



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

EXPEDIENTE N° : 4636-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de abril de 2018

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007925, emitida el 30 de diciembre de 2008 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010542 a N° 012-003-0010553, N° 012-003-0010597 a N° 012-003-0010600 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010321 a N° 012-002-0010341, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, enero y febrero de 2003, Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, y las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 por gastos de refinación vinculados a la generación de renta extranjera, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, enero y febrero de 2003 por no haber sido calculados en forma separada por cada unidad económica administrativa, asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que si bien extraía minerales del suelo peruano, que luego de ser procesados eran exportados como doré, en realidad vendía oro y plata refinados, respecto de los cuales asumía el íntegro de los gastos de refinación, por lo que eran deducibles en su integridad para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 y, que el ingreso proveniente de la exportación de los contenidos de oro y plata fue reconocido en la oportunidad que se generó la transferencia de éstos, lo que ocurrió en la oportunidad del embarque.

Que indica que el hecho que los gastos se hayan incurrido en el exterior no desvirtúa su vinculación con la generación de renta de fuente peruana, dado que ello no es determinante a efectos de conocer si se encuentra relacionado con la generación de dicha renta y, si bien el último párrafo del artículo 37° de la referida ley, presumía que los gastos incurridos en el exterior fueron ocasionados por rentas de fuente extranjera, en el presente caso acreditó que los gastos en cuestión fueron necesarios para la generación de rentas de fuente peruana, agrega que la propia Administración ha reconocido expresamente que los gastos observados fueron necesarios para obtener los contenidos de oro y plata, los cuales finalmente fueron comercializados a los bancos del exterior, y que se realizó el registro contable de los ingresos obtenidos por esta venta.

Que manifiesta que en el supuesto negado que tales gastos se encuentren vinculados con la generación de rentas de fuente extranjera, por la parte equivalente al mayor valor obtenido sobre los minerales exportados como consecuencia de la refinación realizada, habría que concluir que tales gastos se encuentran relacionados con la generación de estas rentas, por lo que resultarían deducibles de aquéllas hasta el límite de las mismas, acorde con lo establecido en el artículo 51°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que tiene carácter de precisión según la duodécima disposición transitoria y final del Decreto Legislativo N° 945, sin embargo, la Administración se limita a desconocer la deducción del gasto basada en que no es compensable cuando hay pérdidas, sin haber sustentado cómo determinó esta últimas, por el contrario, en los ejercicios 2002 y 2003 obtuvo resultados imponibles por los importes de US\$ 199 690 940,00 y US\$ 217 283 620,00 e incurrió en gastos de refinación por US\$ 1 092 069,00 y US\$ 1 514 969,00, respectivamente, de modo que, tales resultados exceden ampliamente a los gastos de refinación, por lo que sí podrían compensarse en su totalidad.

1
b α p y



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Que señala que las notas a los estados financieros al 31 de diciembre de 2002 y 2003 a las que hace referencia la Administración debieron tomarse de manera conjunta, de otro lado, la conclusión a la que arriba la Administración resulta tendenciosa, en el sentido que hubo la prestación de servicios de refinación de doré y la consiguiente venta de oro y plata a sujetos no domiciliados, además, sí realizó el abono correspondiente a las ventas por la exportación de oro y plata en sus registros contables y que la Administración incurre en contradicciones, por cuanto, afirma que no se registró la diferencia de las notas de débito y posteriormente que sí se realizó este registro.

Que de otro lado, manifiesta que sobre la base de los resultados consolidados de los ejercicios precedentes, determinó un único coeficiente, el cual aplicó al íntegro de los ingresos obtenidos por los Proyectos Carachuco Sur, Cerro Yanacocha y La Quinua y, en el caso del Proyecto se realizó la comparación con el Impuesto Mínimo a la Renta, por lo que discrepa con la Administración en el sentido que la estabilidad tributaria lo obligaría a determinar un coeficiente o porcentaje distinto para cada proyecto, dado que esto no se deriva del artículo 75° de la Ley General de Minería y el artículo 22° de su reglamento.

Que manifiesta que si bien el artículo 22° del Reglamento de la Ley General de Minería señala que el titular de la actividad minera determina de forma independiente los resultados obtenidos por cada una de las concesiones, ello no supone que se creen distintos contribuyentes y que se pague los tributos de manera individual, agrega que las concesiones mineras o UEAs no están incluidas en el listado de instrumentos que el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta define como personas jurídicas para efectos de este impuesto e interpretar lo contrario implica una trasgresión de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Que refiere que la renta neta proveniente de cada concesión o Unidades Económico Administrativos UEA debe ser determinada de acuerdo con el régimen estabilizado para cada una, luego de lo cual se compensan las pérdidas compensables y se aplica la tasa del impuesto correspondiente al régimen estabilizado, y el impuesto resultante debe ser consolidado para efectos de la declaración y pago del impuesto, y que en virtud a esta consolidación, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta deben seguir el mismo procedimiento conforme con su naturaleza de pago anticipado.

Que anota que la Administración, mediante Resoluciones de Intendencia N° 0150140012146 y N° 01501400122244, declaró la nulidad de las resoluciones de determinación emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y de 2009 y resoluciones de multa vinculadas, al considerar que la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los titulares de actividad minera que tuvieran varias unidades económicas administrativas, que llevaran cuentas independientes y resultados separados por cada una de ellas, debía realizarse en función a los ingresos netos gravables e impuesto calculado que tuvieran en el ejercicio anterior o precedente al anterior, en conjunto, es decir, luego de haberse consolidado los resultados de cada unidad económica administrativa y dicho coeficiente se aplicará sobre los ingresos netos gravables del periodo.

Que sostiene que ha acreditado de manera fehaciente en fiscalización y reclamación que los servicios prestados por las empresas Proudfoot Consulting¹ fueron realizados parcialmente en el exterior, por lo que determinó correctamente la retención del Impuesto a la renta que gravó las contraprestaciones pagadas a esta empresa, por tanto, no ha incurrido en la infracción que se le imputa.

Que afirma que exhibió contratos de prestación de servicios celebrados con las empresas Proudfoot Consulting, y los anexos de estos, en los cuales se señala que la referida empresa conduciría la instalación de un proyecto en Cajamarca, asimismo, dirigirla el diseño del proyecto como los servicios de apoyo desde Palm Beach Garden, FL, USA, la comunicación del 10 de enero de 2003, en la que dicha empresa reconoce que los servicios en cuestión se realizaron en Perú y en Estados Unidos, la comunicación del 18 de setiembre de 2006, que contiene la relación del personal de las empresas

¹ Según lo informado por la recurrente, el servicio de consultoría observado fue prestado por las empresas Proudfoot Consulting Inc. y Proudfoot Consulting Company (folio 2487).



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Que según el inciso d) del artículo 7° de la anotada ley se consideran domiciliadas en el país las personas jurídicas constituidas en el país.

Que el artículo 11° de la referida ley dispone que se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país y para efectos de este artículo, se entiende también por exportación la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero.

Que según el primer párrafo del artículo 37° de la anotada ley a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que el último párrafo del anotado artículo dispone que salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por renta de fuente extranjera.

Que el artículo 51° de la mencionada ley establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera y, únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, esta se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49° y 50° de esta ley, además, en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Que similar redacción fue recogida por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, también de aplicación al presente procedimiento.

