

# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

**EXPEDIENTE N°** : 7128-2019  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 21 de junio de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 14 de mayo de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2006 y diciembre de 2007, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>1</sup>.

**CONSIDERANDO:**

Que de autos se tiene que como consecuencia de los procedimientos de fiscalización iniciados a la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ que contienen los reparos a la renta neta de dicho tributo y ejercicios, detallados a continuación<sup>2</sup> (folios 26735 a 26835 y 26921 a 27023):

Resolución de Determinación N° _____	- Impuesto a la Renta del ejercicio 2006
Reparos	Importe (S/)
1) Ajuste por Precios de Transferencia - Venta de oro a Panamá	18 373 669,00
2) Gastos de cierre de mina no sustentados -	373 698,00
3) Gastos por consumo de combustible no sustentados documentariamente	523 261,00
4) Gastos de sueldos y salarios, leyes sociales, viajes y otros no sustentados documentariamente	521 173,00
5) Exceso de deducción por concepto de Regalía Minera	904 205,00
6) Gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente	136 914,00
7) Diferencia en depreciación no sustentada documentariamente	1 331 001,00
8) Exceso de tasa de 3% en depreciación de "Pad de Lixiviación" y otros gastos no sustentados	429 352,00

Resolución de Determinación N° _____	- Impuesto a la Renta del ejercicio 2007
Reparos	Importe (S/)
1) Ajuste por Precios de Transferencia - Venta de oro a Panamá	18 645 590,00
2) Gastos por donaciones sin sustentar requisito	1 980 000,00
3) Exceso de deducción por concepto de Regalía Minera	257 647,00
4) Gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente	133 174,00

<sup>1</sup> Mediante la resolución apelada la Administración también advirtió la existencia de un error de cálculo en la determinación de la deuda tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, el cual fue subsanado, como se aprecia de los folios 27416/vuelta, 27420 y 27421/vuelta, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

<sup>2</sup> La Administración también efectuó otras observaciones a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, las cuales fueron aceptadas por la recurrente mediante la declaración rectificatoria presentada a través del Formulario PDT 658 N° 750005381 de 11 de diciembre de 2015 (folio 26833), por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N°

que contienen la determinación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2006 y diciembre de 2007, al considerar como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario los importes de los reparos por: 1) Ajuste por Precios de Transferencia - Venta de oro a Panamá, y 2) Gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente (folios 26725 a 26732 y 26858 a 26865). Asimismo, emitió las Resoluciones de Multa N°

vinculadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, al haber detectado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 26733, 26734, 27024 y 27025).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los citados reparos y la infracción atribuida a la recurrente se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde pronunciarse sobre la nulidad de la resolución apelada que alega<sup>3</sup>.

## **Nulidad**

Que la recurrente sostiene que se debe declarar la nulidad de la resolución apelada, debido a su falta de motivación, falta de valoración de pruebas, y vulneración de su derecho al debido procedimiento, en estricto, a su derecho de defensa.

Que mediante escrito de alegatos agrega que la Administración desconoce los efectos jurídicos de la declaración de nulidad total de los valores que se emitieron inicialmente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, establecida mediante las Resoluciones de Intendencia N°

esto es, su efecto retroactivo a la fecha de los actos que dieron origen al vicio que motivó la nulidad, por lo que, de acuerdo al alcance de las referidas resoluciones de intendencia, advierte que la nulidad dispuesta recayó sobre los Resultados de los Requerimientos N°

en ese sentido, anota que no es válido que la Administración desconozca la valoración de medios probatorios presentados con posterioridad a tales resultados, considerando además que dichos requerimientos, emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, debieron contar con todas las conclusiones del procedimiento de fiscalización, lo que no ocurrió, siendo que, posteriormente, la Administración emitió los Requerimientos N°

Que al respecto, de acuerdo a lo establecido en los numerales 12.1 y 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

Que mediante la Resolución N° 00161-1-2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del acto pues la norma es clara al establecer que la retroactividad se considera "a la fecha del acto" y, por tanto, si el acto es declarado nulo y, por ello, es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos juntos con él.

Que en las Resoluciones N° 07445-2-2010 y 13403-7-2008, este Tribunal ha establecido que el procedimiento de fiscalización puede continuar luego de que se hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y período o períodos materia de revisión.

Que dicho criterio es congruente con lo establecido por el artículo 76 del Código Tributario, conforme al cual el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión y notificación de las resoluciones de determinación, de modo que en caso estas sean declaradas nulas y, por ende, expulsadas del mundo jurídico, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que este continúa su trámite.

<sup>3</sup> Los argumentos de defensa y alegatos esgrimidos por la recurrente respecto de cada reparo, serán expuestos en cada acápite correspondiente de la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que asimismo, debe señalarse que, en las Resoluciones N° 03921-1-2014, 08854-4-2015, 10237-8-2015 y 02218-5-2016, entre otras, se ha establecido que se encuentra arreglado a ley que la Administración no haya meritado en fiscalización la documentación presentada con posterioridad al plazo otorgado en el requerimiento emitido en virtud al artículo 75 del Código Tributario.

Que de autos se tiene que mediante las Cartas N° \_\_\_\_\_ y los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ se dieron inicio a los procedimientos de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, producto de los cuales, en principio, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, y la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de renta de los periodos diciembre de 2006 y 2007, y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante las Resoluciones de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 16 de mayo de 2017 (folios 26272 a 26280 y 26626 a 26634), la Administración declaró la nulidad de las citadas Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ advirtiéndose que las mencionadas resoluciones de intendencia fueron confirmadas por este Tribunal a través de la Resolución N° 10354-1-2017 de 24 de noviembre de 2017 (folios 27404 y 27405).

Que en la aludida resolución, este Tribunal dejó indicado que la Administración efectuó reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, entre otros, por ajustes por precios de transferencia por ventas de oro a Panamá; no obstante, en instancia de reclamación esta advirtió que el referido reparo no se encontraba debidamente motivado, incurriendo las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ en causal de nulidad del artículo 109 del Código Tributario, y del mismo modo declaró la nulidad de las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a las citadas determinaciones. Asimismo, como consecuencia de la nulidad declarada, declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ giradas por la Tasa Adicional del 4,1%.

Que de lo expuesto, se verifica que la Administración declaró expresamente la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ mas no declaró la nulidad de los procedimientos de fiscalización iniciados con las Cartas N° \_\_\_\_\_ y los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ ni de ninguno de los requerimientos, resultados de requerimientos ni otros actos emitidos en los citados procedimientos; en ese sentido, no resulta amparable el argumento de la recurrente referido a que la nulidad dispuesta recayó también sobre los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_<sup>4</sup>, apreciándose más bien que la declaración de nulidad tuvo como efecto que el procedimiento se retrotraiga a la fecha de emisión de los valores declarados nulos, pudiendo este procedimiento continuar luego de dicha declaración de nulidad, como se observa ocurrió en el presente caso.

Que por otra parte, cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, antes de la emisión de la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siendo que dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el contribuyente podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. Asimismo, la citada norma establece de forma expresa y textual que la

<sup>4</sup> Cabe precisar que los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ fueron emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 9665 y 24475), y el plazo otorgado en ellos para que la recurrente presente sus descargos, debidamente sustentados, venció el 11 y 21 de diciembre de 2015, respectivamente.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que en consecuencia, no correspondía que la documentación presentada por la recurrente<sup>5</sup>, luego de transcurrido el plazo antes citado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, sea merituada por la Administración, por explícita prohibición de la citada norma, lo que no se ve enervado por el hecho que, posteriormente, se haya emitido los Requerimientos N° no implicando ello la desnaturalización de los procedimientos de fiscalización ni una vulneración al derecho de defensa de la recurrente, por lo que carece de sustento lo sostenido por esta en sentido contrario.

Que si bien los Requerimientos N° también fueron emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario<sup>6</sup> (folios 26215 a 26217 y 26596 a 26598), mediante estos únicamente se solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones por ajuste de precios de transferencia efectuadas en los ejercicios 2006 y 2007<sup>7</sup>.

Que es menester precisar que la documentación y/o información adjuntada por la recurrente a sus escritos de 24 de junio y 22 de diciembre de 2016, 30 de enero y 3 de febrero de 2017 y 13 de julio de 2018 (folios 25993 a 26003, 25981 a 25983, 25857 a 25891, 27054 a 27076 y 27306 a 27340), que no fue proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, pese a que fue solicitada por la Administración en el transcurso de dicho procedimiento, no ha sido merituada por el citado órgano resolutor en la resolución apelada, lo que se encuentra arreglado a ley, ya que la recurrente no acreditó que la omisión a su presentación oportuna se debió a una causa que no le era imputable, o que hubiese garantizado o cancelado el monto impugnado vinculado a tales pruebas<sup>8</sup>, en aplicación del artículo 141 del Código Tributario.

Que adicionalmente, sobre la falta de motivación, falta de valoración de pruebas, y vulneración de su derecho al debido procedimiento, cabe mencionar que de la revisión de la resolución apelada (folios 27415 a 27452), se aprecia que esta contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo emitido, advirtiéndose que la Administración emitió pronunciamiento en torno a todas las cuestiones planteadas por la recurrente, debiendo tenerse en cuenta que el hecho que la Administración tenga una posición distinta a la recurrente respecto a dichas cuestiones, ello no constituye causal que acarree la nulidad de la resolución apelada, no apreciándose, por ende, vulneración alguna a los derechos al debido procedimiento y de defensa de la recurrente.

Que por lo antes expuesto, la nulidad invocada por la recurrente no resulta atendible, y por consiguiente, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre si la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, multas vinculadas y la Tasa Adicional de dicho impuesto de diciembre de 2006 y diciembre de 2007, se encuentra arreglada a ley.

## **Resoluciones de Determinación N° – Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007**

### **✓ *Ajuste por Precios de Transferencia - Venta de oro a Panamá***

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 26759/vuelta a 26831, 26833, 26930/vuelta a 27019 y 27021), la Administración efectuó reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, por las operaciones de

<sup>5</sup> Documentación relacionada a reparos distintos al reparo por ajuste de precios de transferencia, según lo señalado por la Administración en la resolución apelada (folio 27445/vuelta).

<sup>6</sup> Notificados el 4 y 11 de setiembre de 2017, respectivamente.

<sup>7</sup> Sin perjuicio de ello, de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 09857-10-2013 y 01593-1-2018, el hecho que se hayan emitido dos requerimientos al amparo del artículo 75 del Código Tributario no constituye una transgresión al procedimiento de fiscalización ni a dicha norma, sino una oportunidad adicional de conocer las observaciones de la Administración y poder desvirtuarlas, de ser el caso.

<sup>8</sup> Si bien obra en el folio 25782, la Carta Fianza N° la misma venció el 23 de junio de 2017, no advirtiéndose su actualización, siendo además que esta garantizó la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° que no son los valores materia de la presente impugnación.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

exportación de oro refinado efectuadas por la recurrente a la empresa <sup>9</sup>, ubicada en Panamá, según ajuste de precios de transferencia, por los importes de S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00, respectivamente.

Que la recurrente sostiene que el análisis de comparabilidad propuesto por la Administración no es correcto, siendo que esta ha utilizado de forma inadecuada el método de precio comparable no controlado, ya que en su análisis no ha realizado una comparación de precios, no efectuó la búsqueda de operaciones comparables y no tomó en cuenta los elementos que podrían afectar a los precios pactados por los comparables secretos que arbitrariamente seleccionó (por ejemplo, la fecha y los términos contractuales).

Que aduce que la Administración no ha puesto a su disposición la información necesaria para comprobar la correcta formulación de un análisis de comparabilidad que sustente el ajuste. Precisa que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), rechaza el uso de comparables secretos.

Que indica que la Administración no ha realizado un proceso claro de análisis de comparabilidad para la selección de los comparables secretos ni para la exclusión de determinadas empresas y/u operaciones, de dicho análisis. Menciona que, de la información proporcionada por la Administración, encontró diversas facturas de las cuales se advierte que las partes intervinientes en las operaciones "comparables" habían pactado la aplicación de "descuentos" a diferencia de las operaciones materia de observación, por lo que la Administración habría considerado en su análisis operaciones que cuentan con diferencias en los términos contractuales. Agrega que la Administración puso a su disposición únicamente documentación, respecto de la cual no le fue posible comprobar que la fecha de embarque utilizada por aquella sea correcta, siendo además que la Administración no le compartió información sobre términos contractuales pactados en las operaciones comparables seleccionadas, ni en las operaciones rechazadas, por lo que no existe evidencia de que la selección de comparables responda, en efecto, a un análisis correcto.

Que arguye que los criterios utilizados por la Administración para seleccionar a los "comparables" son inadecuados para el caso de las operaciones materia de observación. Precisa que la Administración ha utilizado como criterio de selección la "fecha", sin aplicarlo de forma coherente, pues esta indicó que utilizó la información publicada por la LBMA, pese a que el informe "The Guide to the London Precious Metals Markets", que se encuentra disponible en la página web de la LBMA, no corresponde a los periodos fiscalizados, ya que dicho documento fue publicado en agosto de 2008, siendo además que las conclusiones a las que arriba la Administración resultan contradictorias con lo señalado en el aludido informe; añade que las operaciones de los "comparables" presentan fechas de confirmación o fueron pactadas en periodos distintos a las operaciones materia de observación.

Que refiere que pese a que la Administración ha seleccionado el método de precio comparable no controlado, ha privilegiado la búsqueda de empresas similares antes que la búsqueda de operaciones similares a las que son materia de observación, siendo que el tipo de empresa no debería ser el primer filtro para la selección de operaciones comparables, pues se estaría rechazando automáticamente todas las operaciones de venta de oro refinado que otras empresas hayan podido realizar durante los ejercicios fiscalizados.

Que señala que la Administración no presenta un esquema ordenado para poder seleccionar a las observaciones u operaciones denominadas como "comparables secretos", no pudiéndose determinar con certeza si se ha efectuado la revisión de los términos contractuales en las citadas operaciones comparables. Recalca que no queda claro el criterio de revisión de los términos contractuales, máxime si se evidencia la selección de diversas facturas en las cuales se aplicaban descuentos, a diferencia de la operación analizada, siendo que la Administración no ha considerado ello y no ha realizado ajuste alguno a dichas características. Anota que los criterios definidos por la Administración para efectuar el proceso de selección de comparables cambiaron durante el procedimiento de fiscalización pues en un inicio indicó como criterios el volumen y destino de las exportaciones, los cuales luego son desconocidos en las resoluciones de determinación.

---

<sup>9</sup> En adelante



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que expone que de la revisión del detalle propuesto por la Administración no se observa un proceso claro de descarte de empresas, no siendo posible la identificación de los filtros aplicados ni el porcentaje de empresas ya sea en número o volumen de exportación que han sido rechazadas o aceptadas. Añade que la propia Administración indica que únicamente tuvo acceso a información de 2 empresas exportadoras, por lo que no le habría sido posible determinar que el resto de empresas exportadoras, a cuya información no tuvo acceso, no resultan comparables adecuados, no habiendo la Administración comprobado las razones de eliminación de todas las empresas y/u operaciones que no fueron seleccionadas como "comparables secretos".

