado, de los papeles de fiscalización (fojas 58 a 75) obran los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010, ofrecidos como medio probatorio por la recurrente en la instancia de apelación. Al respecto, cabe señalar que de su verificación se advierte que según el Estado de Ganancias y Pérdidas y a la Nota 21 a los Estados Financieros, contenidos en el mismo, los gastos de venta incluyeron comisiones de venta por S/.26'205,000.00; no obstante, dicho informe contable únicamente refleja la situación económica y financiera de la recurrente al cierre de dicho ejercicio, debiendo presentar las cifras que reflejen los registros contables⁷, los cuales, conforme a lo ya señalado, sólo acreditan la contabilización de la operación reflejada en los comprobantes de pago, mas no así su realización.

Que en cuanto al Estudio Técnico de Precios de Transferencia (fojas 2043 a 2110), meritudo por la Administración en la instancia de reclamación⁸, de su tenor se aprecia que si bien analiza los servicios de promoción y representación de ventas supuestamente prestados por Shougang International, por S/.26'205,334.00, lo hace únicamente en base al modelo de comercialización descrito por la recurrente en la etapa de fiscalización y en las instancias de reclamación y apelación, dejándose constancia en el referido informe que dicho modelo se formalizó en el Contrato de Compra Venta y Representación suscrito entre la recurrente, lo que implica que el citado informe no se realizó sobre la base de documentación que sustente efectivamente que las operaciones que motivaron dicho gasto fueron fehacientes. En tal sentido, el mencionado estudio técnico por sí solo no constituye un elemento de prueba de la realidad de las operaciones.

Que en relación a los correos electrónicos cursados entre la gerencia comercial de la recurrente y Shougang International en diciembre de 2014, carta cursada por la recurrente a SGS del Perú de 30 de diciembre de 2014, documentos referidos al proceso de embarque y/o transporte del mineral de Perú a China (programa de embarques, instrucciones de embarque, emitidos por la recurrente a), memorándum - correspondencia interna elaborada por la recurrente, documento enviado por Shougang International a la recurrente mediante fax de 29 de diciembre de 2014, y Estados Financieros de los ejercicios 2004 a 2007 y 2011, se advierte de autos que tales documentos no fueron presentados en la etapa de fiscalización ni en las instancias de reclamación y apelación. Sin perjuicio de ello, cabe precisar que según lo señalado por la recurrente dichos documentos corresponden al ejercicio 2014, el cual no es materia de la fiscalización materia de autos, por lo que carecen de mérito probatorio en el presente procedimiento.

Que adicionalmente no obran en autos los conocimientos de embarque y transferencias bancarias relativas a la cancelación de la comisión pagada a Shougang International, y que, según la recurrente fueron presentados en la etapa de fiscalización, por lo que no procede emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos en relación a tales documentos. Cabe reiterar que de autos se verifica que en el procedimiento de fiscalización únicamente se presentaron: el Contrato N° 2007.2012SDZSHP - Contrato de Compra, Venta y Representación; el Comprobante de Diario N° 161 de diciembre 2010 y anexo; la Factura emitida por el 31 de diciembre del 2010, por US\$9'329,061.56; el Memorándum que ordena el registro contable de la comisión; y el listado de embarques.

Que mediante escrito ampliatorio N° 0159260012111 del recurso de reclamación presentado el 30 de setiembre de 2016 la recurrente adjuntó copia de la Declaración Jurada de prestación de servicios en el marco del Contrato N° 2007-2012SDZSHP "Contrato de Compra Venta y Representación de Mineral de Hierro" suscrita por Shougang International el 22 de setiembre de 2016; y la impresión de lo que serían

⁷ De acuerdo al artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

⁸ En la resolución apelada (foja 2124) se señala que si bien el contribuyente no adjuntó el citado documento, corresponde merituarlo al haber sido presentado ante la Administración.

 15 



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

unos correos electrónicos cursados entre la recurrente y (en idioma Chino y con traducción al español no oficial) que, según la recurrente, fueron presentados en el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2007 (fojas 1897, 1898 y 1903 a 1906).