Que el primer párrafo del artículo 51°-A de la citada ley, incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, indicaba que a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

Que de conformidad con la duodécima disposición transitoria y final del Decreto Legislativo N° 945, lo dispuesto en el citado párrafo tuvo carácter de precisión.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0122060001126 (folio 1818), notificado el 12 de mayo de 2006, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito el procedimiento seguido en el régimen aduanero de exportación del oro (dore en barra), para lo cual debía describir el procedimiento de embarque realizado, con identificación de los proveedores que realizaron el transporte de bienes desde las unidades mineras en Cajamarca hasta el cliente en el exterior, señalar el momento en que verificaba el cumplimiento del principio del devengado de los ingresos, costos y/o gastos para efectos del Impuesto a la Renta, con el consiguiente sustento contable, indicar la oportunidad en que se realizaba la transferencia de propiedad, para lo cual debía adjuntar los correspondientes contratos de compra venta e identificar a sus clientes, describir el procedimiento de valorización realizado, a quién emitió los comprobantes de pago, explicar cuál era el procedimiento para su cancelación y quién en definitiva los cancelaba, identificar a los proveedores del exterior que intervinieron en el anotado procedimiento hasta la transferencia en propiedad al cliente y la oportunidad en que solicitó la devolución del saldo a favor del exportador.

Que con escrito presentado el 22 de mayo de 2006 (folios 1732 a 1740), la recurrente señaló que su proceso de comercialización comprendía las siguientes etapas: Remesa de barras de doré² para su refinación fuera del país, venta del oro y plata ya refinados (obtenidos de las barras de doré enviadas fuera del país), recepción en cuenta de créditos por oro y plata que otorgaba la refinería como contraprestación por la venta de oro y plata ya refinados, pago del servicio de refinación realizado por la refinería y recepción del efectivo en la cuenta bancaria en el exterior por la transferencia de créditos de oro y plata refinados, previamente negociados por las entidades bancarias.

² Mezcla impura y sin refinar de oro metálico y plata.



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

Que indicó que había celebrado contratos con por los cuales se obligó a enviar barras de doré (para su refinación) y transferir la propiedad del contenido de oro y plata refinados, a cambio de una contraprestación, consistente en créditos en cuenta, los que luego eran transferidos a entidades bancarias, quienes pagaban sobre la base del precio de venta promedio de cotización internacional de oro y plata más una bonificación o precio spot del mercado, a su vez, las anotadas empresas se obligaron a prestar el servicio de refinación para obtener el bien objeto de venta, el cual era pagado de acuerdo con las condiciones pactadas contractualmente.

Que afirmó que el objeto de venta era el oro y plata refinados a cambio de una contraprestación, consistente en el abono en cuenta de créditos de oro y plata y para obtener el producto final objeto de venta debía realizarse el proceso de refinación, en este sentido, dado que los gastos de refinación se encontraban asociados a la obtención de los bienes objeto de venta a las refinadoras, eran deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

Que manifestó que el doré era sometido a procedimientos de pesaje, fundición, muestreo y ensayos, como resultado de lo cual se obtenían las cifras correspondientes a "oro contabilizable" y "plata contabilizable", y sobre la base de estos conceptos las refineras realizaron los abonos de créditos de oro y plata en las cuentas de control interno; de otro lado, los créditos de oro y plata obtenidos de las refineras eran negociados por los bancos para convertir dichos créditos, producto de las exportaciones, en efectivo.

Que apuntó que su planta de procesos no contaba con la infraestructura adecuada para la obtención de bullion³ y dado que vendía oro y plata refinados, requería encargar este proceso a terceros, específicamente a las refinadoras, pagándoles por este servicio las correspondientes retribuciones (tarifa de refinación por onza de doré); en este sentido, el costo correspondiente a dicho proceso era deducible del Impuesto a la Renta.

Que explicó que en la fecha de embarque del doré emitía una factura por el 100% del contenido estimado de oro y plata del doré, sobre la base del valor de cotización internacional al momento del embarque y, en ese momento se consideraba devengado el ingreso a efectos del Impuesto a la Renta, de forma que sobre la base a estos valores se consideraban realizadas la exportación, a su vez, las refinadoras abonaban créditos por la plata y oro refinados en una cuenta de control que ellas manejaban, para lo cual se utilizaban los conceptos de "oro contabilizable" y "plata contabilizable" que los propios contratos preveían, adicionalmente, en el momento en que se practicaba la liquidación final se ajustaba el monto contenido en las facturas emitidas al momento del embarque, ajustándose las diferencias por concepto de peso, ley y la cotización internacional negociada vigente al momento de la liquidación, comparada con la que se utilizó como referencia al emitirse las facturas, de modo que estos ajustes se reflejaban en los "Settlement Office" suscritos con los bancos y, como resultado, se emitieron las correspondientes notas de crédito y de débito respecto de las facturas emitidas, las cuales llegaban a tener efectos en el ingreso devengado del periodo en el que se realizaba el ajuste pertinente.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122060001126 (folios 1787 a 1792), cerrado el 19 de julio de 2006 (folio 1802), la Administración dejó constancia de los planteamientos formulados por la recurrente y señaló que el servicio de refinación era necesario para la obtención del oro y plata, que era lo que finalmente vendía la recurrente a sus clientes en el exterior, en consecuencia, al ser un servicio que se prestaban en el exterior por un no domiciliado, vinculado a la obtención del producto final que se vende en el exterior, tales gastos de refinación no podrían considerarse para la determinación de renta neta de fuente peruana, sino que se encontraban vinculados a la generación de rentas de fuente extranjera.

Que manifestó que de la documentación revisada se verificó que la recurrente no acreditó la obtención de rentas de fuente extranjera a fin que los gastos de refinación fueran deducibles.

³ Oro y plata refinados.

f X p 5 f



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0122060001484 (folio 1188), notificado el 19 de julio de 2006, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la base legal correspondiente los comprobantes de pago detallados en los Anexos N° 3-A y 3-B (folios 1153 y 1154), referidos a los gastos de refinación del doré exportado, por cuanto, de acuerdo con la revisión de la documentación exhibida con ocasión del Requerimiento N° 0122060001126 y los contratos suscritos con los anotados proveedores, había determinado que tales gastos de refinación se encontraban vinculados a rentas de fuente extranjera, y dado que no se acreditó la obtención de renta de fuente extranjera por la venta de oro y plata a sus clientes del exterior, los anotados gastos de refinación no debían ser deducibles para la determinación del impuesto de fuente mundial.

Que en el escrito presentado el 26 de julio de 2006 (folios 1129 a 1133), la recurrente señaló que mantenía la posición descrita en la repuesta al Requerimiento N° 0122060001126 y que la operación comercial realizada con las refinadoras era una de comercio exterior con características particulares y, si bien tuvo varias fases, todas ellas pertenecían a una única operación, por lo que no debía evaluarse de manera segmentada, sino, de manera integral, en este sentido, resultaba correcto que hubiera emitido una factura de exportación del doré sin refinar contenido en una liquidación provisional que acreditaba la exportación del referido doré, pero dado que transfería oro y plata refinados, el doré era sometido a procesos de pesaje, fundición, muestreo y ensayo al llegar a las refinerías a fin de determinar la cantidad de oro y plata refinados que se estimaba obtener, luego de lo cual el mineral refinado era recogido en el Gold y Silver Certificate, así, recién en el momento en que se emitieron tales documentos podía conocerse el valor de cotización del oro y plata refinados, así como el monto del ingreso que en definitiva devengaba, razón por la cual se utilizaba la cotización internacional vigente a dicha fecha para efectos de emitir las notas de crédito y/o débito que ajustaban los valores incorporados en las liquidaciones provisionales, por tanto, las mencionadas notas de crédito y débito ajustaban el valor de cotización, dado que el valor reflejado en la factura comercial que sustentaba la exportación era de carácter referencial.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122060001484 (folios 1140 a 1144), cerrado el 22 de agosto de 2006 (folio 1152), la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente, asimismo, señaló que reiteraba la posición asumida en el Resultado del Requerimiento N° 0122060001126.