Que esboza que la Administración utilizó la cotización diaria LONDON FIX/PM para la construcción del rango intercuartil, no obstante, de la revisión efectuada verificó que en ningún caso los "comparables" utilizaron el citado tipo de cotización, pese a que la Administración habría concluido que en todos los casos aquellos utilizaron tal cotización.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera sus argumentos, y precisa que el ajuste de precios de transferencia formulado por la Administración carece de sustento legal, pues ha sido determinado sin aplicar debidamente el método de precio comparable no controlado, ni ninguno de los otros métodos regulados por nuestra normativa; que el citado ajuste debe ser dejado sin efecto pues la Administración no ha efectuado un correcto análisis de comparabilidad, ya que no ha evaluado todos los elementos que las normas establecen para tal efecto; que no se ajusta a ley la forma en que la Administración ha utilizado comparables secretos, pues su actuación transgrede su derecho de defensa; que se encuentra acreditado que durante los ejercicios fiscalizados, terceros independientes pactaron precios por debajo del precio pactado por ella, sin embargo, dichas operaciones de terceros no fueron consideradas como comparables por la Administración; y que su posición se encuentra respaldada en la aplicación del método de margen neto transaccional, a través del cual pudo corroborar que el valor del oro acordado con [redacted] se encuentra a valor de mercado.

Que de autos se tiene que mediante los Anexos N° 1 a los Requerimientos N° (folios 9845 a 9882 y 24696 a 24742), la Administración señaló, entre otros, que la recurrente es una empresa cuya actividad económica principal es la exploración, explotación, precipitación y refinación de oro, adicionalmente, esta contrata los servicios de [redacted] (empresa ubicada en Perú) con el fin de analizar la calidad del oro refinado y tercerizar el servicio de embarque y traslado al exterior, siendo que la mayor parte del metal es enviado a la refinadora del exterior ubicada en Canadá, la cual certifica el contenido del metal de acuerdo a lo exigido por el comercio internacional, siendo que luego de esta certificación, el metal refinado es transferido a [redacted] y a entidades bancarias, clientes de la recurrente; que la "Transacción Analizada" es la exportación o venta de oro fino a la empresa [redacted] ubicada en Panamá, país considerado como de baja o nula imposición por nuestra legislación, quién fue uno de sus principales clientes en los ejercicios 2006 y 2007. Refirió que las operaciones de venta de oro efectuadas por la recurrente, materia de análisis, son 33 en el ejercicio 2006 y 24 en el ejercicio 2007, y que el método de valoración seleccionado para determinar el precio de plena competencia, es el de Precio Comparable No Controlado - PCNC<sup>10</sup>. Asimismo, realizó precisiones<sup>11</sup> en torno a la selección de comparables, manifestando que en el marco del análisis de comparabilidad seleccionó "comparables ocultos", bajo el siguiente procedimiento:

- Primero revisó las convenciones que existen en el mercado del oro, luego recurrió a fuentes externas y públicas, como la página web de Aduanas ([www.aduanet.gob.pe](http://www.aduanet.gob.pe)), a fin de establecer el grupo de empresas que exportan oro en el país y que cumplirían las características de ser "comparables", obteniendo de dicha data los siguientes criterios: producto exportado, fecha de exportación, volumen de exportación en onza, valor FOB de las exportaciones. Para la elección del "comparable", tomó en cuenta los criterios de: volumen de exportación de oro, destino y operaciones con terceros independientes (información pública de la web de Aduanas), verificando por cada una de sus operaciones de exportación, la fecha en que fijaron sus precios y los días transcurridos entre la fecha de embarque y la fecha de fijación de precios.

<sup>10</sup> En adelante método de PCNC.

<sup>11</sup> Específicamente en el punto 5.2. a dichos anexos.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

- Para su búsqueda en la web de Aduanas, utilizó la Partida Aduanera 71.08.12.00 que recoge las exportaciones de oro a través de Aduanas, y seleccionó las empresas sujetas a evaluación con las que, haciendo uso de su facultad de fiscalización, procedió a efectuar cruces de información.
- Producto del análisis precedente, para el ejercicio 2006, encontró 44 observaciones (operaciones) que corresponden a 2 comparables ocultos, y para el ejercicio 2007, encontró 47 observaciones (operaciones) que corresponden a 2 comparables ocultos. En virtud de ello, conforme a un análisis basado en la frecuencia que se da en el mercado, halló que los días transcurridos para la fijación de precios o "Periodo de Cotización" van de 0 a 8 días calendarios a la fecha de embarque, como detalló en los Anexos N° 4 a los anotados requerimientos (folios 9836 a 9844 y 24681 a 24695).
- Al efectuar los cruces de información encontró que la demora en fijar precios, se estableció acorde con el tiempo que toma la convención de mercado, según los alcances establecidos en la Guide to the London Precious Metal Market<sup>12</sup>, lo cual confirma esta forma de operar en el mercado del oro.
- Para la determinación del rango intercuartil de precios de mercado, tomó el precio SPOT<sup>13</sup> de oro de la LBMA<sup>14</sup>, específicamente la cotización LONDON FIX/PM<sup>15</sup> y construyó un rango intercuartil, por los días transcurridos entre la fecha de embarque y la fijación de precios, tal como lo efectúan las empresas comparables ("Periodo de Cotización" de mercado, que va de 0 a 8 días calendarios a la fecha de embarque), según el detalle contenido en los Anexos N° 3 a los anotados requerimientos (folios 9837 a 9842 y 24682 a 24692).
- Para la determinación del importe de los ajustes de precios de transferencia tomó en cuenta: a) los precios de cierre establecidos para el oro en el mercado, publicados por la LBMA, b) el análisis de 14 contratos (33 operaciones) en el ejercicio 2006, y 5 contratos (24 operaciones) en el ejercicio 2007, suscritos entre la recurrente y considerando como fecha de transacción la fecha del embarque, c) la fecha de liquidación, a partir de la fecha de embarque más ocho (8) días, d) el análisis transacción por transacción, según el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que los precios de venta facturados por la recurrente a <sup>16</sup> en cada transacción fueron comparados contra el valor determinado en el rango de precios, ajustado a la mediana, determinándose el ajuste operación por operación, por considerar que los precios de las exportaciones de la recurrente a se encontraban por debajo del rango intercuartil de precios de mercado. En ese sentido, determinó ajustes por precios de transferencia a la renta neta de los ejercicios 2006 y 2007, por los importes de S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00,

<sup>12</sup> La Administración transcribe el siguiente texto proveniente de la Guide to the London Precious Metal Market: "Para los clientes, la convención del mercado es que el metal precioso se puede entregar el mismo día en el que se pide, con el metal físico generalmente disponible para ser recogido en dos días. Este periodo de tiempo se puede acortar o alargar por acuerdo mutuo, dependiendo de la cantidad y de las condiciones imperantes en el mercado. Para el oro, la plata y el paladio la fecha de entrega será de dos días hábiles en Londres (o Zurich como sea el caso) después de la fecha de acuerdo".

<sup>13</sup> La Administración señala que el contrato que suscribió la recurrente con se asemeja a un contrato de suministro, y no tiene las características de contrato con instrumentos financieros derivados; y que quedó evidenciado que la recurrente realizó operaciones en el mercado físico o spot (folios 9870 y 24727). Adicionalmente, en la resolución apelada, la Administración reitera que los acuerdos no corresponden a contratos de cobertura o de instrumentos financieros derivados (folio 27439/vuelta).

<sup>14</sup> Debe señalarse que la London Bullion Market Association (LBMA) es una asociación de profesionales del mercado que operan con oro y plata. Está ubicada en Londres, el centro operativo del comercio mundial del oro. La LBMA marca y mantiene los más altos niveles en cuanto a la refinación, documentación y almacenaje de cada lingote de oro y plata que circula a "precios spot" en el mercado profesional. Esta información puede verse en el siguiente Link: <https://oro.bullionvault.es/guia-oro/lbma> (Visto el 28/05/2021).

<sup>15</sup> Debe indicarse que el "London Fix Price" es un precio global, diario fijado para metales preciosos emitido por la London Bullion Market Association (LBMA) y sus bancos miembros, los mayores comerciantes OTC (over-the-counter) de metales físicos del mundo. El precio se acuerda y se fija en función del interés de compra / venta actual. Para el oro se fija dos veces al día (AM y PM). Esta información puede verse en el siguiente Link: <https://goldsilver.com/historical-london-fix/> (Visto el 28/05/2021).

<sup>16</sup> De acuerdo al contrato suscrito entre la recurrente y de 1 de julio de 2002, el precio por onza de oro se fijaba de acuerdo a la cotización LONDON FIX/PM del día del acuerdo de venta, plasmado en la carta de compromiso que enviaba la recurrente a donde se establecía la fecha, cantidad y lugar de entrega; y conforme lo señala la Administración, la fecha de la carta de compromiso fue tomada por la recurrente como fecha del acuerdo para establecer el precio (folios 9873/vuelta a 9874 y 24731/vuelta a 24732/vuelta).



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

según el detalle contenido en los Anexos N° 2 a los anotados requerimientos (folios 9843, 9844 y 24693 a 24695), de la siguiente manera<sup>17</sup>:

N° de Factura	Peso Fino Oz. (a)	Precio Unitario según Factura US\$ (b)	Periodo de Cotización (Según Anexo N° 3)	Percentil 25%	Mediana (c)	Percentil 75%	(d) Valor según SUNAT US\$ (a) x (c)	(e) Valor según contribuyente US\$ (a) x (b)	Ajuste US\$ (d) - (e)	Ajuste PT S/ (Ajuste US\$ x Tipo de Cambio Venta)
	4975,85	524,75	26/01/2006 al 03/02/2006	556,50	556,50	565,00	2769062,75	2611079,39	157983,36	519607,29

Que teniendo en cuenta las anotadas observaciones, la Administración solicitó a la recurrente que, de tener opinión en contrario, presente los argumentos que sustenten su posición.

Que mediante escritos de 26 de octubre y 16 de noviembre de 2015 (folios 9751 a 9773 y 24653 a 24675), la recurrente dio respuesta a los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ indicando, entre otros, que la Administración no había desarrollado un análisis adecuado para la selección de comparables, argumentando lo siguiente:

- El análisis de la Administración no ha sido efectuado sobre el mercado del oro en su totalidad, pues sólo expone el análisis de una muestra arbitraria de facturas de los comparables secretos, las cuales no podrían representar el "mercado del oro" en los ejercicios 2006 y 2007.
- La Administración menciona que ha utilizado la cotización LONDON FIX/PM para determinar los ajustes de precios de transferencia, pero de los cruces de información, verificó que esta no es la cotización que utilizan los comparables secretos, en ningún caso.
- Toda vez que la Administración llegó a la conclusión que el mercado del oro establece el precio en función al día de embarque y en función a la cotización LONDON FIX/PM, procedió a revisar la información pública de las principales mineras del Perú y del mundo, de cuyas memorias anuales comprobó que ninguna establece el precio del oro en función al día del embarque y en función a la citada cotización.
- En las visitas a las oficinas de la Administración no pudo observar información sobre cómo se eligieron los comparables secretos.
- La Administración refirió que utilizó los criterios de "volumen" y "destino" para la búsqueda de comparables dentro de la base de datos de Aduanet, no obstante, dichos criterios no influyen en el precio de venta del oro, por lo que no deberían ser considerados como criterios de selección.
- Con la información proporcionada por la Administración sobre las fechas de embarque, procedió a cruzar información con Aduanet, realizando la búsqueda por fecha de embarque. A través de este proceso pudo identificar qué compañías eran los comparables secretos que había seleccionado la Administración, pudiendo a su vez concluir que dichas exportaciones no son representativas del total de exportaciones de oro de los años 2006 y 2007, ya que las mismas representan apenas el 4% y 4,6% del total de exportaciones de oro en dichos años. Además, verificó que las facturas de venta seleccionadas por la Administración correspondían únicamente a algunos embarques de las comparables en los ejercicios 2006 y 2007, sin que esta le haya proporcionado el sustento del descarte de los embarques adicionales que no fueron seleccionados, ni especificado el motivo del rechazo.
- Conforme los argumentos expuestos, consideró que los "comparables" utilizados por la Administración no eran comparables, por lo que los ajustes de precios de transferencia resultaban improcedentes.

Que mediante los Anexos N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ (folios 9774 a 9829 y 24512 a 24563), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y precisó lo siguiente:

<sup>17</sup> A modo de muestra, se expone, el procedimiento efectuado por la Administración para la determinación del ajuste de la transacción efectuada a través de la Factura N° 020-0000024. El procedimiento ha sido el mismo respecto de las demás transacciones efectuadas a través de las facturas observadas para los ejercicios 2006 y 2007.





# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

- La evaluación sobre las operaciones de venta de oro de la recurrente a precios menores al de mercado, comprende dos tipos de operaciones: a) ventas de oro efectuadas al cliente con contratos (confirmaciones) suscritos en los años 2006 y 2007, b) ventas de oro efectuadas al cliente con contrato (confirmación) suscrito el 19 de julio de 2006, a precios establecidos en el año 2004.
- Si bien la OCDE ha opinado sobre el uso de comparables ocultos, ello se centra en establecer el derecho del contribuyente a acceder a información, pero no a la imposibilidad de utilizarlos, siendo que, en este caso, se le permitió a la recurrente a través de sus representantes<sup>18</sup>, y respetando la reserva tributaria<sup>19</sup>, acceder a la información que sirvió de base para la determinación de la observación hasta en tres oportunidades<sup>20</sup>.
- Para la selección de los comparables ocultos, tomó en cuenta las características o convenciones que existen en el mercado del oro, los criterios de comparabilidad que involucran el tipo de producto, el periodo de cotización, la fecha de embarque, fecha de liquidación y la fecha de pago<sup>21</sup>.
- Para la selección de comparables no sólo tomó en cuenta las características de "volumen" y "destino", sino que revisó: las características de la operación (características físicas: oro metálico), calidad del bien (grado de pureza y convención en el mercado) y volumen de la oferta (estandarizado y volumen exportable). También tuvo en cuenta las características de la recurrente.
- Adicionalmente a la base de datos de Aduanas, utilizó fuentes externas como el Ministerio de Energía y Minas (MINEM), la Sociedad Nacional de Minería y el Mercado de Valores, para efectuar el análisis y conocer cuántas empresas exportaban oro, la calidad y el estándar del oro que la recurrente exporta, con el fin de obtener información de terceros comparables en el mercado.
- En ambos ejercicios 2006 y 2007, encontró comparables que cumplen con las siguientes condiciones de comparabilidad: i) venden oro fino, y ii) la fecha de determinación del precio es establecido entre la fecha de embarque hasta la fecha de liquidación de la venta. De esta manera seleccionó 44 y 47 transacciones de exportación en dichos ejercicios, respectivamente, conforme se muestra en los Anexos N° 4 a los Requerimientos N°
- Para el análisis del mercado del oro tomó en cuenta la convención establecida en el mercado internacional sobre el cual se determinan los precios del oro, que en este caso está referido a la cotización internacional, y al cual hacen referencia los acuerdos que terceros comparables suscriben y que el mercado internacional establece, siendo que lo que confunde a la recurrente es el tipo de cotización tomada para la construcción del rango intercuartil de precios, esto es, el criterio tomado para evaluar los precios determinados en sus operaciones, que parte de la cotización LONDON FIX/PM, establecida en su contrato marco de 1 de julio de 2002.
- Su análisis se enfocó en determinar cuáles fueron las condiciones de mercado y cómo se pactaron los precios en una negociación entre terceros independientes, considerando el tiempo que transcurre desde la fecha que se embarca el metal hasta la fecha en que se liquida el precio final del mismo.
- El análisis de los comparables ocultos estuvo orientado a establecer la metodología de fijación de precios en el mercado para la exportación de oro, siendo que el oro es un producto que al ser vendido debe tener características de calidad y pureza fina, su cotización está referida a un precio internacional, generalmente LBMA, y adicionalmente su precio es determinado entre una fecha de embarque y una fecha de liquidación, por lo que consideró que había tomado criterios correctos para la selección de transacciones comparables a fin de determinar la metodología de fijación de precios y la construcción del rango intercuartil a partir de ellas.