Que al respecto, el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración. Agrega el referido artículo que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que el recurso de reclamación fue interpuesto mediante Expediente N° 0150340014734 el 16 de mayo de 2016, por lo que el plazo estipulado en el Código Tributario para ofrecer y actuar pruebas venció el 24 de junio de 2016; no obstante, tales documentos fueron ofrecidos luego del vencimiento de dicho plazo, por lo que no procedía admitirlos para su valoración en la instancia de reclamación, tal como se dejó constancia en la resolución apelada (foja 2128), ni en la presente instancia.

Que sin perjuicio de ello, cabe resaltar que los mencionados correos se encuentran en idioma chino, con traducción no oficial al español, por lo que, en cualquier caso, no hubiesen podido ser merituados en autos en virtud al artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado la Ley N° 26807, aplicable supletoriamente en base a lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Que con relación a la Adenda N° 19 del Contrato de Compra Venta y Representación de 11 de abril de 2007, suscrita el 2011 (fojas 2243 a 2245), presentada en la instancia de apelación, mediante la cual se habría formalizado de manera escrita parte de las prestaciones a cargo de Shougang International, es pertinente señalar que según el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada.

Que según el artículo 148° de la referida norma, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa o si el deudor tributario acredita la cancelación del monto impugnado vinculado a tales pruebas, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado.

Que de acuerdo con las normas citadas, dado que los medios probatorios presentados por el recurrente están destinados a sustentar la fehaciencia de los servicios de promoción y venta supuestamente prestados por Shougang International, lo que le fuera requerido expresamente durante la etapa de fiscalización, y dado que éste no ha demostrado que la omisión de su presentación oportuna no se generó por su caso ni ha acreditado la cancelación del monto impugnado, no procede admitir las pruebas presentadas.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe acotar que la referida declaración jurada fue presentada en idioma inglés, con traducción no oficial al español, por lo que, en cualquier caso, tampoco hubiese podido ser merituada en autos en virtud a lo dispuesto en artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado la Ley N° 26807, aplicable supletoriamente en base a lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que en relación a los argumentos de la recurrente, referidos a que la apelada no se encuentra motivada e incurre en contradicción al cuestionar la deducibilidad de los gastos por comisión de ventas en el exterior pese a haber validado la deducibilidad de los mismos en la fiscalización del ejercicio 2006, sin haber sustentado los motivos por los cuales la determinación de sus obligaciones de los ejercicios 2006 y 2010 difieren entre sí, lo que vulnera su derecho de defensa y los principios de predictibilidad, certeza y seguridad jurídica; que atendiendo al carácter único, integral y definitivo del procedimiento de fiscalización, el presente reparo debe dejarse sin efecto a fin de evitar incongruencias en los pronunciamientos emitidos por la Administración; y que la Administración tuvo a su disposición documentación proporcionada por la recurrente con ocasión de procedimientos de fiscalización y/o procedimientos contenciosos tributarios que versaron sobre el Impuesto a la Renta de otros ejercicios, cabe señalar que cada procedimiento de fiscalización tiene condiciones y/o circunstancias particulares y las conclusiones a las que se llega a su término son propias de cada procedimiento en virtud al análisis de una serie de pruebas e información que se actúan en su conjunto, razón por la que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente.

Que en efecto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, el carácter único, integral y definitivo del procedimiento de fiscalización no está referido al conjunto de procedimientos de fiscalización iniciados respecto de un contribuyente, sino al hecho que el procedimiento de fiscalización de un periodo determinado no debe ser evaluado analizando por separado cada acto a través del cual la Administración efectúa una observación o reparo, sino en forma integral, pues es cuando culmina la fiscalización y como resultado de ésta, que la Administración efectuará la determinación de la obligación tributaria, la que podrá ser cuestionada por el deudor tributario al notificársele los valores respectivos. En ese sentido, durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que asimismo, a foja 2129 se advierte que la Administración motivó debidamente su decisión respecto a la presunta contradicción en la que habría incurrido respecto de los resultados de la fiscalización de los ejercicios 2006 y 2010, señalando, entre otros, que en la fiscalización del ejercicio 2006 no se evaluó la misma documentación que en la fiscalización del ejercicio 2010, como por ejemplo, el contrato analizado en esta instancia de 11 de abril de 2007, por ser posterior al ejercicio 2006.