Que anotó que en el presente caso la recurrente entregaba oro y plata sin refinar (doré) y recibía oro y plata refinado (Bullion) equivalente, lo que se concretaba con la recepción de los títulos denominados "Gold y Silver Certificates".

Que apuntó que la recurrente había obtenido ingresos por la negociación de los créditos de oro y plata recibidos de las refinadoras y dado que esta operación correspondía a una venta realizada íntegramente en el exterior, que los clientes eran entidades no domiciliadas y que los bienes enajenados correspondían a los representados en los anotados "Gold y Silver Certificates", los resultados provenientes de esta calificaban como rentas de fuente extranjera.

Que sostuvo que no existía documentación fehaciente que acreditara la venta de los créditos de oro y plata depositados en la cuenta de metales, por lo que la recurrente no había acreditado la obtención de renta de fuente extranjera, por ende, los gastos de refinación no eran compensables ni deducibles, acorde con lo establecido en el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 12 del Requerimiento N° 0122060001637 (folio 1118), cerrado el 22 de agosto de 2006 (folio 1126), al amparo de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que en el Resultado del Requerimiento N° 0122060001484 se había concluido que no se aceptaba para el Impuesto a la Renta los gastos de refinación de

según el detalle de los Anexos N° 3-A y 3-B adjuntos al Requerimiento N° 0122060001484, al encontrarse vinculados a rentas de fuente extranjera.

Que con escrito presentado el 29 de agosto de 2006 (folios 1093 y 1094), la recurrente señaló que los referidos gastos de refinación se encontraban directamente vinculados con la generación de rentas de



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

fuentes peruanas, constituidas por las contraprestaciones obtenidas por la transferencia de oro y plata refinados.

Que en el punto 12 del Resultado del Requerimiento Nº 0122060001637 (folios 1102 y 1103), cerrado el 22 de setiembre de 2006 (folio 1110), la Administración indicó que la recurrente no había presentado nuevos argumentos, por lo que mantenía el reparo bajo análisis.

Que conforme al detalle contenido en los Anexos Nº 2, 2.1 a 2.4 y 3 a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0010599 y Nº 012-003-0010600 (folios 3064, 3066 a 3070, 3083, 3085 a 3089) y los Anexos Nº 3-A y 3-B al Requerimiento Nº 0122060001484 (folios 1153 y 1154), la Administración reparó los gastos de refinación efectuados a durante los ejercicios 2002 y 2003, por los importes de US\$1 084 795,34 y US\$ 1 521 109,81, respectivamente, al considerar como motivos determinantes del reparo el hecho que los anotados proveedores prestaron el servicio de refinación del doré en el exterior, el que fue necesario para realizar la venta de oro y plata (Bullion) a sus clientes en el exterior y dado que la recurrente no acreditó la existencia de renta neta de fuente extranjera por la venta de los créditos de oro y plata, los gastos en cuestión no resultaban compensables para la determinación del Impuesto a la Renta, acorde con lo dispuesto en el artículo 51º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al amparo de lo dispuesto en los artículos 87º y 125º a 127º del Código Tributario, mediante Requerimiento Nº 0150550007757 (folio 3552), notificado el 2 de diciembre de 2008, la Administración, en la instancia de reclamación, solicitó a la recurrente que exhibiera copia del contrato de refinación del 1 de noviembre de 2001, suscrito con asimismo, respecto al procedimiento de exportación detallado por la recurrente en el escrito presentado el 22 de mayo de 2006, le solicitó que informara la cotización internacional de precios empleada en las Facturas 004 Nº 000617 del 7 de marzo de 2002 y 004 Nº 001099 del 17 de abril de 2003, la oportunidad en que efectuó el abono por parte del refinador del porcentaje de oro contabilizable y el porcentaje de plata contabilizable, los movimientos correspondientes a la cuenta de metales que mantenía en las refinadoras el tratamiento contable referido a la venta alegada a

004 Nº 001099, cuyos valores fueron ajustados mediante Notas de Débito Nº 004 Nº 0000486 y 004 Nº 0000749.

Que asimismo, solicitó a la recurrente que presentara copias de los denominados Gold and Silver Certificates vinculados a las referidas facturas y los contratos que sustentaban las ventas de oro y plata refinados, efectuadas a los bancos del exterior, para lo cual debía explicar el procedimiento mediante el cual se negoció con estas entidades las condiciones de venta y la forma en que se hacía efectiva la entrega de los bienes vendidos, además le requirió que explicara el tratamiento contable referido a la transferencia efectuada a los bancos de los créditos de oro y plata, y que adjuntara copia de los documentos denominados "Settlement Office" suscritos por los bancos del exterior y vinculados a las anotadas facturas.

Que mediante escrito presentado el 23 de diciembre de 2008 (folios 3658 a 3669), la recurrente señaló que adjuntaba el referido contrato del 1 de noviembre de 2001, asimismo, indicó que el tipo de cotización internacional de precios utilizado era la cotización de las transacciones de oro y plata del mercado de Londres cerrado en la tarde del día en que se emitía la factura por la venta de los contenidos de oro y plata a las refinadoras, a las cuales se podía acceder desde la página web de la empresa

Que agregó que llevaba un control de los despachos de doré y su equivalente en oro y plata, a la vez que accedía a una página web de las refinadoras donde también llevaban el mismo control, con una diferencia temporal entre la fecha de despacho y la fecha de recepción, y que permanentemente efectuaban conciliaciones; en este sentido, indicó que adjuntaba el documento "Statement of Outturn" del 29 de abril de 2002 y 4 de junio de 2003, así como una pantalla de control de la cuenta corriente correspondiente a los despachos de cada embarque, además, procedía a mostrar las pantallas de su

f 2 p 7 p



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

sistema contable referido al tratamiento dado a las ventas efectuadas a

Que manifestó que "Gold y Silver Certificate" era la terminología utilizada para denominar los créditos en cuenta que efectuaban las refinadoras por un monto igual al oro y plata refinados que se estimaba obtener luego de la refinación, asimismo, la realización inmediata de la operación se traducía en créditos en cuenta cuya información se evidenciaba en el documento "Statement of Outturn" que finalmente certificaba el despacho realizado.

Que apuntó que no contaba con contratos que sustentaban las ventas de oro y plata refinados, no obstante, tenía los documentos "Confirmation Facsimile on Gold Sale" que confirmaban la realización de las operaciones, además, las negociaciones eran telefónicas y de carácter verbal y el resultado se materializaba en los documentos antes mencionados.