<sup>18</sup> Conforme al numeral 18 del artículo 62 del Código Tributario.

<sup>19</sup> Conforme al artículo 85 del Código Tributario.

<sup>20</sup> Conforme las Actas de Revisión N° 1 a 3 de 21 de julio, 7 y 25 de agosto de 2015.

<sup>21</sup> A efectos de concluir lo señalado en este punto, la Administración reiteró el procedimiento que llevó a cabo para la selección de comparables ocultos, indicando que primero revisó las características o convenciones que existen en el mercado del oro, luego recurrió a fuentes externas y públicas como la página de Aduanas, para establecer el grupo de empresas que exportan oro en el país y cumplen con las características de ser "comparables", y seleccionó empresas en función al producto (oro fino), procediendo a efectuar cruces de información con los contribuyentes seleccionados como comparables. Refirió que para la elección del comparable consideró, entre otros criterios ya mencionados, el volumen de oro, el mercado de destino y la vinculación económica, verificando por cada comparable elegido y por cada una de las operaciones de exportación, la metodología de fijación de precios, y tomó como referencia la cotización LONDON FIX/PM de un periodo entre la fecha de embarque y la fecha de embarque más 8 días, siendo que producto de dicho análisis encontró 44 y 47 observaciones, en los ejercicios 2006 y 2007, con los cuales construyó el rango de precios.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

- Reiteró las consideraciones para la determinación del importe de los ajustes de precios de transferencia de los ejercicios 2006 y 2007 por S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00, respectivamente, expuestos en los Requerimientos N°

Que mediante los puntos 1 de los Anexos a los Requerimientos N° (folios 9664, 9665 y 24473 a 24475), la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones en torno a los ajustes de precios de transferencia por las operaciones de venta de oro a un precio menor al de mercado por parte de esta a su cliente Tiffali, ubicado en Panamá, en los ejercicios 2006 y 2007, por los importes de S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00, respectivamente, en los términos expuestos en los Resultados de los Requerimientos N° respectivamente.

Que en respuesta a los citados requerimientos, la recurrente presentó los escritos de 11 y 21 de diciembre de 2015 (folios 9628 a 9648 y 24450 a 24467), en los que reiteró los argumentos señalados en sus escritos de respuesta a los Requerimientos N° precisando que la Administración no había desarrollado un adecuado análisis para la selección de "comparables secretos", ya que no pudo comprobar cuáles fueron los elementos y circunstancias que rodearon a dichas operaciones "comparables" que las hacen similares a las operaciones materia de observación. Puntualizó, entre otros, lo siguiente:

- El proceso de selección de comparables de la Administración tuvo como punto de partida la identificación de empresas con "volumen de exportación anual" similar, pero no ha explicado de qué manera el elemento "volumen" influyó en el precio venta del oro, siendo que al seleccionar dichas empresas automáticamente estaría eliminando a otras cuyas operaciones sí podrían ser comparables aplicando un correcto análisis de comparabilidad, e incluso habría utilizado el citado criterio de forma incorrecta pues los "comparables secretos" presentaban volúmenes distintos a las operaciones sujetas a análisis.
- Para determinar el ajuste, la Administración tomó la cotización LONDON FIX/PM, pero de los cruces de información a los que tuvo acceso, verificó que los "comparables" no usaban esa cotización.
- De la revisión de la información a la cual tuvo acceso en las oficinas de la Administración, verificó que en una factura (11 operaciones) en el 2006 y en 4 facturas (19 operaciones) en el 2007, elegidas como "comparables", las partes intervinientes habían pactado descuentos, a diferencia de las operaciones analizadas en las cuales ello no se pactó, no obstante, esta diferencia no ha sido tomada en cuenta por la Administración para la selección de comparables ni ha hecho ajuste alguno sobre esta diferencia, por lo que considera que la Administración no ha revisado el tipo de contrato de los "comparables secretos".
- El elemento "destino" no debió ser considerado como criterio de selección, ya que no afecta el precio de venta del oro, además tampoco ha sido utilizado correctamente por la Administración, ya que esta indica que ha utilizado para su selección información publicada por la LBMA en su página web, por lo que estaría utilizando información del mercado de Londres.
- Respecto al elemento "fecha", la Administración señaló que utilizó la información publicada por la LBMA, según el informe "The Guide to The London Precious Metals Markets", sin embargo, dicho informe no corresponde a los periodos fiscalizados sino al 2008. Asimismo, de la información brindada por la Administración pudo verificar que los "comparables secretos" presentaban fechas distintas a las operaciones analizadas.
- Del citado proceso de selección se desprende que la Administración ha privilegiado la búsqueda de empresas similares más no de operaciones similares a las analizadas, pese a que el método de PCNC consiste en determinar el valor de mercado en función a "operaciones comparables", siendo que aquella ha confundido la forma de aplicación del citado método con el método de Margen Neto Transaccional, en el que sí se prioriza la búsqueda de empresas similares.
- La Administración señaló que inició su selección de comparables a través de la página web de la Superintendencia del Mercado de Valores, pero los "comparables secretos" seleccionados no presentaban información pública, en dicha página web.
- La Administración hizo una selección arbitraria de empresas exportadoras en función al valor de exportación FOB de los años 2006 y 2007, en vez de en función a las características de cada una de las operaciones pactadas por terceros independientes, y también ha utilizado como criterio de comparabilidad



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

que la "fecha de determinación del precio sea establecida entre la fecha de embarque hasta la fecha de liquidación de la venta", descartando arbitrariamente cualquier otra operación sin esa condición.

Que mediante los Resultados de los Requerimientos N° (folios 9657 a 9662 y 24415 a 24420), la Administración mantuvo la determinación de los ajustes de precios de transferencia, de los ejercicios 2006 y 2007, por lo importes de S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00, respectivamente, ratificando su posición, siendo que respecto a algunas de las puntualizaciones efectuadas por la recurrente precisó lo siguiente:

- La recurrente no sustentó documentariamente lo sostenido sobre la identificación de las operaciones comparables en las que se pactaron "descuentos", por lo que no podía dar respuesta a este punto.
- Las definiciones citadas y tomadas de "The Guide to The London Precious Metals Markets", eran referenciales para explicar el criterio utilizado en cuanto a la condición de mercado, siendo que reiteró que fue al efectuar los cruces de información con empresas que exportan oro que encontró que dicho sector pacta precios teniendo en cuenta condiciones de mercado, en función de la cotización internacional y en fechas cercanas a la fecha de embarque. De esta manera estableció que las fechas para entrega y pago se establecen en un lapso de días, es decir, los precios en el mercado van desde la fecha de embarque más ocho días, como se detalló anteriormente.

Que con base en la sustentación contenida en los resultados de los requerimientos antes glosados, la Administración emitió, entre otros, las Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007; no obstante, y como se ha indicado anteriormente, a través de las Resoluciones de Intendencia N° de 16 de mayo de 2017 (folios 26272 a 26280 y 26626 a 26634), la Administración declaró la nulidad de dichos valores, toda vez que advirtió que los reparos por ajustes de precios de transferencia por ventas de oro a Panamá, no se encontraban debidamente motivados<sup>22</sup>.

Que posteriormente, y en atención a lo expuesto en el considerando precedente, la Administración emitió Resultados Complementarios a los Anexos N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° (folios 26218 a 26244 y 26599 a 26624), a fin de comunicar la ampliación de los resultados de estos requerimientos, en los que, aunado a lo expuesto a lo largo de los procedimientos de fiscalización, complementó lo siguiente:

- Reiteró el procedimiento y análisis llevado a cabo para la selección de comparables<sup>23</sup>, siendo que en base a dicho análisis, consideró que el mercado de oro estaba constituido por un grupo de empresas a las que denominó como "posibles comparables", con los cuales, en uso de su facultad de fiscalización, procedió a efectuar cruces de información. Dentro de este grupo de "posibles comparables", analizó, adicionalmente, los términos contractuales (tipo de contrato, fijación de precio y periodo de cotización).
- Luego de realizar los filtros cualitativos y cuantitativos antedichos, sólo pudo tener acceso a la información sustentatoria de las operaciones que correspondían a 2 empresas exportadoras y a 3 clientes de estas, en cada año -2006 y 2007-, según lo expuesto en los Anexos N° 4 a los Requerimientos N°

<sup>22</sup> Como se mencionó anteriormente, mediante la Resolución N° 10354-1-2017 de 24 de noviembre de 2017 (folios 27404 y 27405), este Tribunal confirmó las anotadas Resoluciones de Intendencia N° al no existir controversia pasible de ser resuelta por este colegiado en dicha ocasión, ya que se había declarado la nulidad de los valores impugnados.

<sup>23</sup> Indicó que la selección de comparables, tuvo las siguientes etapas: - Verificó las características de las operaciones o convenciones que existen en el mercado del oro; - Consultó fuentes externas, como la página web de Aduanas, así como información del Ministerio de Energía y Minas, la Sociedad Nacional de Minería (SNM) y la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), así como información de las páginas web de las empresas exportadores, memorias anuales y estados financieros publicados; - Para la búsqueda en la página web de Aduanas tomó en cuenta la partida arancelaria 71.08.12.00.00, que reportó el grupo de empresas que exportan oro en el país, entre las cuales verificó el cumplimiento de las características de las operaciones para ser comparables, según la siguiente información: a) producto exportado, b) fecha de exportación y fecha de embarque, c) volumen de exportaciones en onzas, d) País de destino. Afirmó que no seleccionó comparables bajo los criterios de "volumen" y "destino", sino que relevó información referida al "tipo de producto".



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

- De la revisión de las operaciones señaladas en el punto anterior, verificó que el mercado de oro, al efectuar las exportaciones, estableció el precio tomando como referencia la cotización internacional en un intervalo de días, el cual es una "condición de mercado", siendo que dicha condición, que fue encontrada en las 44 y 47 observaciones (operaciones), para los ejercicios 2006 y 2007, respectivamente, a las cuales tuvo acceso, va de 0 a 8 días posteriores a la fecha en que los exportadores embarcan el producto, la misma que fue comparada con el intervalo de días que la recurrente utilizó para fijar sus precios.
- Sin perjuicio de lo anterior, efectuó un análisis complementario, respecto de una empresa exportadora de oro refinado, concluyendo que en la mayor parte de transacciones de exportación de oro entre dicha empresa y terceros independientes se fijaron precios en base a las cotizaciones LONDON FIX/PM, desde la fecha de embarque hasta la fecha de embarque más 8 días, lo que confirma la consistencia de los resultados que obtuvo a partir de las 44 y 47 observaciones (operaciones) analizadas a través de cruces de información, para los anotados ejercicios.
- Seleccionó dos empresas comparables, Comparable 1 y Comparable 2, respecto de cada año -2006 y 2007-. De cada empresa, obtuvo una muestra representativa de sus operaciones, a través de cruces de información. Para el año 2006, de la Comparable 1, obtuvo información solo de 3 embarques, a través de los cuales obtuvo 9 observaciones (operaciones), y de la Comparable 2, obtuvo información solo de 5 embarques, a través de los cuales obtuvo 35 observaciones (operaciones)<sup>24</sup>. Para el año 2007, de la Comparable 1, obtuvo información solo de 7 embarques, a través de los cuales obtuvo 18 observaciones (operaciones), y de la Comparable 2, obtuvo información solo de 6 embarques, a través de los cuales obtuvo 29 observaciones (operaciones)<sup>25</sup>. De los demás embarques de las empresas comparables seleccionadas no obtuvo información documentaria completa, por lo que utilizó información que tenía disponible de los cruces de información, y que pudo verificar, no habiendo utilizado arbitrariamente la información de las empresas comparables.
- Tomó como referencia la cotización LONDON FIX/PM en razón a que la propia recurrente, así lo estableció en su contrato de comercialización de oro de 1 de julio de 2002, siendo que lo único que realizó a través de los cruces de información a las empresas comparables fue ponderar información respecto a la fecha, intervalo de fechas o periodos de cotizaciones que el mercado toma para fijar los precios en sus operaciones de venta de oro fino, por lo que las demás condiciones y criterios, tales como el tipo de cotización, fueron tomados según lo pactado por la recurrente.
- Refirió que el párrafo 2.22 de las Directrices de la OCDE publicadas en el año 2017, otorgó a las Administraciones Tributarias, la posibilidad de determinar una fecha de fijación de precios diferente, si la fecha de fijación de precios especificada en un acuerdo escrito entre dos empresas controladas es inconsistente con la conducta real de las partes, para lo cual tomará en consideración el comportamiento entre empresas independientes en circunstancias comparables.
- Considerando las precisiones expuestas, ratificó la determinación de los ajustes de precios de transferencia de los ejercicios 2006 y 2007, por los importes de S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 32<sup>26</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>27</sup>, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

<sup>24</sup> Lo que hace un total de 44 observaciones (operaciones) para el ejercicio 2006.

<sup>25</sup> Lo que hace un total de 47 observaciones (operaciones) para el ejercicio 2007.

<sup>26</sup> Según texto aplicable al caso bajo análisis.

<sup>27</sup> En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "*arm's length principle*", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: (1) que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del citado artículo 32-A, que alude a los métodos utilizados, señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos, el numeral 1 del inciso e) del citado artículo 32-A se refiere al método del Precio Comparable No Controlado (PCNC), que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que según el inciso h) del aludido artículo 32-A, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>28</sup>, según texto aplicable al caso de autos<sup>29</sup>, dispone en el inciso c) de su numeral 1 que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta las características de las operaciones incluyendo, en el caso de transacciones que impliquen la enajenación, arrendamiento o

<sup>28</sup> En adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>29</sup> Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles, elementos tales como: (i) las características físicas, (ii) calidad y disponibilidad del bien, y (iii) volumen de la oferta.

Que el numeral 3 del aludido artículo 110 señala que también se debe tener en cuenta los términos contractuales, incluyendo, entre otros: a) condiciones de pago; b) volumen de ventas o compras; c) responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos entre las partes que podrían basarse en: (i) las cláusulas contractuales definidas explícita e implícitamente, (ii) la conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes; d) duración del contrato; y, e) realización de transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios auxiliares.