Que en ese orden ideas, no es amparable la inaplicación de sanciones e intereses por presunta dualidad de criterio, al haberse aceptado en la fiscalización del ejercicio 2006 la deducción de los gastos por comisión de ventas en el exterior, en base a los mismos argumentos y medios probatorios del presente procedimiento.

Que al respecto, el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si la Administración Tributaria ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que los criterios contradictorios que refiere el citado dispositivo, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal, y no aquellos que se pudieran inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización, como lo pretende la recurrente.

Que de otro lado, si bien es cierto que no es requisito la existencia de contratos escritos, pero sí la evidencia de la prestación del servicio, como lo señala correctamente la recurrente, no obstante, ella no ha acreditado la prestación efectiva del servicio observado, no observándose en autos documentación adicional presentada respecto de los supuestos servicios brindados por más allá de los documentos presentados en fiscalización, a saber: Contrato N° 2007-2012SDZSHP Contrato de





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Compra Venta y Representación, de 11 de abril del 2007; Factura emitida por el
31 de diciembre de 2010, por US\$9'329,061.56, Memorándum por la recepción de tal factura y su registro
contable; Comprobante de Diario N° 161 de diciembre de 2010 y anexo; y la relación de embarques en
función a los cuales se calculó la comisión.

Que no resulta amparable el argumento de la recurrente relativo a que correspondía que la
Administración efectúe cruces de información con Aduanas a fin de validar la información contenida en el
listado de embarques sobre los que se calcula la comisión; toda vez que constituye una facultad que la
Administración ejerce discrecionalmente y que solo es exigible cuando los medios probatorios
presentados por el contribuyente no son suficientes por sí mismos. Así, el cruce de información solo será
necesario en los que una mínima e insuficiente actuación probatoria determina que la Administración
tenga que obtener mayor información a través de dicho cruce o que el mismo sirva para contrastar la que
surge de los medios probatorios ya actuados. Sin embargo, en el caso de autos los medios probatorios
presentados por la recurrente –y que han sido analizados en los considerandos que preceden- no
acreditan fehacientemente la prestación de servicios de Shougang International.

Que en efecto, de lo actuado se verifica que la Administración valoró conjuntamente los medios
probatorios presentados y motivó debidamente el reparo sobre la base de la documentación presentada,
dejándose constancia de dicho análisis en los resultados de los requerimientos de fiscalización y en la
apelada, por lo que lo afirmado por la recurrente en sentido contrario carece de asidero.

Que si bien la recurrente señala que en el normal desarrollo de las actividades de promoción y venta a
cargo de , la documentación generada por la ejecución de tales servicios está
referida básicamente al contrato celebrado, las adendas posteriores y a las confirmaciones de embarque,
documentos que fueron proporcionados durante la fiscalización, cabe relevar el hecho que durante dicha
etapa la recurrente no presentó tales documentos, con excepción del Contrato de Compra Venta y
Representación de 11 de abril de 2007, y Addendum N° 1 respectivo.

Que conforme a lo antes expuesto, los servicios supuestamente contratados con
estaban referidos a la promoción de los minerales que produce la recurrente, contacto de clientes
potenciales, seguimiento de las negociaciones hasta la venta de los minerales, y seguimiento de la
satisfacción del cliente, por lo que ésta debía exhibir información que aporte indicios razonables de la
efectiva prestación de dichos servicios tales como documentación referida a las negociaciones, acuerdos,
ejecución, avances, valoración, culminación y conformidad de los servicios realizados con la respectiva
constancia de recepción, y, que a su vez, hubiera servido en la toma de decisiones referidas a su
actividad gravada; siendo que en el caso de autos dicha acreditación efectuarse mediante la presentación
del Informe de Mercado Trimestral al que hace referencia la Cláusula 4 del Contrato de Compra Venta y
Representación; sin embargo, no presentó medios probatorios que demostraran su efectiva prestación,
con las características señaladas, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra
arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Resolución de Multa N° 012-002-0028202

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0028202 (fojas 1839 y 1840) fue emitida por la infracción
tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por
Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual, constituye infracción no incluir en las declaraciones,
ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos
retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde
en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir
circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que
generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o
que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

18



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que la referida resolución de multa se sustenta, entre otros, en el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por gastos de comisiones de ventas no acreditadas documentariamente, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0071045, el cual ha sido confirmado en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto a la citada resolución de multa, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a la aplicación supletoria del artículo 234° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, referido al procedimiento sancionador administrativo, cabe mencionar que éste no resulta de aplicación al caso de autos, dado que el artículo 75° del Código Tributario señala expresamente que concluido el proceso de fiscalización o verificación se emitirán los valores que correspondan, entre ellos la resolución de multa, no exigiéndose que se lleve a cabo un procedimiento sancionador.