Que la Administración mediante la apelada (folios 3712 a 3732), concluyó que las rentas provenientes de las ventas que realizó la recurrente con los bancos del exterior respecto de los créditos de oro y plata depositados en su cuenta de metales en el exterior constituyeron rentas de fuente extranjera y por ende los gastos incurridos por concepto de servicio de refinación por parte de
fueron gastos que se encontraban vinculados a la generación de la renta de fuente extranjera, por lo que debían formar parte de los resultados de fuente extranjera, no siendo compensables para la determinación del impuesto en caso de pérdida, es decir que tales gastos no resultaban deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de los ejercicios 2002 y 2003.

Que en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 2898) y las Notas a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2002 y 31 de diciembre de 2003 (folio 502), se aprecia que la recurrente tenía como actividad económica la extracción de minerales metálicos no ferrosos y la venta de oro (Bullion), para tal efecto, sus operaciones consistieron en la explotación a tajo abierto, entre otra, de las minas
localizadas en el departamento de Cajamarca, por lo que el mineral con contenido de oro era transportado a una de las cuatro canchas de lixiviación, en donde se recuperaba el oro mediante métodos convencionales de lixiviación en pilas, seguido por procesos de precipitación Merrill - Crowe y fundición, de lo cual obtenía como producto final barras de doré, las cuales eran embarcadas para su refinación y luego vendidas en el mercado internacional.

Que según el Reporte de DUAs de Exportaciones de enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003 (folios 3690 a 3693), la recurrente efectuó diversas exportaciones de barras de doré hacia Inglaterra, Suiza y Estados Unidos, durante los ejercicios 2002 y 2003.

Que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización sostuvo que celebró contratos con
, por los cuales se obligó a enviar barras de doré y éstas se obligaron a prestar el servicio de refinación para obtener el bien objeto de venta, el cual era pagado de acuerdo con las condiciones pactadas contractualmente, adjuntando para tal efecto los contratos de refinación de 1 de noviembre de 2001 (folios 1568 a 1664, 3607 a 3638).

Que según los contratos de refinación del 1 de noviembre de 2001, suscritos por la recurrente en su calidad de cliente con
en calidad de refinador (folios 1585 a 1604 y 3621 a 3638), aquella le entregaría el doré, bajo una modalidad de no exclusividad, para que se encargara de refinar el contenido de oro y plata, para tal efecto, esperaba que el doré entregado se analizara aproximadamente en el porcentaje de oro y plata que se indicaba en la Sección 3 del Anexo B⁴ (folio 3624), además que no contendría los elementos especificados en la Sección 4 del Anexo B⁵ (folio 3624) en cantidades que superaran los porcentajes indicados.

⁴ La Sección 3 del Anexo B preveía los siguientes porcentajes de ensayo aproximados: Oro de 25% a 80% y Plata de 20% a 80%.

⁵ La Sección 4 del Anexo B establecía límites superiores respecto de los elementos Pb, Cd, Se, Hg, Fe y Ni equivalentes a 3,0%, 0,5%, 1,0%, 0,02%, 3,0% y 3,0%, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

Que en la cláusula 6, se señaló que la recurrente pagaría el cargo de refinación por onza de dore refinado de acuerdo con la Sección 6 del Anexo B (folio 3624), en la que se estableció que por cada onza de doré refinado se pagaría US\$ 0,37 por 25% a 34,99% de contenido de oro acordado en el envío: US\$ 0,30 por 35% a 44,99%; US\$ 0,22 por 45% a 54,99% y US\$ 0,21 por 55% a más.

Que en la cláusula 8 se estableció que el refinador abonaría el porcentaje de oro contabilizable y plata contabilizable de cada envío a la cuenta de metales no asignados que le indicara la recurrente en las fechas especificadas en la Sección 7 del Anexo B⁶ (folios 3623), y que el refinador efectuaría las transferencias de metal no asignado libre de cargos para la recurrente y que podía poner todo el oro en lingotes "995" de 400 onzas y toda la plata en lingotes "999" de 1000 onzas, asimismo efectuaría el pago definitivo a la cuenta de la recurrente conforme con lo establecido en la citada sección 7.

Que en la cláusula 11, se indicó que la recurrente asumiría el riesgo de pérdida y daño al doré hasta su entrega al refinador o a la persona que este entregara en el punto de entrega, y el refinador sería responsable por riesgo hasta el pago definitivo de las cuentas de metales del cliente.

Que en la cláusula 12, se señaló que el refinador mantendría vigente en todo momento dentro del plazo del contrato, por cuenta y cargo propios, un seguro contra todo riesgo que cubriera el valor total estimado de doré, durante el periodo en el que asumiera el riesgo de pérdida.

Que similares términos fueron pactados en el contrato de refinación del 1 de noviembre de 2001 (folios 1568 a 1584), suscrito por la recurrente con respecto a la refinación de oro y plata a realizarse en

Que de los citados contratos, se aprecia que los refinadores se obligaron a cambio de una contraprestación, a realizar servicios de refinación en territorio extranjero del producto doré que era exportado por la recurrente, en ese sentido, conforme con lo establecido en el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo prueba en contrario se presumía que los gastos originados por tales servicios, fueron ocasionados por renta de fuente extranjera.

Que en consecuencia, a fin de desvirtuar la aludida presunción, correspondía a la recurrente acreditar que los gastos de refinación fueron ocasionados por rentas de fuente peruana, tal como ella alegaba, para lo cual se remitió al artículo 11° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establecía que eran de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

Que al respecto, conforme con lo señalado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, así como en la presente instancia (folios 502 y 4062), no vendía barras de doré, sino oro y plata refinada, debido a que las citadas barras que obtenía producto de su actividad eran embarcadas para su refinación y el oro y plata obtenidos eran vendidos en el mercado internacional, por tanto asumía los gastos de refinación.

Que en ese sentido, el producto final materia de venta era oro y plata que se obtenía como consecuencia de la refinación realizada en el extranjero, es decir, las rentas provenientes de dicha venta no correspondían a bienes producidos, manufacturados o comprados en el país, por tanto no se encontraban dentro del supuesto establecido en el artículo 11° de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶ La Sección 7 del Anexo B indicó que el refinador abonaría el 95% del oro contabilizable de cada envío a la cuenta de metal no asignado del cliente en la fecha de recepción real, además, el refinador realizaría el pago definitivo del oro y abonará el 100% de la plata contabilizable a la cuenta de la recurrente en cualquiera de las siguientes situaciones: i) La fecha de producción o fechas de producción adecuadas para cada envío; o ii) El acuerdo de las partes sobre el contenido. Adicionalmente, la recurrente podía optar por elegir periódicamente, durante la vigencia del contrato, con respecto a recibir el abono del 100% del oro contabilizable y el 100% de la plata contabilizable de cada envío en su cuenta de metales no asignados en la fecha de producción.



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Que en efecto, conforme con los contratos de refinación que suscribió la recurrente, aquella siguió manteniendo la propiedad de las barras de doré, cuando se encontraban en el exterior en poder de los refinadores, debido a que éstos solo acreditaron los servicios de refinación más no una transmisión de propiedad, como afirma la recurrente, más aun cuando en la cláusula 12 se estableció como obligación de los refinadores mantener vigente dentro del plazo de contrato un seguro contra todo riesgo que cubriera el valor total estimado de doré.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no acreditó que los gastos de refinación incurridos en el exterior correspondieran a rentas de fuente peruana, estos fueron ocasionados por renta de fuente extranjera, tal como también lo ha establecido la Administración en la apelada.