Que de otro lado, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" actualizadas por la OCDE en julio de 2010<sup>30</sup>, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al análisis de comparabilidad, indican que (párrafo 1:33): "La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias", continúan señalando que (párrafo 1:35): "(...) el método del precio libre comparable compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar, con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado en caso de haber optado por una operación ofrecida en el mercado como alternativa a la operación vinculada. Sin embargo, si todas las características de las operaciones no vinculadas que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes no son comparables, el método pierde fiabilidad como sustituto de una operación de plena competencia"; agregan que (párrafo 1:36): "(...) al efectuar la comparación se deben tener en cuenta las diferencias significativas entre las operaciones o entre las empresas comparadas. Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas)."<sup>31</sup>.

Que en cuanto al denominado método de PCNC, las anotadas directrices señalan que (párrafo 2.13): "El método de precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no se ajustan a las de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que sustituirse por el precio de la operación no vinculada"<sup>32</sup>.

Que prosiguen indicando que (párrafo 2:14): "(...) una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable) a los efectos del método de precio comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: a) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que llevan a cabo esas operaciones, influyen significativamente en el valor normal de mercado; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que provoquen esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Añade que (párrafo 2:15): "Puede resultar difícil encontrar una operación entre empresas independientes lo suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Por ejemplo, una diferencia menor entre los bienes transmitidos en las

<sup>30</sup> En adelante Directrices OCDE.

<sup>31</sup> Los resaltados son nuestros.

<sup>32</sup> *Ibidem* nota a pie anterior.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

*operaciones vinculadas y no vinculadas podría afectar sustancialmente al precio, aunque la naturaleza de las actividades económicas emprendidas pueda asemejarse lo suficiente como para generar el mismo margen global de beneficio. De ser así debe procederse a practicar ajustes*<sup>33 y 34</sup>.

Que a nivel jurisprudencial, sobre el referido método de PCNC, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 05826-1-2019, que dicho método consiste en comparar el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes vinculadas con el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, de tal manera que si existen diferencias entre ambos precios o montos de las contraprestaciones, ello puede indicar que el precio o monto de la contraprestación de la operación entre las partes vinculadas no responde a las condiciones de libre concurrencia y debería ser sustituido por el precio o monto de la contraprestación de la operación entre partes independientes. Asimismo, este colegiado indicó que la aplicación de las normas de precios de transferencia consiste en verificar si el precio o monto de las contraprestaciones acordadas en transacciones entre partes vinculadas se ajusta al valor de mercado establecido por dichas normas, de lo que se tiene que el examen debe realizarse sobre el precio o monto de las contraprestaciones de tales transacciones y no solo sobre un elemento o componente del precio o monto de las contraprestaciones, siendo que a esta conclusión se llega de lo señalado por el inciso a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual: «Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos...»<sup>35</sup>.

Que en la Resolución N° 00652-3-2019, este Tribunal también ha indicado que para determinar el valor de transacciones realizadas entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros independientes o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las operaciones objeto de comparación, no pueden afectar materialmente el precio, y en caso existan, deberán poder ser eliminadas a través de ajustes.

Que en el presente caso, se tiene que la controversia se centra en examinar si para determinar el valor de mercado en virtud de las normas de precios de transferencia, se ha efectuado una adecuada aplicación del método de PCNC, verificando si el procedimiento realizado por la Administración, sobre el cual sustenta los ajustes a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007<sup>36</sup>, materia de impugnación, ha sido desarrollado con arreglo a ley. Por lo que corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre tal aspecto.

Que conforme lo señalado por las partes del procedimiento (folios 26917/vuelta, 27136/vuelta, 27444), las transacciones analizadas, en el presente caso, consistieron en 33 operaciones en el ejercicio 2006 y 24 operaciones en el ejercicio 2007, de venta o exportación de oro fino realizadas por la recurrente a la empresa domiciliada en Panamá, relacionadas a: i) contratos de venta de oro fino a precio variable suscritos en los años 2006 y 2007 (27 operaciones en el año 2006 y 16 operaciones en el año 2007), y ii) contratos de venta de oro fino a precio fijo, suscritos en el año 2004, con entregas futuras (6 operaciones en el año 2006 y 8 operaciones en el año 2007), advirtiéndose que se consideró como el método más apropiado el de PCNC.

<sup>33</sup> Complementan señalando que (párrafo 2:16): "Al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas con otras no vinculadas, debe tenerse en cuenta el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más amplias de la empresa y no sólo el grado de comparabilidad del producto (...). Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las empresas que efectúan tales operaciones, puede ser difícil llegar a unos ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de esas diferencias sobre el precio. (...). Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes para lograr la comparabilidad".

<sup>34</sup> Los resultados son nuestros.

<sup>35</sup> *Ibidem* nota a pie anterior.

<sup>36</sup> Cabe precisar que no es materia de discusión la aplicación de las normas de precios de transferencia al caso concreto, pues tanto la recurrente como la Administración coinciden en que las operaciones materia de análisis se encuentran bajo el ámbito de aplicación de dichas normas. Asimismo, tampoco es materia de controversia la utilización del método de PCNC (folio 27441).



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que según se advierte, el bien materia de venta o exportación -oro refinado<sup>37</sup>-, es un metal calificado como un commodity<sup>38</sup>, tratándose, por ende, de un bien que tiene un precio de cotización conocido en el mercado internacional, siendo que, conforme también lo anota la Administración (folio 27441/vuelta), dicha cotización está referida al precio respecto de un específico tipo y cantidad de commodity en una fecha o momento de tiempo obtenido en un mercado organizado nacional o internacional donde se negocia esa materia prima o commodity, resultando una condición o factor relevante para establecer el aludido precio de cotización, la "metodología de fijación de precios", "fecha de fijación de precio" o "periodo de cotización".

Que como bien refiere la Administración, la denominada "metodología de fijación de precios", "fecha de fijación de precio" o "periodo de cotización", se refiere específicamente al día o período seleccionado (por ejemplo, un específico rango de fechas sobre las que un precio promedio es determinado) por las partes, a fin de fijar el precio en las transacciones con commodities, y resulta, en efecto, un factor o condición relevante en las transacciones con este tipo de bienes, vinculado con el precio de cotización<sup>39</sup>.

Que ahora bien, de lo actuado se aprecia que el procedimiento efectuado por la Administración, en el marco de la aplicación del método de PCNC, conforme ella misma ha remarcado (folios 26760 y 26932/vuelta), estuvo orientado solamente a establecer la metodología de fijación de precios en el mercado para la exportación de oro, cuyo precio es determinado entre una fecha de embarque y una fecha de liquidación, esto es, en hallar aquel factor, parámetro o condición referido a la "fecha de fijación de precio" o "periodo de cotización" de mercado, y no estuvo dirigido propiamente a comparar el precio pactado entre partes independientes (transacciones comparables) con el precio pactado entre la recurrente y (transacción analizada)<sup>40</sup>.

Que según se observa, dicha focalización del análisis de la Administración, basada únicamente en obtener la anotada condición, relacionada a la fecha, intervalo de fechas o periodo de cotización, la habría llevado a dejar de lado otros criterios o condiciones que determinan el precio del bien, como el tipo de cotización o el mercado internacional de referencia y la aplicación de descuentos en el precio de venta (términos contractuales).

<sup>37</sup> Como menciona la Administración a folio 26967, en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia de 2007, presentado por la recurrente, se indicó que el oro comercializado por esta cuenta con la certificación "Good Delivery" al tener un grado de pureza de 99,99% Au, por lo que dicho bien califica como un commodity y se cuenta con los precios públicos de apertura y cierre del mercado over the counter, denominado The London Bullion Market Association (LBMA). Al respecto, tal como indica GUILLERMO MEDINA CRUZ, la calidad del oro aceptado internacionalmente corresponde a un "Oro Refinado", que debe ser respaldado por el sello "Good Delivery". Véase la citada información en el siguiente Link: [http://geco.mineroartesanal.com/tiki-download\\_wiki\\_attachment.php?attId=1165](http://geco.mineroartesanal.com/tiki-download_wiki_attachment.php?attId=1165) (Visto el 31/05/2021).

<sup>38</sup> Un commodity es definido como "un producto o bien por el que existe una demanda en el mercado y se comercian sin diferenciación cualitativa en operaciones de compra y venta. Commodity es un término que generalmente se refiere a bienes físicos que constituyen componentes básicos de productos más complejos. El precio de un commodity se determina en función de las condiciones de oferta y demanda del mercado, si el bien es escaso su precio tenderá a incrementarse y viceversa. Las transacciones de commodities se realizan en dos tipos de mercados. El mercado de contado conocido como spot y el de futuros. En el mercado spot se realiza la compra-venta mercancías o materias primas (commodities) mediante una transacción de mercado denominada al contado y con el precio acordado (precio spot) y donde el intercambio de productos se producen en el presente. Este tipo de bienes son genéricos, es decir, no tienen una diferenciación entre sí. Por lo general cuando se habla de commodities, se entiende que son materias primas o bienes primarios, que al basarse en una calidad estándar mínima, no existe una sustancial diferencia entre los mismos, por ejemplo el trigo que se produce en una granja y otra. Así, un commodity es un bien que tiene valor, utilidad y un bajo nivel de procesamiento". Esta información puede verse en el siguiente Link: <https://www.eleconomista.com.mx/mercados/ABC-de-los-commodities-20120511-0061.html>. (Visto el 31/05/2021).

<sup>39</sup> Como así también se describe en el párrafo 2.16E del capítulo referido a las "Transacciones con materias primas Commodities", del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios – Garantizar que los resultados de los Precios de Transferencia estén en línea con la creación de valor", pág. 62. (Se cita esta fuente como doctrina).

<sup>40</sup> Al respecto, la misma Administración remarcó que el método de PCNC no debe limitarse a la comparación de precios sino que también debe utilizarse para analizar las condiciones de las operaciones que son determinantes para establecer el precio como, según manifiesta, lo hizo en el presente caso, en el que centró su análisis en hallar las fechas o periodos de cotización que se utilizan entre terceros independientes para la fijación del precio del oro refinado en el mercado (folio 27441/vuelta).





# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que en efecto, como se observa de lo actuado, la Administración ha subrayado<sup>41</sup> que el tipo de cotización LONDON FIX/PM<sup>42</sup>, que consideró para construir el rango intercuartil de precios o monto de contraprestaciones de mercado, no se derivó de información proveniente de las operaciones "comparables" que había seleccionado<sup>43</sup>, sino de información que corresponde al contrato de comercialización de oro de 1 de julio de 2002, celebrado entre la recurrente y su cliente Tiffali<sup>44</sup>, esto es, de lo pactado por la misma recurrente con dicho cliente<sup>45</sup> (transacción analizada), pese a que de conformidad con lo establecido por el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para obtener el rango de precios de mercado, debe considerarse los precios o montos de contraprestaciones de las operaciones comparables, realizando, en caso amerite, los ajustes de comparabilidad que procedan<sup>46</sup> y <sup>47</sup>.

Que así también, se tiene que la Administración, según esta indica en el folio 27439/vuelta, consideró que la aplicación de descuentos en la determinación precio de venta (términos contractuales), no es relevante para su análisis, remarcando que este solo ponderó información relacionada a las fechas o número de días

<sup>41</sup> Conforme se desprende de los resultados de requerimientos descritos precedentemente.

<sup>42</sup> Sobre la cotización LONDON SPOT FIX, es preciso abundar que consiste en un precio diario por onza para cada uno de los metales preciosos (oro, plata, platino y paladio) determinado por una breve conferencia telefónica entre los cinco miembros del London Gold Pool. Estos miembros pertenecen a la London Bullion Market Association (LBMA) y son los cinco actores más importantes del mercado de lingotes de oro. La LBMA proporciona los precios fijos diarios en su sitio web en dólares estadounidenses, libras esterlinas y euros. Sin embargo, el precio no permanece fijo durante la mañana ni durante la tarde y comienza a variar inmediatamente después de la corrección puntual. Debido a que otros derivados y productos tienen un precio en términos de oro, la corrección al contado de Londres sigue siendo un aspecto importante del comercio diario. Además, muchas empresas mineras y refinerías utilizarán el oro al contado para fijar el precio de las compras y los recibos. El precio de LBMA Gold se fija dos veces al día a las 10:30 y a las 15:00 GMT, este último es el denominado LONDON FIX/PM. Esta información puede ser vista en el siguiente Link: <https://www.investopedia.com/terms/l/london-spot-fix.asp> (Visto el 31/05/2021).

<sup>43</sup> La cual recabó a través de cruces de información con las compañías seleccionadas, que obran en los folios 11609 a 12130 y 23883 a 24124.

<sup>44</sup> Dicho contrato de comercialización es descrito por la Administración en el folio 27443.

<sup>45</sup> Así, se advierte que la recurrente en sus escritos de respuesta a los Requerimientos N° 0122150000978 y 0122150000977, alegó que para la construcción del rango intercuartil de precios de transferencia, la Administración había tomado la cotización LONDON FIX/PM, pero que de la información que le fue exhibida sobre los cruces de información había podido verificar que los "comparables" no usaban esa cotización, alegato que la Administración replicó indicando que en ninguna parte había afirmado que los comparables pactaban utilizando la cotización del LONDON FIX/PM, y que había tomado ese dato para construir su rango intercuartil de precios o monto de contraprestaciones de mercado, de lo pactado por la propia recurrente con su cliente Tiffali, considerando que su análisis se enfocó sólo en determinar el tiempo que transcurre desde la fecha en que se embarca el metal precioso hasta la fecha en que se liquida el precio final del mismo (periodo de cotización), lo que ha sido reafirmado por la Administración en la resolución apelada (folio 27438), de lo que se desprende que esta no tuvo en cuenta, para efectos de su análisis de precios de transferencia, el tipo de cotización o el mercado internacional de referencia para fijar el precio del metal precioso (oro refinado), que utilizaron las "comparables" seleccionadas por ella, debido, precisamente, a que dicho análisis se enfocó sólo en la condición referida al "periodo de cotización" y la frecuencia con la que terceros independientes fijaron los precios en dicho periodo, y no en otros factores o condiciones que determinan o influyen en el precio del oro refinado, materia de transacción, como la misma Administración lo ha referido.

<sup>46</sup> Conforme al citado artículo 114, aplicable al caso de autos, "para la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables y que resulte de la aplicación de alguno de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley, se deberá obtener un rango de precios, monto de contraprestaciones o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables y cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes no resulte un precio o margen exacto sino sólo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables. Si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquél se considerará como pactado a valor de mercado. Si por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinara un menor Impuesto a la Renta en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango". En ese sentido, tal como se observa del artículo glosado, el rango de precios que resulte de la aplicación del método de precios de transferencia debe ser obtenido a partir de la información sobre las condiciones de las operaciones entre terceros independientes elegidos como comparables, efectuando los ajustes de comparabilidad que procedan, de ser el caso, para, luego de ello, verificar si el precio pactado por la parte analizada se encuentra dentro o fuera de dicho rango de precios de mercado obtenido, y si con ello se ha ocasionado un perjuicio fiscal, a efecto de realizar el ajuste de precios de transferencia respectivo, procedimiento que en el presente caso no se advierte haya ocurrido.