Que en tal sentido, al existir un procedimiento especial creado y regulado como tal por ley expresa, la Ley N° 27444 sólo regirá supletoriamente en aquellos aspectos no previstos en el mencionado código conforme se indica en el artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444, y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, lo que no ocurre con el procedimiento de emisión de una resolución de multa.

Que a mayor abundamiento, las garantías recogidas en el Código Tributario para los deudores tributarios no necesariamente existen en todos los procedimientos administrativos que pretende regular la Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que normalmente bajo su ámbito los recursos de apelación son resueltos por un superior jerárquico dentro de la misma entidad y se exige el pago previo de la deuda reclamada, contexto en el cual se hace imprescindible la existencia de un procedimiento sancionador antes de la notificación de la sanción.

Que el criterio de las sentencias del Tribunal Constitucional en las causas N° 4965-2008-AA/TC y 2050-2002-AA/TC invocadas por la recurrente, no puede ser aplicado por este Tribunal, pues aunque tuviera la potestad de inaplicar las normas, aquel se refiere a sanciones impuestas sin un previo procedimiento administrativo disciplinario en entidades públicas, que no son de naturaleza tributaria (dejar sin efecto nombramientos y destitución).

Que en lo que se refiere a la nulidad de las resoluciones de multa impugnadas por vulnerar el principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador, que la Administración debió comprobar el dolo o la culpa a fin de determinar si incurrió en la infracción pues no es admisible una responsabilidad objetiva, e invoca la Sentencia de Casación N° 1731-2007 Lima, cabe indicar que según el artículo 165° del Código Tributario la comisión de la infracción se determina en forma objetiva.

Que no es atendible lo alegado en cuanto a que no tuvo intencionalidad o dolo al presentar su declaración jurada, lo que debe acreditarse en la referida infracción según la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, y la sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97, toda vez que resulta aplicable el artículo 165° citado precedentemente y dado que la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción; no resultando aplicables las Sentencias de Casación N° 1731-2007 Lima y la recaída en el Expediente N° 115-97, pues éstas tienen efecto únicamente entre las partes involucradas.

Que conforme a lo expuesto, la presentación de las declaraciones rectificatorias acreditan la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del citado código, y que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva de conformidad con las disposiciones del Código Tributario, por lo que en consecuencia, para su configuración, resulta irrelevante si el contribuyente no tuvo la intención de defraudar al fisco, o si finalmente llegó a pagar el tributo omitido.



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

2. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071046 a 012-003-0071057

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071046 a 012-003-0071057, sus Anexos 01 y 02 y su documentación sustentatoria (fojas 1996 a 2009, 188 a 193, 222 a 227 y 247 a 261), se aprecia que fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por la reliquidación de las declaraciones rectificatorias presentadas el 26 y 13 de febrero de 2016, al modificar el coeficiente aplicado por la recurrente (de 0.1320 a 0.1354 para enero y febrero de 2010 y de 0.0551 a 0.0585 para marzo a diciembre de 2010), como resultado de la presentación de las declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 mediante los Formularios 662 N° 300000235 de 10 de enero de 2014 y 664 N° 750493501 de 29 de agosto de 2014. Se consigna como sustento los Requerimientos N° 0122150003491 y 0122160000035, y sus resultados.

Que conforme con el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda pagar por el ejercicio gravable, cuotas mensuales determinadas a través de los sistemas previstos para tal efecto, dentro de los cuales está el establecido en el inciso a) del referido artículo, fijado sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior⁹, entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Que según el artículo 34° del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹⁰, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el interés moratorio de los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que respecto a los pagos a cuenta Héctor Villegas¹¹ señala que: "(...) los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal (...) tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto (...) el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual".

Que en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 04184-2-2003 se ha señalado que los pagos a cuenta: "(...) son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco".

Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que constituye una obligación distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.