Que de otro lado, en la apelada la Administración señala que según lo verificado en la etapa de fiscalización el contribuyente reconoció ingresos en las fechas y por los montos correspondientes a las Facturas 004 N° 000617 y 004 N° 001099, incluyéndolos para efectos de sus declaraciones y pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta de tercera categoría (folio 3720/vuelta).

Que en cuanto a la contabilización de tales facturas, se aprecia que en la apelada la Administración incluyó unos cuadros elaborados en función de las imágenes de pantalla del sistema contable de la recurrente, proporcionadas a través del escrito del 23 de diciembre de 2008 (folios 3661 a 3666), en donde indicó que si bien se encontraba acreditado el registro de la Factura 004 N° 000617 del 7 de marzo de 2002 y de la Factura 004 N° 001099 del 17 de abril de 2003, mediante cargos, en dichas fechas, a la Cuenta 121101 – Clientes, no se observaba el abono a las Cuentas 702001 y 702002 correspondientes a las ventas por la exportación de oro y plata (folio 3721); sin embargo, de los referidos cuadros se advierte que sí se encontraban contabilizados los abonos en las Cuentas 702001 y 702002⁷, por lo que puede afirmarse que la recurrente contabilizó tales ingresos en la fecha en que se emitieron los respectivos comprobantes de pago, los que si bien se encontraban a valores preliminares o provisionales⁸, procedió a registrar el reconocimiento de un ingreso, y por tanto tributó respecto de ellos en los años 2002 y 2003, respectivamente, ingresos que no han sido reparados por la Administración.

Que además, se aprecia que la Administración en la misma apelada, también en función de la información proporcionada por la recurrente mediante imágenes de pantalla de su sistema contable, describió la forma de contabilización de la cobranza de las Facturas 004 N° 000617 y 004 N° 001099, mediante la cual se efectuaron cargos a la cuenta 105001 – Caja y Bancos con abono a la cuenta 122101 – Clientes; finalmente, se advierte que la Administración en función a la misma información, dio cuenta del registro contable de los ajustes efectuados mediante las Notas de Débito N° 004-0000486 y N° 001-0000749.

Que asimismo, cabe advertir que la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría contenida en las declaraciones juradas de los ejercicios 2002 y 2003, incluía la totalidad de las rentas gravadas, sin poder distinguirse en tales declaraciones las rentas de fuente peruana de aquellas de fuente extranjera.

Que por tanto, habida cuenta que la Administración estableció que parte de las rentas declaradas en los referidos ejercicios provenían de fuente extranjera, es decir que las rentas provenientes de la venta de oro y plata refinada, a que hacen referencia las Facturas 004 N° 000617 y 004 N° 001099⁹, las cuales fueron registradas y sus ingresos declarados y no reparados por la Administración, correspondían a fuente extranjera, procedía que en aplicación de lo dispuesto por los artículos 51° y 51°-A de la Ley del

⁷ Cabe precisar que tal como hizo la Administración al identificar la cuenta 121101 en la resolución apelada, las cuentas contables empleadas por la recurrente para el registro de sus operaciones de venta se pueden verificar a partir del séptimo dígito del código de cuenta que aparece en las pantallas del sistema contable de la recurrente, tal como también lo señala ésta (folio 3901). Así se tiene que si bien la recurrente consignó como códigos de cuenta 610000702001 y 806100702002, se debe considerar como cuentas vinculadas al Plan Contable General Revisado, los códigos 702001 y 702002.

⁸ Sobre la base del valor de cotización internacional al momento del embarque, y cuyos valores fueron ajustados mediante Notas de Débito 004 N° 0000486 y 004 N° 0000749, por las diferencias por concepto de peso, ley y la cotización internacional negociada vigente al momento de la liquidación final.

⁹ Cuyos valores fueron ajustados mediante Notas de Débito N° 004 N° 0000486 y N° 004 N° 0000749.



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Impuesto a la Renta, dedujera los gastos incurridos por concepto del servicio de refinación prestado por las empresas al encontrarse vinculados a la generación de la referida renta de fuente extranjera, sin embargo no lo hizo, sin que explicara las razones por las cuales no habría correspondido dicha deducción, tan solo se limitó a señalar que tales gastos no eran deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, pues debían formar parte de los resultados de fuente extranjera, no siendo compensables para la determinación del impuesto en caso de pérdida; sin embargo, dicha pérdida no se evidencia en autos.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración, considere los gastos de fuente extranjera materia de análisis en la determinación de las rentas de fuente extranjera y como tal reliquide la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010599 y N° 012-003-0010600.

Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, enero y febrero de 2003 - Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010542 a N° 012-003-0010553, N° 012-003-0010597 y N° 012-003-0010598

Cálculo de los pagos a cuenta por cada unidad económica administrativa

Que conforme con el artículo 14° y el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, eran contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas jurídicas, y eran rentas de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería, entre otras.

Que de acuerdo con el artículo 85° de la citada ley, los pagos a cuenta de dicho impuesto se determinaban al aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, mientras que en el caso de los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero, se fijaban mediante la utilización del coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior y de no existir impuesto calculado en este último ejercicio.

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

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

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

Que de acuerdo con los artículos 2° y 3° del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 024-93-EM, las disposiciones contenidas en los citados artículos de la Ley General de Minería, se aplican de pleno derecho a todos los titulares de actividad minera, definidos como las personas naturales o jurídicas que ejerzan actividad minera en una concesión o en concesiones agrupadas en una Unidad Económica Administrativa, como concesionarios o cesionarios, siempre que, entre otros, celebren un contrato de estabilidad. Asimismo, dispone que cuando la persona

f a p q



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

natural o jurídica sea titular de varias concesiones o Unidades Económico - Administrativas, la calificación sólo surtirá efecto para aquellas concesiones o unidades que estén sustentadas por las declaraciones o por el referido contrato y que la estabilidad tributaria tiene por finalidad dar permanencia al régimen impositivo aplicable a la actividad minera.

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

Que según el criterio contenido en la Resolución N° 1151-5-2003, los convenios de estabilidad jurídica, como el de estabilidad tributaria, consagran garantías de estabilidad inmodificables por un período determinado, asegurando a los inversionistas que dentro de aquél las normas existentes no serán variadas, en su beneficio o perjuicio, por la vía legislativa, con la finalidad de permitirle al inversionista conocer por anticipado las reglas que inamoviblemente se aplicarán a su inversión durante el plazo del contrato. Agrega que los convenios de estabilidad jurídica en su celebración, interpretación y ejecución no pueden exceder lo previsto en las leyes que contienen las garantías y seguridades específicas que van a ser estabilizadas, caso contrario, se tendría que el acto de un funcionario del Poder Ejecutivo tendría el efecto de modificar (o en todo caso hacer inaplicable) una norma tributaria, valiéndose de un convenio de estabilidad, lo que no resulta aceptable al atentar contra el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20290-1-2011 se ha señalado que los contribuyentes del Impuesto a la Renta de tercera categoría, como las personas jurídicas que realizan actividades mineras, se encuentran obligados a presentar declaración jurada anual por dicho impuesto, y al determinar éste tienen derecho a compensar las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores con la renta neta del ejercicio, imputándola año a año, de conformidad con el citado artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende el titular de la actividad minera debe determinar el monto del referido impuesto a pagar por cada ejercicio, mas no por unidad económica administrativa.

Que en las Resoluciones N° 02600-5-2003, N° 796-2-2001 y N° 12215-4-2011, este Tribunal ha señalado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, constituyen anticipos del impuesto que es determinado al final del ejercicio, siendo una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del periodo.