<sup>47</sup> Cabe indicar además que, como se advierte del procedimiento llevado a cabo por la Administración, esta no ha invocado la realización de ajuste de comparabilidad alguno, a efecto de mejorar la fiabilidad de la comparación de precios, ya que como se desprende, en rigor, no efectuó una comparación de precios.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

que emplean las empresas para fijar los precios a fin de establecer la cotización internacional de referencia, por lo que a tal fin no tenía incidencia los precios finales facturados en las operaciones seleccionadas como comparables<sup>48</sup>, de lo que se desprende que la Administración no habría tenido en cuenta la ocurrencia de tal circunstancia (aplicación de descuentos), relacionada a los términos contractuales pactados en el caso de las "comparables", debido también a la focalización de su análisis en una sola condición que influye en el precio del oro comercializado, pese a que, como se recalca, el método de PCNC consiste en comparar el precio facturado por bienes transferidos en una operación vinculada, con el precio facturado por bienes transferidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables, y que, en caso de existir diferencias que puedan afectar el precio, estas debían ser ajustadas para mejorar la comparabilidad de forma fiable, a través de ajustes precisos y razonables.

Que sobre el particular, debe tenerse presente que el análisis o examen de precios de transferencia, en el marco de la aplicación del método de PCNC, tal como lo establece la legislación del Impuesto a la Renta en consonancia con los párrafos de las Directrices OCDE transcritos líneas arriba, que interpretan dicha legislación, debe realizarse sobre el precio o monto de las contraprestaciones de las transacciones y no solo sobre una condición o factor que influya en la determinación de dicho precio o monto facturado, como lo es la fecha o periodo para determinar el valor de cotización de los bienes<sup>49</sup>, considerando que el anotado método consiste en comparar el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes vinculadas o hacia países de baja o nula imposición, con el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que en ese sentido, no se aprecia que el procedimiento desarrollado por la Administración, en el marco del método de PCNC, circunscrito únicamente a obtener la condición referida a la temporalidad de la fijación del precio del oro refinado, que implica la fijación de una fecha, intervalo de fechas o periodos de cotizaciones que el mercado toma para establecer los precios en sus operaciones de venta de oro, y la frecuencia con la que terceros independientes fijaron los precios en dicho periodo, se condiga con la forma adecuada de aplicación del método mencionado, conforme lo establecido por la normativa de precios de transferencia vigente para el caso de autos, no siendo factible advertir, por ende, una correcta aplicación del método en cuestión, apreciándose más bien que en el presente caso la Administración ha efectuado una exhausta verificación de las características de las *empresas* que nombró como "comparables", mas no tomó la debida atención a las características de las *operaciones* que realizaron dichas empresas y que hubieran podido influir en la condición de la negociación en el mercado libre que se busca comparar, el precio, lo que, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, y lo señalado en las Directrices OCDE, constituye la base de la aplicación del anotado método.

Que si bien la Administración señala que la recurrente no discrepa respecto del método a aplicar, que es el PCNC (folio 27441), debe indicarse que sí constituye punto controvertido verificar la correcta aplicación de dicho método, siendo que de autos se advierte que la concentración del análisis efectuado por la Administración, en un solo factor o condición que influye en el precio del bien tranzado, ha generado la distorsión del método de PCNC, en cuanto a su aplicación en los términos establecidos por la normativa de precios de transferencia.

Que además, si bien la Administración, a folio 27441/vuelta, alude al contenido del párrafo 1:33 de la Directrices OCDE<sup>50</sup>, transcrito líneas arriba, en el que se indica que la aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes, no obstante, de la lectura completa de dicho párrafo, es claro que al referirse a "condiciones", se hace referencia a las condiciones analizadas según la

<sup>48</sup> Es de señalar que durante el procedimiento de fiscalización, sobre lo esbozado por la recurrente respecto a que de la revisión de la documentación a la que tuvo acceso en las oficinas de la Administración, verificó el establecimiento de descuentos en las operaciones "comparables", lo que no ocurría en las operaciones que efectuó con en principio la Administración señaló que no podía dar respuesta a dicho argumento pues la recurrente no había presentado documentos al respecto (folios 9661 y 24420/vuelta), respuesta que carece de asidero, pues no procedía que se le solicitara a la recurrente probar a través de documentos que se encontraban en poder de la propia Administración y a los cuales la recurrente había tenido acceso en atención al numeral 18 del artículo 62 del Código Tributario.

<sup>49</sup> Esto es, el periodo para determinar el valor de cotización o el precio fijado del oro refinado, el cual es considerado como un commodity (metal refinado), cuyo precio está basado en cotizaciones a nivel internacional.

<sup>50</sup> Si bien la Administración no menciona el citado número de párrafo, sí transcribe parte del contenido del mismo.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

metodología de precios de transferencia utilizada, esto es, el precio o el margen, siendo que en este caso, al ser la metodología utilizada la de PCNC, la condición analizada es el precio, considerando todos los elementos, componentes, condiciones o factores que lo conforman o influyen en su determinación, y no solo uno o algunos.

Que debe tenerse en cuenta que el solo hecho de que se trate de transacciones con commodities no puede llevar a la Administración a prescindir de efectuar un análisis sistemático, estructurado, ordenado y confiable, bajo el contexto de la aplicación del método de precio comparable no controlado, seleccionado en el presente caso, no debiendo perder de vista que el punto medular en la utilización de esta metodología consiste en verificar la comparabilidad del precio pactado por partes independientes respecto del precio pactado en las transacciones controladas, debiendo, de ser el caso, hacer los ajustes de comparabilidad requeridos y que procedan para mejorar la fiabilidad de comparación entre la operación analizada y la o las que son tomadas de referencia, lo que en este caso no se aprecia haya sido el procedimiento llevado a cabo por la Administración.

Que adicionalmente, cabe señalar que el análisis complementario realizado por la Administración en los resultados complementarios, antes descritos (folios 26225, 26226, 26606 y 26607), respecto de una empresa exportadora de oro refinado, lo realizó – como ella misma indica- sin perjuicio del análisis en los cuales sustenta los ajustes de precios de transferencia de los ejercicios 2006 y 2007, esto es, solo a título ilustrativo, a fin de confirmar la consistencia de los resultados que obtuvo a partir de las 44 y 47 observaciones (operaciones) analizadas a través de cruces de información, no apreciándose que tal análisis forme parte de la determinación de los ajustes de precios de transferencia, materia de impugnación.

Que de lo antes expuesto, se tiene que en el presente caso, la Administración no ha efectuado un correcto procedimiento en el marco de la aplicación del método de PCNC, pues no ha comparado el precio o monto de la contraprestación de las operaciones efectuadas por la recurrente (operaciones hacia un país de baja o nula imposición), con el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes independientes, en condiciones iguales o similares<sup>51</sup>. Por consiguiente, el referido reparo por ajuste de precios de transferencia efectuado en los ejercicios 2006 y 2007, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo.

Que teniendo en consideración que la Administración no ha efectuado una comparación de precios, conforme lo antes indicado, y en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos de la recurrente respecto a los comparables secretos u ocultos, así como sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el reparo bajo análisis.

Que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones Nº 04314-9-2021 y 04316-9-2021, emitidas a la recurrente, y relacionadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011, en los que también se efectuó un reparo por ajuste de precios de transferencia por las operaciones de exportación de oro a su cliente

## ✓ **Gastos de cierre de mina no sustentados -**

Que como se advierte de los Anexos Nº 1.1. y 2 a la Resolución de Determinación Nº (folios 26754, 26755 y 26833), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por S/ 373 698,00, debido a que los gastos de cierre de mina, declarados por la recurrente, correspondientes a la pertenecían al que se encontraba en etapa de exploración, y por ende, los gastos vinculados a ella no eran gastos de cierre de mina sino gastos de exploración, no correspondiendo su deducibilidad; indicando como base legal los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería.

<sup>51</sup> Además, en relación con la carga de la prueba, tratándose del valor de mercado, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 13167-3-2008, 03760-2-2010, 898-4-2008, 3813-5-2010, 4197-1-2010, 4640-3-2010 y 2087-3-2002, que la carga de la prueba recae en la Administración, tratándose de reparos al precio de venta por considerar que la operación no se ha realizado a valor de mercado o al valor de mercado de consumo; siendo que en estos casos la Administración, a efecto de sustentar el reparo, debe oponer el valor que considere aplicable a la operación de venta observada, valor de mercado que deberá determinar teniendo en cuenta las condiciones particulares en que se ha desarrollado la transacción objeto de comparación.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que la recurrente sostiene que los gastos observados constituyen gastos deducibles en el ejercicio 2006, dado que al no estar vinculados al descubrimiento y ubicación de minerales no califican bajo el concepto de gastos de exploración, como sostiene la Administración, por lo que los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería no resultan aplicables al caso concreto, siendo que los gastos de cierre de minas no califican como gastos de exploración y no se sujetan a ninguna regla particular establecida por la Ley del Impuesto a la Renta o la Ley General de Minería, y toda vez que cumplen con el principio de causalidad, corresponde su deducibilidad.

Que agrega que tales gastos son relativos a las actividades de rehabilitación y cierre de mina que se encontró obligada a realizar como parte de la ejecución del "Proyecto de Exploración Isabel", conforme se estableció en el Informe N° 173-2006-MEM-AMM/HSG/JGP, el cual forma parte y sustenta la Resolución Directoral N° 374-2006-MEM/AAM. Precisa que, en cumplimiento del cronograma establecido en dicho informe, incurrió en una serie de gastos, tales como los honorarios de las personas que ejecutaron el cierre, la distribución de equipos, entre otros, con el fin de ejecutar las actividades de rehabilitación a las que se había comprometido, no obstante, la Administración desconoció dichos gastos indispensables para el desarrollo de sus actividades de acuerdo a lo previsto en la citada resolución directoral, en la cual se dispuso como requisito para la aprobación del aludido proyecto, la ejecución del plan de cierre, en virtud del cual incurrió en los gastos de rehabilitación o cierre. Mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 25166), la Administración solicitó a la recurrente que explique y adjunte la documentación de sustento, respecto del monto de S/ 2 115 129,00, declarado como deducción de gastos reales por cierre de mina, que fue controlada en la Cuenta 46.9 – Cierre de Mina.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de enero de 2012 (folio 25142), en el que señaló que sobre el aludido punto exhibía la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 25120 a 25123), la Administración señaló que, de la documentación presentada por la recurrente, comprobó que esta había incluido como gastos de cierre de mina, desembolsos relacionados a correspondientes a gastos del proyecto. Al respecto, precisó que verificó en la página web del Ministerio de Energía y Minas ([www.minem.gob.pe](http://www.minem.gob.pe)), que la recurrente, mediante escrito de 28 de noviembre de 2005, presentó Declaración Jurada Categoría B del en la que se detalló que el plazo de ejecución del proyecto era de dieciocho (18) meses y se realizaría de acuerdo a lo indicado en el cronograma de actividades, contados a partir de la fecha de expedición de la resolución directoral, siendo que mediante la Resolución Directoral N° expedida el 4 de setiembre de 2006, se aprobó la Declaración Jurada del Proyecto de Exploración. Considerando ello, observó la deducción efectuada por la recurrente por concepto de gastos de cierre de que pertenecen al cuyo proyecto de exploración recién fue aprobado en setiembre de 2006, extendiéndose por 18 meses a partir de esa fecha, por lo que dichos gastos, los cuales se encuentran detallados en el Anexo N° 2 al referido resultado (folios 25083 a 25092), por el importe de S/ 373 698,00, no resultaban deducibles, indicando como base legal los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería, que regulan el tratamiento tributario de los gastos de exploración minera.

Que como se advierte de los folios 27434 y 27435/vuelta, la Administración precisó que los gastos deducidos por la recurrente como gastos de cierre de minas son gastos de exploración, por haber sido realizados cuando el al cual se encontraban vinculados, estaba en etapa de exploración, por lo que, a su criterio, correspondía la aplicación de lo dispuesto en los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 según el inciso o) del artículo 37 de la aludida ley, los gastos de exploración, preparación y desarrollo



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

en que incurran los titulares de actividades mineras se deducirán en el ejercicio en que se incurran o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que el artículo 8 del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, define a la exploración como la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

Que según el artículo 74 de la anotada Ley General de Minería, el valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

Que el anotado artículo 74 de la Ley General de Minería agrega que el valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso. Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

Que a su vez, de conformidad con el artículo 75 de la aludida Ley General de Minería, los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Que según se explica en el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero<sup>52</sup>, la exploración permite determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, por lo que se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo, lo que conllevará a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento.

Que por su parte, Rosado Silva señala que los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.<sup>53</sup>.

Que obra a folios 17291 a 17346, el detalle de la composición de la cuenta contable 4698100 – Cierre de Mina, de la cual se verifica gastos por nómina u honorarios, distribución de equipos, entre otros, con la descripción

Que asimismo, de la documentación obrante en autos, a la cual hace referencia y glosa la Administración, se aprecia la Resolución Directoral N° \_\_\_\_\_ de 4 de setiembre de 2006 (folio 17807/vuelta), a través de la cual la Dirección de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas, aprobó

<sup>52</sup> Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. [versión PDF]. Pág. 23. Dicha información puede verse en el siguiente Link: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>. (Visto el 01/06/2021).

<sup>53</sup> ROSADO SILVA, Elizabeth (2003). "Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo". *Cuadernos Tributarios*, 28. Lima. Pág. 121. Dicha información puede verse en el siguiente Link: [https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13\\_08\\_ct28\\_ers.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13_08_ct28_ers.pdf). (Visto el 01/06/2021).



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

la declaración jurada del \_\_\_\_\_ cuyo titular es la recurrente, a desarrollarse en la concesión minera metálica \_\_\_\_\_ cuyo plazo de ejecución era de 18 meses y se realizaría de acuerdo a lo indicado en el cronograma de actividades, según el Cuadro N° 1 contenido en el Informe N° \_\_\_\_\_ que sustenta y forma parte de la citada resolución directoral, contados a partir de la fecha de expedición de la misma resolución directoral.

Que obra también el Informe N° \_\_\_\_\_ de 29 de agosto de 2006 (folios 17807 a 17810), en el que se indica que el 28 de noviembre de 2005, la recurrente presentó la "Declaración Jurada Categoría B" del \_\_\_\_\_ siguiendo las disposiciones establecidas en el Decreto Supremo N° 038-98-EM, asimismo, se señala que el aludido proyecto se encuentra ubicado en un 75% en el distrito de Acora, provincia y departamento de Puno, mientras que el 25% restante se encuentra ubicado en el distrito de Santa Rosa, provincia de Collao, departamento de Puno, siendo que conforme se aprecia del mapa contenido en el folio 27311/vuelta, el citado \_\_\_\_\_ abarcaba, entre otras zonas, la zona de \_\_\_\_\_<sup>54</sup>.

Que en el punto IV de dicho informe, denominado "Plan de Cierre" se establecieron como medidas para el cierre de labores de exploración que debía ejecutar la recurrente las siguientes: - Rehabilitación de áreas aperturadas que incluye el esparcimiento de suelos, limpieza de áreas, clausura y escarado de vías de acceso, enterrado de zanjas u otras depresiones causadas por la actividad humana, estabilidad de taludes; - Cierre de poza de lodos de perforación; - Obturación de pozos de perforación; - Retiro de Materiales y Equipos (incluido almacén de insumos); - Se ejecutará un monitoreo de la estabilidad física y química de los componentes cerrados y de la calidad de agua de la quebrada Arichua (2 veces al año). Asimismo, en el Cuadro N° 1, inserto en la página 5 del referido informe, se aprecia el cronograma de actividades del \_\_\_\_\_ el cual se realizaría en un periodo de 18 meses, incluyendo las actividades de rehabilitación y cierre, antes indicadas, siendo que dichas actividades debían efectuarse a partir del tercer mes de tal cronograma, esto es, a partir de noviembre de 2006<sup>55</sup>.