Que la obligación de efectuar pagos a cuenta es independiente de la determinación anual, toda vez que su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en aquella la suma a pagar en definitiva sea menor o incluso no haya existido renta imponible, lo que se evidencia con el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, según lo establecido en los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de vencimiento de la obligación principal¹².

⁹ Tratándose de los pagos a cuenta de enero y febrero se toma como referencia el ejercicio precedente al anterior.

¹⁰ Modificado por el Decreto Legislativo N° 969.

¹¹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Séptima Edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1998. Pág. 30.

¹² Criterio señalado en las Resoluciones N° 04435-4-2003 y 04577-5-2014.





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

Que de la revisión de las declaraciones juradas originales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 presentadas por la recurrente (foja 138), el 12 de febrero, 15 de marzo, 20 de abril, 19 de mayo, 18 de junio, 17 de julio, 23 de agosto, 9 de setiembre, 13 de octubre, 12 de noviembre, 13 de diciembre de 2010, y 17 de enero de 2011, se aprecia que calculó los pagos a cuenta de enero y febrero considerando un coeficiente de 0.1281, y de 0.0522 para marzo a diciembre.

Que no obstante, el 10 de enero y 29 de agosto de 2014, mediante Formularios 662 N° 300000235 y 664 N° 750493501 (foja 137), la recurrente presentó declaración rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, en las que determinó como impuestos resultantes S/.185'322,733.00 y S/.52'810,714.00, respectivamente, siendo ésta mayor deuda tributaria a la declarada originalmente mediante Formularios PDT 662 N° 2000042 y PDT 664 N° 750082704 (fojas 85 a 88 y 94 a 101), por lo que surtieron efectos con su presentación de conformidad con el artículo 88° del Código Tributario.

Que en el marco de la fiscalización de las obligaciones tributarias del ejercicio 2010, mediante el Resultado del Requerimiento N° 0122150003491¹³ (fojas 247 a 254) se efectuó una nueva determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010, considerando el impuesto calculado consignado en las declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, así como los ingresos netos declarados en las mismas, incluyendo el importe neto de las diferencias de cambio, de acuerdo al siguiente detalle:

Ejercicio	Concepto	Según contribuyente S/.	Según SUNAT S/.
2008	Impuesto calculado	S/.180'776,206.00	S/.185'322,733.00
	Ingresos netos	S/.1'411,103,333.00	S/.1'369,155,734.00
	Coeficiente	0.1281	0.1354
2009	Impuesto calculado	S/.49'710,250.00	S/.52'810,714.00
	Ingresos netos	S/.952'941,712.00	S/.902'735,399.00
	Coeficiente	0.0522	0.0585

Que mediante el Punto 15 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122160000035¹⁴ (fojas 223 a 226) se solicitó a la recurrente sustentar tales observaciones, las cuales fueron aceptadas mediante escrito de 9 de febrero de 2016 (fojas 171 a 173), con excepción de la referida al cálculo del coeficiente en función al Impuesto a la Renta consignado en las declaraciones juradas anuales rectificatorias, señalando que rectificaría los pagos a cuenta tomando en consideración el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, declarado originalmente, en mérito a lo dispuesto en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

Que en virtud a ello, el 13 y 26 de febrero de 2016 la recurrente presentó declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, mediante los Formularios PDT 621 con N° 810588935, 809993376, 809993381, 809993371, 809993372, 809993373, 809993374, 809993379, 810588938, 810588936, 810588939 y 810588937 (fojas 1693 a 1744), modificando los coeficientes a ser aplicados sobre la base de cálculo de tales pagos a cuenta, para enero y febrero de 0.1281 a 0.1320 (180'776,206.00/1'369,155,734.00) y para marzo a diciembre de 0.0522 a 0.0551 (49'710,250.00/902'735,399.00).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160000035 la Administración dejó constancia de la presentación de las declaraciones rectificatorias, precisando que la recurrente modificó parcialmente los coeficientes, aceptando el denominador determinado por la Administración, por lo que ratifica la determinación contenida en el Resultado del Requerimiento N° 0122150003491, siendo los coeficientes aplicables: 0.1354 para enero y febrero, y 0.0585 para marzo a diciembre.

Que tales coeficientes fueron aplicados para establecer el monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, luego de deducir los pagos efectuados (fojas 1996 y 1997), y debido

¹³ Notificado conforme a ley, el 8 de enero de 2016 (foja 255).