Que en la Resolución N° 10379-4-2013, este Tribunal ha señalado que si bien según el artículo 22° del Reglamento de la Ley General de Minería, el titular de la actividad minera que tenga varias unidades económico – administrativas debe llevar cuentas independientes, respecto de cada una de ellas, y reflejarlas en resultados separados, ello se debe a que al tener una empresa diversas unidades económico – administrativas con regímenes estabilizados en diferentes fechas, a cada unidad le resultan aplicables las normas del Impuesto a la Renta vigentes en distintas fechas y tienen una forma de determinación distinta, sin embargo, ello no implica que se deba determinar el Impuesto a la Renta, ni calcular los anticipos de dicho impuesto, esto es, los pagos a cuenta, según cada unidad económica – administrativa, sino que, para efectos de los pagos a cuenta, corresponde que se determine el cálculo del coeficiente según los ingresos netos gravables e impuesto calculado que tenga el contribuyente en el ejercicio anterior o precedente al anterior, en conjunto, es decir, luego de haberse consolidado los resultados de cada unidad económica administrativa, y se aplique dicho coeficiente sobre los ingresos netos gravables del período, los cuales también corresponderán a la sumatoria de los ingresos de cada unidad.

Que mediante los puntos 6 y 7 del Requerimiento N° 0122060000980 (folios 2509 y 2510), notificado el 4 de abril de 2006, la Administración comunicó a la recurrente que al haber estabilizado el régimen del Impuesto a la Renta, vigente al 6 de mayo de 1994, respecto del Proyecto "Maqui-Maqui", a las



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

operaciones vinculadas a este le resultaba de aplicación el régimen del Impuesto Mínimo a la Renta, por lo que debía calcular el impuesto correspondiente, sobre el monto que resultara mayor entre el determinado con arreglo a las normas de dicho régimen y el que resultara de aplicación de las normas generales del Impuesto a la Renta, en tal sentido, solicitó que sustentara con documentos y base legal correspondiente, el cálculo y la determinación de la base imponible del Impuesto Mínimo a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, así como la comparación realizada con el régimen general del Impuesto a la Renta, respecto de los pagos a cuenta y la regularización anual.

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° 0122060000980 (folios 2493 a 2495), la Administración señaló que producto de una fiscalización anterior realizada a la recurrente, emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005519 y N° 012-003-0005518, por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, las cuales servían de base para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 del Proyecto Maqui Maqui, agregó que al verificar la determinación efectuada por la recurrente, advirtió que ésta no se efectuó correctamente, pues no realizó la comparación del Impuesto Mínimo a la Renta con el Impuesto a la Renta determinado de acuerdo con las normas generales, por lo que procedía efectuar una nueva determinación.

Que asimismo indicó que dado que la recurrente se encontraba sometida a diversos regímenes tributarios, en función de sus proyectos, la determinación de los tributos debía realizarse conforme con el régimen impositivo aplicable a cada uno de éstos, los cuales correspondían a las normas vigentes a las fechas de aprobación del programa de inversión respectivo, por tanto, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y su regularización, debió realizarse en forma separada por cada una de las unidades económicas administrativas por las que hubiera suscrito un contrato de estabilidad tributaria, por lo que procedió a calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, en función a ello.

Que de la documentación que obra en autos (folios 2398 a 2479), se observa que la recurrente suscribió contratos de garantías y medidas de promoción a la inversión con relación a las concesiones constituidas sobre las UEA:

Que en este sentido, conforme con lo señalado en el Informe General de Fiscalización (folios 2686 y 2687), la recurrente estabilizó los Proyectos al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación de los respectivos estudios de factibilidad, esto es, el 6 de mayo de 1994 y 22 de mayo de 1997, respectivamente, el Proyecto Carachugo Sur, al régimen tributario vigente al 29 de octubre de 1999, al haber ejercido la opción de tributar de acuerdo al régimen común vigente a dicha fecha y respecto del Proyecto La Quinoa, no se estabilizó régimen tributario alguno por los ejercicios 2002 y 2003.

Que de los Anexos N° 1 a 5 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010542 a N° 012-003-0010553, N° 012-003-0010597 y N° 012-003-0010598 (folios 3098 a 3110 y 3127 a 3139), se observa que la Administración determinó omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y enero y febrero de 2003, al considerar que su determinación debía realizarse en forma separada por cada una de las actividades económicas administrativas por las que suscribió contratos de estabilidad tributaria, considerando un coeficiente distinto para cada unidad.

Que sin embargo, según lo establecido en la citada Resolución N° 10379-4-2013, no correspondía que los pagos a cuenta se calcularan por cada unidad económica administrativa, dado que el cálculo del coeficiente se determina según los ingresos netos gravables e impuesto calculado que tenía el contribuyente en el ejercicio anterior o precedente al anterior, en conjunto y aplicar dicho coeficiente sobre los ingresos netos gravables del período, los cuales también corresponderán a la sumatoria de los ingresos de cada unidad.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y disponer que la Administración reliquide la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, enero y febrero de 2003 conforme con lo antes expuesto, para lo que también deberá tener en cuenta que



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

este Tribunal mediante Resolución N° 03248-5-2010 revocó los reparos al gasto por amortización indebida de concesiones y de cuotas de arrendamiento, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005519 y N° 012-003-0005518 giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0010321 a N° 012-002-0010339 – Infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010321 a N° 012-002-0010339 (folios 3181 a 3218) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de marzo a octubre de 2002, enero a agosto y octubre a diciembre de 2003, respecto de las cuales la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010578 a N° 012-003-0010596, que fueron dejadas sin efecto en la instancia de reclamación por aplicación de lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9050-5-2004, toda vez que a la fecha de emisión de la apelada había caducado la responsabilidad solidaria de la recurrente, conforme al plazo incorporado por el Decreto Legislativo N° 953 al numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario.

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, constituía infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo dispuesto por ley, la cual se encontraba sancionada, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, aprobada por Ley N° 27335, con una multa equivalente a 30% del tributo no retenido o no percibido.

Que el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que se presumía sin admitir prueba en contrario que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que prestaran servicios técnicos que requerían la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero, obtenían rentas netas de fuente peruana equivalentes al 40% de los ingresos brutos que éstas obtengan.

Que según el inciso c) del artículo 71° de la anotada ley, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 798-1-2003 y N° 11549-2-2016, que no basta con que se afirmen la realización de servicios prestados en el exterior, sino que es necesario acreditar la parte de los servicios que han sido prestados fuera del país.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0122060000980 (folios 2510 y 2511), la Administración solicitó a la recurrente que, respecto del servicio de consultoría prestado por las empresas Proudfoot Consulting, exhibiera el contrato celebrado, donde se advirtiera los servicios prestados, la duración e importe de la contraprestación, así como el comprobante de pago, asiento contable de provisión y cancelación que sustentara los registros efectuados en el Libro Mayor, detallados en los Anexos N° 3-A y N° 3-B (folios 2502 y 2503), además, que presentara la determinación del cálculo de las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados, así como su cancelación y que proporcionara los informes o comunicaciones que sustenten los servicios prestados.