Que ahora bien, de lo actuado se aprecia que la Administración considera que toda vez que los gastos observados se encuentran vinculados al \_\_\_\_\_ el cual se encontraba en etapa de exploración en el año 2006, los mismos calificaban como gastos de exploración, por lo que su deducibilidad se encontraría enmarcada bajo los alcances del inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería; sin embargo, aquella no ha efectuado análisis alguno a fin de sustentar su afirmación en el sentido que tales gastos, los cuales corresponderían a los desembolsos devenidos de las actividades del Plan de Cierre de Minas o Rehabilitación antes descritos, y que se incurren para rehabilitar el área utilizada en la ejecución de la actividad minera<sup>56 y 57</sup> respondan, en efecto, a la naturaleza de gastos de exploración, en los términos de las definiciones antes expuestas<sup>58</sup>, a los que debiera aplicarse el tratamiento tributario dispuesto por los artículos 74 y 75 de la

<sup>54</sup> La recurrente advierte que no existe una \_\_\_\_\_ a que alude la Administración, y que la denominación bajo la cual registró los gastos observados \_\_\_\_\_ sólo hace referencia a la zona en la cual fue ejecutado el Plan de Cierre o Rehabilitación (folio 27314/vuelta).

<sup>55</sup> Considerando que según la Resolución Directoral N° \_\_\_\_\_ el referido cronograma de actividades, se ejecutaría en el plazo de 18 meses contados a partir de la fecha de expedición de la misma resolución directoral, esto es, a partir de setiembre de 2006.

<sup>56</sup> Es del caso indicar que de acuerdo al artículo 3 de la Ley N° 28090, Ley que Regula el Cierre de Minas, el Plan de Cierre de Minas es un instrumento de gestión ambiental conformado por acciones técnicas y legales, efectuadas por los titulares mineros, destinado a establecer medidas que se deben adoptar a fin de rehabilitar el área utilizada o perturbada por la actividad minera para que esta alcance características de ecosistema compatible con un ambiente saludable y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación paisajista. La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución de medidas que sean necesarias realizar antes, durante y después del cierre de operaciones, cumpliendo con las normas técnicas establecidas, las mismas que permitirán eliminar, mitigar y controlar los efectos adversos al ambiente generados o que se pudieran generar por los residuos sólidos, líquidos o gaseosos producto de la actividad minera. Asimismo, el artículo 6 de la referida ley señala que los titulares de la actividad minera están obligados a implementar un Plan de Cierre de Minas planificado desde el inicio de sus actividades, y constituir una garantía ambiental que cubra el costo estimado del Plan de Cierre de Minas.

<sup>57</sup> Como se desprende de la documentación que obra en autos.

<sup>58</sup> Cabe indicar que en la Resolución N° 05826-1-2019, este Tribunal se ha pronunciado en el sentido que deben considerarse las definiciones antes descritas a fin de verificar si determinados desembolsos califican o no como gastos de exploración.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Ley General de Minería, no resultando suficiente indicar que el proyecto al que se encontraban vinculados estaba en etapa de exploración y que, por ende, automáticamente los gastos materia de observación no eran deducibles por constituir gastos de exploración, sin mayor examen o análisis sobre la naturaleza de los mismos. Además, según lo previsto en la Ley Nº 28090, Ley que Regula el Cierre de Minas, la rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución de medidas que sean necesarias realizar antes, durante y después del cierre de operaciones, no obstante, en el caso de autos, la Administración no ha sustentado el motivo por el cual no ha tomado en consideración lo dispuesto por dicha norma.

Que de igual manera, en la resolución apelada (folios 27434/vuelta a folio 27435/vuelta), respecto al reparo bajo análisis, la Administración únicamente se ha limitado a hacer referencia a la documentación antes señalada, concluyendo que no correspondía la deducibilidad de los gastos por tratarse de un proyecto de exploración, sin haber efectuado algún análisis que permitiera establecer que efectivamente se trataban de gastos de exploración, y sin haber analizado lo señalado por la recurrente en su recurso de reclamación, reiterado en su recurso de apelación, respecto a que se trataban de desembolsos vinculados a las actividades relacionadas con el Plan de Cierre y Rehabilitación que debió ejecutar como parte del Proyecto

Que en ese sentido, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo efectuado por la Administración, corresponde levantarlo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente al respecto.

## ✓ **Gastos por consumo de combustible no sustentados documentariamente**

Que como se advierte de los Anexos Nº 1.1. y 2 a la Resolución de Determinación Nº (folios 26753, 26754 y 26833), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por S/ 523 261,00, debido a que la recurrente no acreditó documentariamente que los desembolsos por combustible observados estén vinculados a "Proyectos Menores", y por ende, que hayan tenido como destino la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora.

Que la recurrente sostiene que los gastos observados corresponden al consumo de combustible vinculado a "Proyectos Menores", el cual ha sido sustentado a través de la presentación del asiento contable CG15000524, las facturas de compra del mismo y un detalle mensual de los consumos y devoluciones que se efectuaron de enero a diciembre, que fueron oportunamente presentados en el procedimiento de fiscalización, siendo que, en adición a ello, adjuntó las Declaraciones Anuales Consolidadas (DAC), expedida por el MINEM, con la finalidad de acreditar lo señalado, siendo que dicha documentación obra en poder de la Administración y debe ser merituada por el órgano resolutor.

Que agrega que, si bien se determinó la inviabilidad de seguir con los "Proyectos Menores", los gastos por concepto de combustible constituyen gastos deducibles debido a que fueron potencialmente generadores de renta gravada al estar destinados a dichos proyectos que buscaban ampliar sus labores de explotación minera en el ejercicio 2006. Cita las Resoluciones Nº 0591-4-2008 y 12194-2-2014. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y precisa que la Administración exige prueba tasada que transgrede el principio de razonabilidad.

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº (folio 25166), la Administración solicitó a la recurrente que explicara la naturaleza y presentara el sustento documentario para demostrar la necesidad y vinculación con la generación de renta gravada respecto de, entre otros, el gasto registrado por el importe de S/ 523 261,00, cuya glosa es "Gastos Administrativos" y detalle es "Proyectos Menores", conforme se describe en el Anexo Nº 2 a dicho requerimiento (folio 25161).

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de enero de 2012 (folio 14295), en el que señaló que el citado importe de S/ 523 261,00, correspondía a gastos por consumo de combustible en proyectos menores de exploración e investigación, en los que incurrió, por lo que presentaba la documentación sustentatoria respectiva, como las facturas de compra de combustible.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que en el punto 5.2 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 25115 a 25117), la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación que sustente el destino del gasto indicado, pues solo había adjuntado un detalle mensual de los consumos y/o devolución de petróleo que se habría efectuado durante los meses de enero a diciembre de 2006, del cual no se apreciaba a qué proyecto fue destinado dicho desembolso, no adjuntó informe de proyecto, vales de salida y/o consumo, movimiento en el kárdex u otra documentación que denote la vinculación con la generación de renta gravada, por lo que observó el referido importe de S/ 523 261,00.

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

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07374-2-2007 y 00317-5-2004, entre otras, a efecto de determinar si el gasto reparado por la Administración cumple con el principio de causalidad a que se refiere el precitado artículo 37, es indispensable establecer si resulta necesario para producir la renta y mantener la fuente productora.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 691-2-99, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, ha confirmado los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, cuando el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que en ese sentido, y tal como se ha indicado en diversas resoluciones tal como la Resolución N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que de autos se aprecia el asiento contable CG15000524 de 31 de diciembre de 2006, que contiene el importe de S/ 523 261,00<sup>59</sup> (folio 16980); un detalle de consumos de petróleo que se habrían efectuado durante los meses de enero a diciembre de 2006, en el que se indica, entre otros, el número de factura, nombre del proveedor, la descripción del tipo de petróleo y el importe en soles y dólares, así como diversas facturas y/o comprobantes de pago por concepto de adquisición de petróleo, y algunos estados de cuenta corriente de los que se observa el pago de las mismas (folios 15980 a 169249).

Que asimismo, de los documentos denominados "Declaraciones Anuales Consolidadas 2006 –  
<sup>60</sup> (folios 22180 a 22257 y 27249 a 27302), presentados por la recurrente ante el Ministerio de Energías

<sup>59</sup> De acuerdo a la glosa de dicho asiento, la operación correspondería a una reclasificación de las cuentas 38.82000 Otros intangibles y 34.51000 Gastos de estudios y proyectos.

<sup>60</sup> De acuerdo al artículo 50 de la Ley General de Minería, los titulares de la actividad minera están obligados a presentar anualmente una Declaración Anual Consolidada (DAC) conteniendo la información precisada por resolución ministerial, siendo que dicha información tiene carácter confidencial. Así pues, la DAC es una declaración jurada mediante la cual los titulares de la actividad minera, informan al Ministerio de Energía y Minas sobre las actividades desarrolladas en el año previo. Los datos deben ser veraces y reflejo de la realidad. Dicha información puede encontrarse en el siguiente Link:  
[https://www.usmp.edu.pe/derecho/cedemin/revistaminasyderecho/edicion\\_5/sabias.html#:~:text=La%20Declaraci%C3%](https://www.usmp.edu.pe/derecho/cedemin/revistaminasyderecho/edicion_5/sabias.html#:~:text=La%20Declaraci%C3%91)





# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

y Minas (MINEM), que han sido merituados por la Administración, se observa la identificación de las concesiones y/o unidades económicas administrativas (U.E.A.), de las que la recurrente es titular, y su situación (exploración, explotación o sin actividad minera), así como el detalle de las inversiones realizadas por la recurrente por proyecto, consignando montos totales de inversión anual, ejecutada en dólares, en estudios, obras de infraestructura, gastos administrativos (pago de sueldos y salarios, beneficios sociales y honorarios profesionales), gastos operativos (adquisición y alquiler de maquinaria y equipo, adquisición de insumos y similares).

Que no obstante, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de la documentación antes descrita no es posible establecer de forma fehaciente la relación, vinculación o nexo del gasto observado por concepto de consumo de combustible con los proyectos menores, a los que alude la recurrente, esto es, no es factible verificar que el destino del desembolso acotado tenga relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, por lo que corresponde mantener el reparo bajo análisis.

Que no se aprecia de lo actuado que la conclusión arribada vulnera el principio de presunción de veracidad, a que se refiere la recurrente, en razón que la deducción del gasto está supeditado a la acreditación del cumplimiento del principio de causalidad, existiendo un deber probatorio a cargo del contribuyente.

Que si bien la recurrente en su recurso de reclamación y su escrito de alegatos, consigna un cuadro que, según su dicho explicaría las cantidades y costos de combustibles utilizados en las labores realizadas en proyectos menores (folio 27327 y vuelta), debe indicarse que el sustento de los montos por concepto de combustible consignados en el citado cuadro, elaborado por la recurrente, no se desprende de la documentación antes descrita<sup>61</sup>.

Que cabe señalar que el reparo materia de análisis se sustenta en la falta de acreditación sobre el destino del gasto por concepto de consumo de combustible, y no en la vinculación de dichos gastos con la generación de beneficios potenciales, por lo que los argumentos de la recurrente relacionados a la potencialidad de la generación de renta gravada respecto de los "proyectos menores", el documento adjuntado a fin de acreditar dicha potencialidad<sup>62</sup>, así como la jurisprudencia alegada sobre el particular, no resultan atendibles.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que cumplió con presentar los elementos probatorios idóneos para acreditar el destino del gasto, y que no obstante, la Administración arbitrariamente utilizó el criterio de prueba tasada; cabe indicar que tal argumento no resulta atendible, dado que de la evaluación conjunta de todos los documentos presentados por la recurrente, se tiene que esta no acreditó que el destino del desembolso efectuado tenga relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta, debiéndose señalar que como se advierte de lo actuado, en el procedimiento de fiscalización no se ha exigido a la recurrente una prueba única y específica, sino la presentación y/o exhibición de documentación que acredite o sustente de forma fehaciente el destino del desembolso observado, a través de la documentación pertinente, no advirtiéndose transgresión al principio de razonabilidad que alega<sup>63</sup>.

## ✓ **Gastos de sueldos y salarios, leyes sociales, viajes y otros no sustentados documentariamente**

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1. y 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 26752, 26753 y 26833), la Administración efectuó un reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por S/ 521 173,00, debido a que la recurrente no demostró que los gastos por sueldos, salarios

[B3n%20Anual%20Consolidada%20%E2%80%93%20DAC%20es%20una%20declaraci%C3%B3n%20jurada%20media nte desarrolladas%20en%20el%20a%C3%B1o%20previo](#). (Visto el 02/06/2021).

<sup>61</sup> En efecto, como se aprecia del citado cuadro, para hallar el importe por concepto de gastos de combustible por cada uno de los proyectos menores, por actividades de perforación diamantina y por otras actividades, la recurrente aplica porcentajes, cuyo cálculo no se desprende ni se encuentra sustentado en la documentación adjuntada por ella durante el procedimiento de fiscalización, a fin de sustentar que el destino del gasto correspondía a proyectos menores, y por ende, la deducibilidad del mismo.

<sup>62</sup> Denominado "Informe Geo-económico sobre el potencial de las concesiones mineras exploradas durante el año 2006" (folios 27225 a 27248).

<sup>63</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02234-10-2019.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

y gastos de viaje, entre otros, se encuentren vinculados a "Proyectos Menores" de su actividad de exploración e investigación, ni acreditó la necesidad de los mismos ni su vinculación con la generación de renta gravada.

Que la recurrente sostiene que los gastos observados corresponden al pago de los salarios de los trabajadores que ejecutaron las labores vinculadas a "Proyectos Menores", lo que puede ser verificado a través de las Declaraciones Anuales Consolidadas (DAC) de cada uno de dichos proyectos, en las cuales declaró los importes que pagó por concepto de salarios de los trabajadores que ejecutaron labores en los referidos proyectos. Precisa que los citados gastos han sido sustentados a través de la presentación del asiento contable CG15000524 y la documentación que detalla su composición, que fueron oportunamente presentados en el procedimiento de fiscalización, y que la anotadas DAC, obran en poder de la Administración y deben ser merituada por el órgano resolutor.

Que agrega que, si bien se determinó la inviabilidad de seguir con los "Proyectos Menores", los gastos por concepto de salarios constituyen gastos deducibles debido a que fueron potencialmente generadores de renta gravada al estar destinados a dichos proyectos que buscaban ampliar sus labores de explotación minera en el ejercicio 2006. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que la Administración incurre en contradicción al pretender desconocer el gasto observado, pues por un lado cuestiona la fehaciencia del mismo y por otro, concluye que no resulta causal, lo que implica el reconocimiento de tal gasto, cita la Resolución N° 02697-5-2017.