¹⁴ Ídem (foja 227).





Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

a que había vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, emitió los valores impugnados sólo por los intereses insolutos.

Que conforme a los hechos expuestos, dado que la recurrente presentó declaraciones rectificatorias modificando el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, las que surtieron efectos con su presentación según el artículo 88° del Código Tributario, las cuales no se advierte de lo actuado en autos que hayan sido modificadas o dejadas sin efecto por este Tribunal o alguna autoridad jurisdiccional, resulta arreglada a ley la reliquidación efectuada por la Administración respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por lo que procede confirmar la resolución apelada.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que sólo procederían intereses moratorios por dichos pagos a cuenta cuando habiendo sido calculados sobre la base y elementos existentes en la oportunidad de su abono, éste no se hubiera efectuado oportunamente, y cita la interpretación del artículo 34° del Código Tributario efectuada por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, publicada el 30 de octubre de 2015 en el diario oficial "El Peruano", la cual indica es fuente de Derecho Tributario vinculante para los órganos de la Administración Pública, conforme el artículo 37° de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y las Normas I a III del Título Preliminar del Código Tributario, tal como se ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, por lo que considera que la modificación de los datos que determinan el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta de modo posterior al plazo para su abono no tiene efectos sobre el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar ni genera intereses moratorios, cabe indicar que de su revisión se advierte que está referida al supuesto en el cual, como consecuencia de una declaración jurada rectificatoria presentada en un ejercicio posterior al del cálculo de los pagos a cuenta respecto del ejercicio precedente, se modifique la base de cálculo, señalando que en dicho caso al variar el monto de las cuotas abonadas con carácter de pago a cuenta a uno mayor, no corresponde que se apliquen intereses por la diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria, situación que no se presenta en el caso de autos, toda vez que los valores impugnados fueron emitidos como consecuencia de un procedimiento de fiscalización iniciado con Orden de Fiscalización N° 140011447250, por lo que debe concluirse que las situaciones antes descritas difieren de las analizadas en la mencionada sentencia dado que provienen de la facultad de determinación tributaria que ejerció la Administración, por lo que ésta no resulta aplicable al caso de autos.

Que asimismo, la anotada Sentencia de Casación N° 4392-2013 no tiene carácter vinculante para los órganos administrativos como este Tribunal, al no ser dependientes del Poder Judicial, sin perjuicio de que en casos concretos se debe dar cumplimiento a lo dispuesto por dicho poder del Estado según lo señalado por el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, conforme al criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones¹⁵; además, cabe señalar que en las Resoluciones N° 11970-4-2015, 08969-1-2016 y 06088-1-2016 citadas por la recurrente, este colegiado únicamente señaló que la citada sentencia no resultaba aplicable al caso de autos, en el sentido que no procedía invocarla por estar referida a un supuesto distinto al que era materia de controversia, no pudiendo inferirse de ello que se reconociese su carácter vinculante; por tanto, no procede amparar tales alegatos.

Que al respecto, cabe señalar que si bien en el numeral 5.2 del quinto considerando de la anotada Sentencia de Casación N° 4392-2013, se señaló expresamente que: "(...) se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante: 5.2.1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. 5.2.2. No resultan pertinente la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

¹⁵ Resoluciones N° 17044-8-2010, 07965-4-2014, 05030-10-2015, 02569-11-2015 y 07133-8-2016, entre otras.

AL R A 22 V



Tribunal Fiscal

N° 01694-1-2018

previstos en el numeral a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario”, dicho criterio establecido como precedente vinculante en ese extremo, no establece prohibición alguna de la aplicación de intereses moratorios por diferencias en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, derivados de posteriores declaraciones rectificatorias de la declaración jurada anual de tal impuesto, en la cual se determina el coeficiente aplicable a tales pagos a cuenta.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0028203 a 012-002-0028214

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028203 a 012-002-0028214 (fojas 1960 a 1983), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según se advierte de las citadas resoluciones de multa y sus anexos, tales valores se sustentan en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071046 a 012-003-0071057, por lo que procede emitir pronunciamiento en igual sentido respecto a las referidas multas, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 2228).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0150140013153/SUNAT de 28 de febrero de 2017.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
RM/HV/CM/rmh.