Que en respuesta, mediante escrito del 24 de abril del 2006 (folios 2482 a 2487), la recurrente señaló que debido a la necesidad de optimizar sus procesos, los cuales le permitirían maximizar su verdadero potencial, mejorar la productividad, el equilibrio y eficacia de la estructura organizativa, así como los resultados en todas las áreas del negocio, celebró contratos de prestación de servicios con (Canadá) y (EEUU), que el gasto efectuado se encontraba vinculado con el mantenimiento de su fuente productora y la generación de renta gravada, a la vez que constituían gastos normales, razonables y proporcionales y que para acreditar su prestación adjuntaba diversos documentos que contenían el cronograma de las actividades a realizarse, los costos incurridos, las reuniones llevadas a cabo, el modelo de la organización y estructura empresarial, entre otros, por lo que procedía su deducción.



Tribunal Fiscal

Nº 02974-2-2018

Que asimismo agregó que los servicios prestados calificaban como servicios técnicos realizados parte en el país y parte en el extranjero, por lo que estaba obligada a realizar las retenciones y efectuar el pago del Impuesto a la renta con una tasa efectiva del 12% (equivalente al 30% aplicado sobre el 40% de los ingresos brutos), según lo señalado en los artículos 48°, 56° y 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0122060000980 (folios 2497 a 2500), la Administración señaló que la recurrente no exhibió documentación que acreditara que parte del servicio fue prestado en el exterior, que por el contrario, según la información contenida en la página web de las empresas no domiciliadas, los objetivos del proyecto en cuestión tuvieron un ahorro financiero de US\$ 51'000 000,00, debido a la mejora de una serie de indicadores relacionados con el incremento de los metros perforados por hora, reducción de la paralización de equipo de voladura, incremento de la velocidad promedio de viaje de los camiones cargadores, mejora en el uso y productividad de los camiones cargadores, todo lo cual evidenció que el servicio se prestó íntegramente en el país, por lo que concluyó que la tasa del Impuesto a la Renta aplicable debió ser de 30% y no de 12%, lo que generó omisiones en las retenciones del citado impuesto, según el detalle de los Anexos Nº 1-A y Nº 1-B (folios 2491 y 2492).

Que en atención a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0122060001637 (folios 1124 y 1125), la Administración puso en conocimiento de la recurrente las observaciones detalladas en el Resultado del Requerimiento Nº 0122060000980, a fin que presentara la documentación que la desvirtuara.

Que en respuesta, mediante escrito de 29 de agosto de 2006 (folios 1098 y 1099), la recurrente indicó que a fin de acreditar que el servicio observado fue realizado parcialmente en el extranjero adjuntaba la traducción de los Anexos "A", de los contratos celebrados con las empresas no domiciliadas, la parte pertinente de la página web de las anotadas empresas, en la que se apreciaba la descripción de los servicios que esta ofrecía, copia del cargo de la solicitud de expedición de una declaración jurada referida a que los servicios brindados fueron prestados parcialmente en el país, copia del correo electrónico con la relación del personal que laboró e ingresó temporalmente al país para la ejecución de las actividades detalladas en los anotados contratos y copia de los pagos de Impuesto de Salida del personal que ingresó temporalmente al país, los cuales evidenciaban que solo una parte de estos trabajadores ingresaron al país.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0122060001637 (folios 1106 a 1110), la Administración señaló que si bien el documento denominado "Exhibit A" señalaba que el contratista conduciría la instalación del proyecto a entregarse en Cajamarca y dirigiría el diseño, así como los servicios de apoyo desde Palm Beach Garden, FL, USA, ello no había sido demostrado, que de la revisión de la información consignada en la página web de las empresas Proudfoot Consulting no se evidenciaba que los servicios serían prestados parcialmente en sus oficinas, sino que por el contrario, parte de los servicios implicaron una capacitación a los equipos de trabajo de las empresas, lo cual necesariamente debió realizarse en el país.

Que agregó que la recurrente mediante carta del 25 de agosto de 2006, solicitó a las empresas Proudfoot Consulting que le confirmara el lugar de prestación de los servicios y si éstos se realizaron íntegramente en Perú o fuera de él, lo que evidenciaba que no contaba con los elementos que demostraran sus afirmaciones, que si bien la mencionada empresa le informó que hubo servicios realizados en los Estados Unidos, ello no fue demostrado, pues no adjuntó elementos que lo acreditaran y, que las declaraciones juradas para la Oficina de Control Migratorio de la Dirección General de Migraciones, así como los recibos de los impuestos cancelados, solo demostraba que hubo personal de la empresa no domiciliada con ingresos y salidas del país, mas no que en dichas ausencias realizaron labores vinculadas al proyecto, por lo que mantuvo la observación antes señalada.

Que en el caso de autos, la recurrente a fin de acreditar que los servicios prestados por las empresas fueron desarrollados parte en Perú y parte en el extranjero, presentó la siguiente documentación: i) Los contratos suscritos con las empresas Proudfoot Consulting (folios 2229 a 2291); ii)



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

el Anexo de los referidos contratos denominado "Exhibit A" (folios 1076 a 1079 1081 a 1083); iii) Comprobantes de pago emitidos por las empresas y los pagos efectuados por la recurrente (folios 2192 a 2228), iv) Comunicaciones remitidas por las empresas Proudfoot Consulting del 28 de octubre de 2002, 27 de enero y 27 de setiembre de 2003 (folios 2184 a 2191), v) Copias referidas a las cuentas IGV No Domiciliados y Renta No Domiciliados, así como el detalle de las declaraciones juradas (folios 2097 a 2134); vi) Información de la página web de las empresas Proudfoot Consulting (folios 1074 y 1075); vii) Comunicación del 18 de setiembre de 2006 cursada por las referidas empresas no domiciliadas (folios 1063 a 1072), viii) Correos electrónicos referidos al detalle del personal de dichas empresas (folios 1061 y 1062), ix) Comunicación del 28 de agosto de 2006 (folio 1060), y x) Declaraciones jurada para la Oficina de Control Migratorio (folios 920 a 1059).

Que en virtud del Contrato N° MYSRL-009-2002 celebrado con Proudfoot Consulting Inc. (folios 2284 a 2291), con domicilio en

..... y los Contratos N° CONS-069-2002, N° CONS-006-2003 y N° CONS-137-2003, suscritos con (folios 2235 a 2283), domiciliada en

las anotadas empresas acordaron realizar a favor de la recurrente los trabajos descritos en los Anexos A adjunto a cada uno de los mencionados acuerdos.

Que el Anexo A de los referidos Contratos N° MYSRL-009-2002, N° CONS-006-2003 y N° CONS-137-2003 (folios 1076 a 1079, 1082 y 1083), señalaban que el contratista conduciría la instalación del proyecto que se entregaba en Cajamarca, Perú y dirigiría tanto el diseño como los servicios de apoyo desde

lo cual incluía los siguientes servicios: i) Desarrollo de una lista detallada de eventos clave, propuestas y horarios para asegurar el logro de los objetivos financieros y operaciones de los proyectos, ii) Instalación de una junta semanal de revisión del proyecto para monitorearlo, iii) Diseño e implementación de un sistema de medición y evaluación del proyecto, v) Proceso de mejora denominado "fin a fin" para incrementar la efectividad organizacional, la productividad, las prácticas de dirección y la comunicación; vi) Desarrollo de los planes de pre – implementación e implementación, vii) Instalación y seguimiento continuo del proceso de mejoras y monitoreo de indicadores claves, viii) Implementación de un Plan de Resultados Rápidos, para captura de oportunidades actuales identificadas, que pudieran implementarse en un corto periodo para mejorar las operaciones, ix) Procesos estandarizados de mayor eficiencia que reflejaran las mejoras prácticas con documentación de nuevos procesos y procedimientos; x) Desarrollo e instalación de una matriz de responsabilidad social para eliminar redundancias, asegurar que los procesos clave tengan un titular y mejorar la receptividad a las consultas y necesidades del cliente, xi) Desarrollo e instalación de un sistema de identificación / resolución del problema, que determinara las causas originales y facilitara la instalación de las intervenciones permanentes, preventivas y correctivas requeridas, xii) Manuales de Procedimientos y documentación para todos los programas instalados, y xiii) Revisiones de seguimiento.