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 25166), la Administración solicitó a la recurrente que explicara la naturaleza y presentara el sustento documental para demostrar la necesidad y vinculación con la generación de renta gravada respecto de, entre otros, el gasto registrado por el importe de S/ 521 173,00, cuya glosa es "Gastos Administrativos" y detalle es "Proyectos Menores", conforme se describe en el Anexo N° 2 a dicho requerimiento (folio 25161).

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 5 de enero de 2012 (folio 14295), en el que señaló que el citado importe de S/ 521 173,00, corresponde a gastos de personal y de activos fijos incurridos para llevar a cabo proyectos menores consistentes en actividades de exploración e investigación, por lo que presenta la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el punto 5.3 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 25114 y 25115), la Administración señaló que si bien la recurrente presentó una relación que detallaba los conceptos que conformaban dicho importe, este no fue documentado, salvo con una relación de trabajadores de la cual no se podía identificar a qué proyecto correspondían, qué trabajos habrían realizado ni cuándo se habrían realizado; asimismo, advirtió que se incluyeron gastos de viaje por los cuales no se probó la necesidad de los mismos, y gastos por activos fijos por los cuales no se presentó documentación sustentatoria alguna, por lo que observó el referido importe de S/ 521 173,00.

Que el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, y precisa que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 11366-4-2016, a efecto que un gasto sea deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; por lo que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, se debe acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, correspondiendo analizar si la recurrente ha cumplido con acreditar la necesidad del viaje, es decir, si resultaba indispensable para la generación de renta, con la correspondencia o documentación pertinente.

Que de autos se aprecia el asiento contable CG15000524 de 31 de diciembre de 2006, que contiene el importe de S/ 521 173,00 (folio 16980); asimismo, se aprecia un reporte en el cual se consignan todos los conceptos que componen el aludido importe entre los cuales se encuentran "sueldos y salarios",



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

"gratificaciones", "horas extras", "descanso médico", "gastos de viaje personal", "hospedaje", "alimentación", "fotocopias", "útiles de oficina", "movilidad", "peajes/estacionamiento", "suministros de gestión diversos", "depreciación maquinarias y equipos", entre otros conceptos (folio 16966).

Que a fin de sustentar los citados conceptos, la recurrente únicamente presentó un reporte denominado "detalle de personal", del que solo se aprecia una relación de nombres y ocupaciones de diversas personas y el centro de costos 62.01.20, en el que se registraron, sin mayor detalle; un reporte de detalle de activo fijo del que se aprecia un cálculo de depreciación financiera de determinadas máquinas y equipos; así como un reporte de movimientos contables del que se aprecian movimientos de costos y movimientos de cuentas contables (folios 16931 a 16965).

Que de la documentación expuesta no es posible verificar la vinculación del desembolso observado con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, no resultando suficiente la presentación de los anotados reportes a fin de acreditar la causalidad, necesidad y destino del gasto, debiéndose precisar que si bien la recurrente asevera en su recurso de reclamación que dicho gasto observado corresponde a salarios de los trabajadores que ejecutaron labores vinculadas a "Proyectos Menores", lo que se verificaría de las "Declaraciones Anuales Consolidadas 2006 – (folios 22180 a 22257 y 27249 a 27302), de dichos documentos únicamente se puede observar que la recurrente declaró ante el Ministerio de Energía y Minas - MINEM, montos totales de inversión anual por concepto de gasto de personal respecto de los diversos proyectos de los cuales la recurrente era titular, más no se aprecia detalle o descripción alguna de dichos importes totales<sup>64</sup>, por lo que estos documentos no permiten verificar el vínculo de causalidad del gasto observado con la ejecución de las labores generadoras de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, así como su necesidad y destino. Por consiguiente, corresponde mantener el reparo acotado.

Que debe reiterarse que no se aprecia de lo actuado que la conclusión arribada vulnera el principio de presunción de veracidad, a que se refiere la recurrente, en razón a que la deducción del gasto está supeditado a la acreditación del cumplimiento del principio de causalidad, existiendo un deber probatorio a cargo del contribuyente; adicionalmente, debe subrayarse que el reparo materia de análisis se sustenta en la falta de acreditación sobre la causalidad, necesidad y destino del gasto por sueldos y salarios, leyes sociales, viajes y otros, y no en la vinculación de dichos gastos con la generación de beneficios potenciales, por lo que se recalca que los argumentos de la recurrente relacionados a la potencialidad de la generación de renta gravada respecto de los "proyectos menores", el documento adjuntado a fin de acreditar dicha potencialidad antes indicado, así como la jurisprudencia alegada sobre el particular, no resultan atendibles.

Que con relación a lo mencionado por la recurrente en el sentido que la Administración estaría incurriendo en una contradicción en el sustento de su reparo, al cuestionar tanto la causalidad como la fehaciencia del gasto, las que no resultarían compatibles; cabe indicar que dicho argumento no resulta atendible, puesto que del Resultado de Requerimiento N° que sustenta el valor impugnado, se advierte que el reparo se fundamenta esencialmente en la falta de sustento del gasto contabilizado, debido a que de la documentación aportada por la recurrente no fue posible identificar el vínculo de causalidad del gasto observado con la ejecución de las labores generadoras de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, por lo que no se aprecia contradicción alguna en el sustento del reparo, no resultando aplicable el criterio jurisprudencial invocado por la recurrente, puesto que, como se indicó, el reparo no se sustenta en la fehaciencia de las operaciones.

## ✓ Exceso de deducción por concepto de Regalía Minera

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1. y 2 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 26748 a 26752, 26833, 26923 a 26927/vuelta y 27021), la Administración reparó deducciones en exceso por regalía minera ascendentes a S/ 904 205,00 y S/ 257 647,00<sup>65</sup>, de los ejercicios

<sup>64</sup> Siendo que incluso la recurrente precisa que la suma de tales importes totales por concepto de personal de cada proyecto, no coincide con el importe reparado (folio 27323).

<sup>65</sup> Si bien la Administración observó la deducción en exceso generada en el ejercicio 2007, por el importe de S/ 1 161 852,00, esta reconoció la diferencia temporal proveniente del reparo efectuado por el mismo concepto en el ejercicio 2006, por el importe de S/ 904 205,00, por lo que el reparo por exceso de deducción por regalía minera en el ejercicio 2007 es de S/ 257 647,00 (folio 26923).



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

2006 y 2007, al considerar que no correspondían ser deducidos directamente de la renta bruta, sino como costo de los bienes producidos, no debiendo ser deducidos en su totalidad sino en un determinado porcentaje, al amparo del artículo 11 de la Ley de Regalía Minera y el artículo 10 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que la regalía minera no califica como un costo indirecto de producción, dado que no constituye una erogación necesaria para la extracción. Anota que ni la definición de costo computable de las normas que regulan el Impuesto a la Renta ni las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) permiten la incorporación de las regalías mineras como costo computable. Menciona que la determinación del importe correspondiente a las regalías mineras se produce con posterioridad a la venta de esas mismas existencias por lo que resulta incorrecto sostener que las mismas constituyan parte del costo de ventas. Refiere que la Ley de Regalía Minera, al señalar que esta constituye un costo, no se refiere a su significado contable sino a la posibilidad de su deducibilidad, y que la Administración no debe interpretar la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sin considerar el contexto en que las mismas fueron establecidas.

Que precisa que la producción del mineral se obtendrá y podrá comercializarse sin perjuicio de que se pague o no la regalía minera, con lo cual queda claro que no es un requisito para la explotación; que no es posible que los pagos de regalías mineras sean calificados como costos de producción de bienes cuando su determinación viene dada en un momento posterior a la venta de estos, pues esto es en sí mismo contradictorio con la definición de costo (erogaciones destinadas para poner el bien apto para la venta); que la interpretación del artículo 2 de la Ley N° 28258, Ley de Regalía Minera y el artículo 10 de su reglamento, efectuada por la Administración, no toma en cuenta que el legislador, al momento de elaborar dichas normas no se detuvo a considerar la diferencia entre los conceptos "costo" y "gasto", sino que más bien se concentró en implementar un artículo que asegure la deducción de la erogación para efectos de determinar el Impuesto a la Renta; y, que la Administración hace una cita incompleta de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC, sin analizar su contexto y que dicha sentencia no se pronunció sobre la naturaleza de la regalía minera como costo o gasto sino sobre su constitucionalidad. Mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y el punto 5 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 240 y 25164), la Administración solicitó a la recurrente que explicara los motivos por los cuales dedujo el total del monto pagado por concepto de regalías mineras, sin considerar que al 31 de diciembre de 2006 y 31 de diciembre de 2007, mantenía saldos de existencias, por lo que debió considerar el porcentaje de costo y afectar parcialmente su deducción en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007.

Que en respuesta a dichos requerimientos, la recurrente presentó los escritos de 1 de octubre de 2010 y de 5 de enero de 2012 (folios 181 a 186 y 25131 a 25135), en los que señaló que la regalía minera calificaba como gasto de venta, no existiendo sustento jurídico ni contable que avale la interpretación efectuada por la Administración, en el sentido que la misma califique como costo.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el punto 5 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 226 a 228 y 25098 a 25110), la Administración indicó que debido a que las regalías mineras nacen como contraprestación económica por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos, tiene sentido que el monto efectivamente pagado sea considerado como costo en el año fiscal correspondiente, esto es, independientemente al procedimiento para determinar el pago de regalía minera, siendo que la regalía minera debía ser tratada como costo de los bienes producidos y, por lo tanto, no debía ser deducida en su totalidad, como lo hizo la recurrente, motivo por el cual observó el exceso de gasto deducido en los ejercicios 2006 y 2007.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los pagos por concepto de regalías mineras debían ser considerados como gasto deducible íntegramente de los ejercicios, o como parte de los costos de producción deducibles en un porcentaje de dichos pagos, esto es, a través del costo de ventas.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la Ley de Regalía Minera, Ley N° 28258, según texto aplicable al caso de autos, dicho concepto es la contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos. Por su parte, el artículo 11 de la mencionada ley, vigente en los ejercicios acotados, señala que el monto efectivamente



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo en el año fiscal correspondiente.

Que en el mismo sentido, el artículo 10 del Reglamento de la anotada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 157-2004-EF, según texto vigente aplicable al caso, señala que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo para efectos del Impuesto a la Renta, en el ejercicio correspondiente.

Que de conformidad con la normativa de carácter especial antes citada se concluye que no correspondía que los pagos efectuados por la recurrente por concepto de regalía minera fueran deducidos en su totalidad como gastos de los ejercicios 2006 y 2007, por lo que se encuentran arreglados a ley los reparos al exceso de deducción observado por la Administración por los importes de S/ 904 205,00 y S/ 257 647,00, en consecuencia, procede mantener dichos reparos<sup>66</sup>.

Que resulta oportuno indicar que recién con las modificaciones a la Ley de Regalía Minera y a su reglamento, efectuadas con la Ley N° 29788 y el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, publicados el 28 septiembre y 1 octubre de 2011, respectivamente, se estableció que el pago por concepto de regalía minera constituye gasto para efecto del Impuesto a la Renta, precisándose además que es deducible en el ejercicio en que se pague.

Que cabe señalar que no procede amparar los argumentos varios de la recurrente destinados a sostener que la regalía minera no califica como costo sino como un gasto de ventas, por cuanto, como se mencionó anteriormente, el legislador estableció una regulación especial, vigente durante los periodos acotados, en la que condicionaba la deducción de dicha regalía a su pago correspondiente y a ser deducida como costo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta. En efecto, se tiene que tanto el texto de la Ley de Regalía Minera como de su reglamento, aplicables al caso de autos, consideraron expresamente que el monto pagado por concepto de regalías constituía costo a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que sin perjuicio del análisis contable que corresponda a dicho concepto, tendrá incidencia en el resultado tributario en el ejercicio en que se realicen las ventas del mineral al que se encuentra asociado.

Que respecto de lo indicado por la recurrente en torno a que la Administración cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC, sin considerar el contexto en que fue emitida, debe indicarse que si bien en la referida sentencia se concluyó que la regalía minera no tenía la naturaleza de un tributo, ello no impide que tanto la Ley de Regalía Minera como su reglamento, regulen los efectos sobre la determinación del Impuesto a la Renta que conlleva el pago de aquella, estableciendo expresamente que sería considerado como costo, no siendo aplicable lo establecido en el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>67</sup>.

Que cabe señalar que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 04313-9-2021, emitida a la recurrente, en su calidad de absorbente de la empresa y relacionada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

## ✓ **Gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente**

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1. y 2 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 26746 a 26748/vuelta, 26833, 26921 a 26923 y 27021), la Administración efectuó reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, por los importes de S/ 136 914,00 y S/ 133 174,00, respectivamente, debido a que la recurrente no presentó documentación que acredite que los dos inmuebles alquilados, materia de observación, hayan tenido como destino sus actividades generadoras de renta, ni elementos que demuestren la utilización y necesidad de dichos inmuebles para tales actividades.

Que la recurrente sostiene que el alquiler del inmueble ubicado en era un gasto necesario pues permitía reducir los costos de hospedaje en los que se veía obligada a incurrir producto

<sup>66</sup> En la misma línea de lo señalado, este Tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones N° 10569-3-2012, 10747-1-2018, 08266-4-2018 y 03071-1-2019, entre otras.

<sup>67</sup> El aludido inciso p) señala que las regalías son un gasto deducible de la renta bruta.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

de numerosas reuniones de coordinación y gestión en la ciudad de Lima, cada vez que los trabajadores de la mina se trasladaban a esta ciudad, por lo que cumple con el principio de causalidad. Asimismo, señala que el alquiler de la casa de playa fue efectuado con finalidades recreativas para sus trabajadores, ya que con ello se generaba un mejor ambiente laboral que incidía de forma indirecta en la prestación de servicios por parte de estos. Precisa que la Administración no ha efectuado la valoración razonada y conjunta de los medios probatorios aportados y que esta ha solicitado pruebas que no son exigidas por ley, y constituyen prueba tasada que transgrede el principio de razonabilidad. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que la Administración incurre en contradicción al pretender desconocer el gasto observado, pues por un lado cuestiona la fehaciencia del mismo, y por otro, concluye que no resulta causal, lo que implica el reconocimiento de tal gasto, cita la Resolución N° 02697-5-2017.