Que asimismo, el Anexo A del Contrato N° CONS-137-2003, contempla dos servicios adicionales, que consistieron en la dirección de debilidades y la instalación de un proceso que identificaría cualquier beneficio adicional disponible.

Que el Anexo A del Contrato N° CONS-069-2002 (folio 1081), indica que el contratista deberá ejecutar el trabajo de revisión que se enfocará en identificar y verificar el impacto de los cambios propuestos, validando las oportunidades financieras y desarrollando un caso de negocio y plan de acción o enfoque que alcance los resultados deseados, asimismo, la metodología de revisión del contratista integra las tres perspectivas que son claves para hacer un cambio sostenible y significativo en cuanto a proceso (trabajo), comportamientos (habilidades) y sistemas (información), además, mediante la revisión el contratista tendrá un panorama de los asuntos que afectan a su funcionamiento actual como su temas organizaciones, lo cual determina dónde se encuentran las oportunidades para la reducción de costo, mejora de la efectividad y el incremento de los ingresos, a su vez, las herramientas, métodos y enfoques utilizados serán específicamente adaptados para cumplir con los requisitos de la recurrente.

f α p 16 q



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Que de lo expuesto, se tiene que si bien en el Anexo A de los referidos Contratos N° MYSRL-009-2002, N° CONS-006-2003 y N° CONS-137-2003, se señaló que las empresas no domiciliadas dirigirían tanto el diseño del proyecto como los servicios de apoyo en no especificó cuál de los servicios desarrollados en dicho anexo comprendía tales actividades, asimismo, del Anexo A del Contrato N° CONS-069-2002 no se advierte cual fue el servicio realizado en el extranjero, por lo que dichos documentos no acreditan que los servicios se habrían realizado fuera del territorio nacional.

Que los comprobantes de pago emitidos por las empresas Proudfoot Consulting (folios 2193, 2195, 2197, 2198, 2200, 2202, 2204, 2206, 2208, 2210, 2212, 2214, 2216, 2218, 2220, 2223, 2224, 2226 y 2228), las Comunicaciones del 28 de octubre de 2002, 10 de enero de 2003 y 27 de setiembre de 2003 (folios 2184 a 2191) y los correos electrónicos del 23 y 24 de agosto de 2006 (folios 1061 y 1062), se encuentran en idioma inglés, sin traducción, por tanto, no corresponden ser merituados, en aplicación del artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos, sin embargo, aún en el supuesto que pudieran ser admitidos no se advierte en ellos elementos que permitieran acreditar cuales de los servicios detallados en los contratos habrían sido ejecutados en el extranjero.

Que las declaraciones juradas por retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos domiciliados, los pagos efectuados por la recurrente y el análisis de retenciones presentados (folios 2097 a 2134, 2192, 2194, 2196, 2199, 2201, 2203, 2205, 2207, 2209, 2211, 2213, 2215, 2217, 2219, 2221, 2223, 2225 y 2227), únicamente acreditan que la recurrente realizó pagos a favor de las empresas Proudfoot Consulting, así como las retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados por importes equivalentes al 12% de los ingresos brutos, mas no sustentan que los servicios contratados se hayan desarrollado parcialmente en el extranjero.

Que la información de la página web de las empresas Proudfoot Consulting (folios 1074 y 1075), tampoco acredita que parte del servicio en cuestión se hubiera realizado en el extranjero, dado que en ella solo se describe su conformación, objetivos, plan de trabajo, entre otros.

Que si bien en la Comunicación emitida el 18 de setiembre de 2006 por las empresas Proudfoot Consulting (folios 1063 a 1072), se indicó que las actividades de trabajo vinculados a los Contratos N° MYSRL-009-2002 y N° CONS-137-2003, que se realizaron en Perú estuvieron principalmente compuestas de la recopilación de información, con la ayuda de la instalación de técnicas y herramientas operativas administrativas y la disposición de capacitación en el emplazamiento y, que las actividades de trabajo realizadas en los Estados Unidos consistieron en la revisión y definición de oportunidades, la selección de indicadores de desempeño críticos, el desarrollo de productos específicos, cursos de capacitación, gestión y apoyo del proyecto senior, no se advierte que la recurrente hubiera presentado medios probatorios que permitan verificar las afirmaciones antes señaladas, además en dicha comunicación no se identificó ni detalló la vinculación de los servicios antes detallados con los servicios consignados en los mencionados contratos.

Que las declaraciones juradas remitidas por diversos trabajadores a la Oficina de Control Migratorio de la Dirección General de Migraciones (folios 920 a 1059) en las que señalaron que habían ingresado al país en calidad de "No inmigrante temporal - Negocios", a fin de cumplir con la prestación de un servicio de cargo de su empleador las empresas Proudfoot Consulting a favor de la recurrente, y que debían ausentarse temporalmente del país en determinadas fechas, no constituyen medios probatorios que deban ser actuados y valorados dentro de los procedimientos regulados por el Código Tributario, toda vez que según el artículo 125° del Código Tributario, 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, por lo que dichas declaraciones no resultan admisibles como tal.

f α p 17 p



Tribunal Fiscal

N° 02974-2-2018

Que sin perjuicio de lo expuesto, aun en el caso en que estas hubieran calificado como medios probatorios, tales documentos no resultarían suficientes para sustentar que las referidas ausencias se originaron por prestaciones que debían realizarse a favor de la recurrente fuera del país.

Que en consecuencia, la recurrente no acreditó la aplicación de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a la base de cálculo de la retención a no domiciliados y, por ende, omitió realizar retenciones a no domiciliados.

Que al no haber efectuado la recurrente las retenciones a las que se encontraba obligada, de conformidad con el inciso c) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario se encuentra acreditada, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que la Administración no ha probado que los servicios observados fueron prestados íntegramente en el país, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo establecido en las citadas Resoluciones N° 798-1-2003 y N° 11549-2-2016, correspondía a la recurrente acreditar qué parte de los citados servicios fueron prestados fuera del país, lo que no ocurrió en el caso de autos.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0010440 y N° 012-002-0010441 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario aplicable al presente caso, establece que constituye infracción tributaria el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010440 y N° 012-002-0010441 (folios 3092 y 3093) giradas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010599 y N° 012-003-0010600 giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y 2003, respecto de las cuales esta instancia ha establecido que de ser el caso, se proceda a su reliquidación, por lo que corresponde igualmente revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide las multas.

Que el Informe Oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° 0941-2017-EF/TF.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Sarmiento Díaz, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007925 de 30 de diciembre de 2008 en el extremo referido al reparo por gastos de refinería vinculados a la generación de renta extranjera y multas vinculadas, en el extremo del reparo por cálculo de los pagos a cuenta por cada unidad económica administrativa, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en el extremo impugnado.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/ZR/njt.