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 240 y 25163), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y demostrara con la documentación sustentatoria correspondiente, la necesidad y vinculación con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente productora de los gastos por alquiler de inmuebles registrados, a favor de \_\_\_\_\_

Que en respuesta a dichos requerimientos, la recurrente presentó los escritos de 1 de octubre de 2010 y de 5 de enero de 2012 (folios 187, 188, 25130 y 25131), en los que señaló que el inmueble ubicado en \_\_\_\_\_ de propiedad del señor \_\_\_\_\_ fue utilizado durante el ejercicio 2006 como oficina para sus actividades administrativas ejecutadas en la ciudad de Lima, considerando que contaba con personal que realizaba dichas labores en esa ciudad, y que durante el ejercicio 2007, dicho inmueble fue utilizado con la finalidad de brindar hospedaje al personal de la mina ubicada en \_\_\_\_\_ que visitaba temporalmente las oficinas ubicadas en \_\_\_\_\_ para coordinaciones y reuniones de gestión relacionadas a las operaciones en mina con la administración central. Asimismo, en cuanto al inmueble de propiedad de \_\_\_\_\_ señaló que se trataba de una casa de playa, arrendada durante el ejercicio 2007, destinada a brindar servicios recreativos a la generalidad de sus empleados con la intención de motivarlos para el mejor desempeño de sus labores, siendo que estos debían inscribirse con anticipación con el área de recursos humanos para confirmar su estadía en dicho inmueble, conforme se verifica del listado denominado \_\_\_\_\_ que adjuntó. Por lo expuesto, consideró que los gastos por alquiler antes descritos eran necesarios para producir sus rentas gravadas y mantener su fuente productora.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 228 a 231, 25094 a 25098), la Administración señaló que si bien la recurrente afirmó que el inmueble ubicado en \_\_\_\_\_ de propiedad del señor \_\_\_\_\_ quien era a su vez el presidente de su directorio, fue alquilado como oficina administrativa durante el ejercicio 2006, y como hospedaje para sus trabajadores durante el ejercicio 2007, no adjuntó documentación que pruebe que dicho inmueble se encontraba habilitado, y que en efecto haya funcionado y sea necesario para tales fines durante dichos ejercicios, siendo además que tampoco fue declarado como establecimiento anexo. Asimismo, en cuanto a la casa de playa arrendada a \_\_\_\_\_ indicó que la recurrente tampoco presentó documentación que acreditara que el citado inmueble haya sido efectivamente utilizado para actividades recreativas en beneficio general de sus trabajadores durante el ejercicio 2007. Por lo expuesto, observó los importes de S/ 136 914,00 y S/ 133 174,00, por concepto de gastos de alquiler de los anotados inmuebles, de los ejercicios 2006 y 2007, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 4 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el Anexo N° 2 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 222 y 25072), respectivamente.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, y que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2), entre otros.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, disponía que son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, siendo que los gastos recreativos serán deducibles en la parte que no exceda del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que como se aprecia de lo actuado, respecto al inmueble ubicado en \_\_\_\_\_ de propiedad del señor \_\_\_\_\_ alquilado por la recurrente, esta indicó que durante el ejercicio 2006, lo utilizó como oficina administrativa en la ciudad de Lima, y durante el ejercicio 2007, lo utilizó a modo de hospedaje de sus trabajadores que se trasladaban a Lima para efectuar coordinaciones y reuniones de gestión relacionadas a las operaciones en mina con la administración central ubicada en Lima.

Que a efecto de sustentar los gastos de alquiler del inmueble ubicado en \_\_\_\_\_ en los ejercicios 2006 y 2007, la recurrente presentó lo siguiente:

- Los contratos de arrendamiento celebrados el 1 de enero de 2006 y 2 de enero de 2007, entre el señor \_\_\_\_\_<sup>68</sup>, como arrendador, y la recurrente, como arrendataria, en los que se pactó que los plazos de dicho arrendamiento iniciaban los 1 de enero de 2006 y 2007 y culminaban el 31 de diciembre de los mismos años. Cabe indicar que en los mencionados contratos no se estipuló el uso que se otorgaría a dicho inmueble en los citados periodos (folios 1349, 1350, 15753 y 15754).
- Comprobantes de pago y recibos de arrendamiento correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007, asientos contables por gastos de alquiler y su distribución en el centro de costos en el que se registró, y medios de pago utilizados para la cancelación del citado servicio de alquiler de inmueble (folios 1236 a 1348 y 15641 a 15750).
- Un listado denominado "Registro de Visitas", con la firma de diversas personas, que habrían visitado el citado inmueble durante el ejercicio 2007, en el que solo se consignaron los nombres, documento de identidad, área y fechas de visita, así como una firma de "autorización", sin datos adicionales.

Que si bien la recurrente sostiene que el referido inmueble fue utilizado como oficina administrativa durante el ejercicio 2006, para lo cual presentó la documentación antes descrita, ello no basta para acreditar que efectivamente le haya dado el uso en mención al citado inmueble durante dicho ejercicio, siendo que debió acreditar con la documentación que evidencie ello, a efectos de desvirtuar el reparo efectuado por la Administración, lo que no hizo, pues de los documentos señalados no se aprecia indicio alguno que acredite que, en efecto, tal inmueble haya sido utilizado para el anotado fin, y que este estuviera relacionado con la actividad que genere o mantenga la fuente de renta, por lo que no se acreditó la causalidad del citado gasto de alquiler, siendo que incluso, cabe precisar en el Comprobante de Información Registrada (folios 3760 y 3761) de la recurrente, no figura registrado como establecimiento anexo el mencionado inmueble, tal como lo evidenció la Administración<sup>69</sup>.

Que asimismo, si bien el gasto por concepto de alquiler del mismo inmueble podía encontrarse destinado al hospedaje de sus colaboradores durante el ejercicio 2007, de la documentación señalada tampoco se evidencia ello, no encontrándose acreditada la necesidad del referido gasto, que acredite que el mismo se vincula con la generación de la renta, debiendo indicarse que el listado antes descrito, no sustenta de forma fehaciente que los respectivos desembolsos cumplan con el principio de causalidad, pues en dicho listado no se hace referencia alguna respecto a las operaciones, actividades o gestiones que habrían realizado dichas personas en favor de la recurrente, no evidenciándose la realización de las coordinaciones y reuniones de gestión relacionadas a las operaciones en mina, a que alude la recurrente, las cuales, según su dicho, habrían motivado el traslado de algunos de sus trabajadores de la mina ubicada en Moquegua a la ciudad de Lima, dado que no se aprecia respaldo documental adicional a la documentación antes citada, que

<sup>68</sup> Cabe señalar que dicha persona, además, figuraba como presidente de directorio de la recurrente durante el periodo materia de acotación (folio 3760 y 3761).

<sup>69</sup> Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 11615-1-2017 y 03368-4-2018.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

demuestre la necesidad de los referidos traslados y su relación con las actividades de la recurrente, así como que evidencie la necesidad de la recurrente de otorgar hospedaje.

Que de otro lado, respecto a la casa de playa arrendada por la recurrente a aquella señaló que dicho inmueble fue utilizado para actividades recreativas en beneficio de la generalidad de sus empleados con la intención de motivarlos para el mejor desempeño de sus labores; y a efecto de sustentar los gastos de alquiler de la anotada casa de playa, en el ejercicio 2007, la recurrente presentó lo siguiente:

- El contrato de arrendamiento celebrado el 14 de febrero de 2007, entre el señor como arrendador, y la recurrente, como arrendataria, en el que se pactó que el plazo de dicho arrendamiento iniciaba el 15 de febrero de 2007 y culminaba el 30 de abril del mismo año. Cabe indicar que en el mencionado contrato no se estipuló el uso que se otorgaría a dicho inmueble en el citado periodo (folios 1224 a 1226).
- Comprobantes de pago y recibos de arrendamiento correspondientes al ejercicio 2007, asientos contables por gastos de alquiler y su distribución en el centro de costos en el que se registró, y medios de pago utilizados para la cancelación del citado servicio de alquiler de inmueble (folios 1211 a 1217, 1221 a 1223).
- Un documento denominado del que solo se aprecia un listado de nombres, documentos de identidad y firmas de 23 personas, así como fechas entre febrero y abril del año 2007 (folios 33 a 35).
- Un correo electrónico cuyo remitente es y se encuentra dirigido al mismo con asunto en el que señala que invita al personal a la casa de playa ubicada en declaraciones juradas de los colaboradores de la recurrente relacionadas al uso de la referida casa de playa, y fotos de una familia en la playa (folios 10683 a 10703 y 10707).

Que en ese sentido, en cuanto al gasto deducido por el alquiler de casa de playa, que según la recurrente fue destinado para prestar a su personal servicios recreativos, cabe indicar que si bien dichos gastos podrían resultar deducibles, de conformidad con lo dispuesto en el citado inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que existe un consenso generalizado que las actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal<sup>70</sup>, sin embargo, de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 109-3-2000 y 7527-3-2010, entre otras, tales gastos deben estar debidamente sustentados con documentación que acredite la realización de dichas actividades recreativas a favor de los trabajadores, supuesto que no se cumple en el caso de autos, siendo que no resulta suficiente el documento denominado del que solo se aprecia los datos antes descritos, no advirtiéndose documentación adicional que acredite que, como afirma la recurrente, el anotado beneficio se hubiera otorgado a la generalidad de sus trabajadores, siendo que el correo electrónico aportado no resulta un medio probatorio fehaciente pues, como se indicó, fue remitido de una persona a la misma persona, ni tampoco las fotos de una familia en la playa, pues de estas no se desprende que dichas personas sean los trabajadores de la recurrente beneficiados con las actividades recreativas que esboza.

Que asimismo, cabe indicar que no procede dar mérito a las declaraciones juradas de trabajadores presentadas por la recurrente, pues 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

<sup>70</sup> Este Tribunal en las Resoluciones N° 11837-1-2011 y 20928-4-2012, entre otras, ha establecido que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar eventos o atenciones de carácter general en favor de los trabajadores, toda vez que existe consenso en que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal.





# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, por lo que tales declaraciones no resultan admisibles<sup>71</sup>.

Que en tal sentido, de la valoración conjunta y razonada de los medios probatorios aportados, no se encuentra acreditado de forma fehaciente que los gastos por alquiler de los dos inmuebles, materia de observación, se hubieran destinado a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora y, en tal medida, no se ha acreditado la existencia de relación de causalidad, por lo que corresponde mantener los reparos bajo análisis.

Que no resulta amparable el argumento de la recurrente referido a que la Administración le ha exigido determinada documentación no establecida por ley, como prueba tasada, toda vez que, como se advierte de lo expuesto líneas arriba, en el procedimiento de fiscalización no se ha exigido a la recurrente una prueba única y específica, sino la presentación y/o exhibición de documentación que acredite la necesidad y vinculación con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente productora de las operaciones observadas, a través de la documentación pertinente<sup>72</sup>.

Que con relación a lo mencionado por la recurrente en el sentido que la Administración estaría incurriendo en una contradicción en el sustento de su reparo, al cuestionar tanto la causalidad como la fehaciencia del gasto, las que no resultarían compatibles; cabe indicar que dicho argumento no resulta atendible, puesto que del contenido del Resultado de Requerimiento N° que sustenta el valor impugnado, se advierte que el reparo se fundamenta, esencialmente, en la falta de sustento del gasto contabilizado, debido a que de la documentación aportada por la recurrente no fue posible identificar el vínculo de causalidad del gasto observado con la ejecución de las labores generadoras de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, por lo que no se aprecia contradicción alguna en el sustento del reparo, no resultando aplicable el criterio jurisprudencial invocado por la recurrente, puesto que, como se indicó, el reparo no se sustenta en la fehaciencia de las operaciones.

## ✓ **Diferencia en depreciación no sustentada documentariamente**

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1 y 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 26742 a 26746 y 26833), la Administración efectuó un reparo a la renta neta del ejercicio 2006, debido a que encontró diferencias en la depreciación financiera adicionada por la recurrente por S/ 917 101,00, así como en la depreciación tributaria deducida por esta por S/ 413 900,00, siendo el importe total de S/ 1 331 001,00.

Que la recurrente sostiene que discrepa del cálculo efectuado por la Administración, dado que considera toda la depreciación reconocida en el periodo sin considerar que solo una parte afectó a resultados, puesto que una parte se encuentra en el saldo final de los productos en proceso y terminados, y en este sentido, afirma que ello resulta un sinsentido, en tanto que una parte de la depreciación corresponde a los inventarios al cierre del ejercicio, por lo que mal haría la Administración en adicionar la depreciación financiera que no afectó sus resultados. Precisa que, pese a que la Administración reconoce que una parte de la depreciación se asigna al inventario, aquella presenta una posición contraria y realiza un ajuste de S/ 413 901,00, para el caso de la deducción, tomando como válido el argumento referido a la asignación de la depreciación al inventario. Menciona que, a través de sus escritos de junio de 2016 y febrero de 2017, adjuntó documentación que debe ser merituada por la Administración. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que la Administración no ha sustentado fehacientemente la imputación de los reparos, siendo además que la documentación vinculada a las acotaciones imputadas no contiene los importes que alega.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 14223 y 14224), la Administración solicitó a la recurrente que explicara la diferencia de S/ 1 588 149,00, entre lo registrado en la Cuenta 68.1 – Depreciación del ejercicio (S/ 17 490 649,00) y lo declarado (S/ 15 902 500,00), y la adición efectuada; y que sustente la determinación del importe adicionado por S/ 671 047,00, así como la determinación de los importes deducidos por S/ 4 275 650,00 y S/ 4 049 788,00, mostrando los registros contables, el detalle o composición de los rubros, activos que lo conforman, tasas e importes

<sup>71</sup> Debe señalarse que incluso dichas declaraciones juradas hacen referencia a la existencia de una política de beneficios a los trabajadores, por parte de la recurrente, no obstante, esta no ha adjuntado la documentación que sustente la existencia de la referida política.

<sup>72</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02234-10-2019.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

depreciados, y la documentación sustentatoria correspondiente, teniendo en cuenta que del análisis de adiciones y deducciones, se observó lo siguiente:

Conceptos	Adición S/	Deducción S/
Depreciación Contable Activos Leasing	4 204 067,00	
Depreciación Contable Activos Fijos	11 698 433,00 15 902 500,00	
Depreciación Contable Stock vendido	671 047,00	
Depreciación Tributaria de Activos Fijos		4 275 650,00
Depreciación Tributaria de Activos Leasing		4 049 788,00
	16 573 547,00	8 325 438,00

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2012 (folios 25046 a 25048), en el que señaló que la depreciación contable de los activos fijos ascendía al importe de S/ 13 302 444,00 y la depreciación de los activos adquiridos por leasing ascendía al importe de S/ 4 188 206,00, por lo que el total de depreciación del ejercicio 2006, registrado contablemente en la Cuenta 68.1 es por el importe de S/ 17 490 649,00; asimismo, mencionó que la depreciación del ejercicio afecta una parte al costo de producción, a través de las cuentas 71.3 y 71.4, las cuales se abonan con cargo a las cuentas de balance por costo de producción e inventarios, con los cuales se obtiene el costo de ventas del ejercicio, por ello el resultado (utilidad) del ejercicio 2006 no contiene el efecto de la depreciación contable del Inventario Final al 31 de diciembre de 2006; en ese sentido, consideró que no correspondía adicionar el total de la depreciación contable registrada en la Cuenta 68.1, determinando que la depreciación en el saldo final de inventarios al 31 de diciembre de 2006, era por el importe de S/ 1 656 349,00, el cual podía verificarse a través del Libro de Costos y el Kardex; indicó, además, que en la determinación de la renta imponible del ejercicio 2006, se adicionó un mayor importe de depreciación contable de activos fijos y de depreciación contable de activos adquiridos por leasing. Adicionalmente, refirió que el importe de S/ 671 047,00, corresponde a la mayor depreciación financiera registrada en inventarios al 1 de enero de 2006, que fue adicionado para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y que los importes deducidos por S/ 4 275 650,00 y S/ 4 049 788,00, correspondían a la depreciación de los activos fijos propios y de los activos adquiridos por leasing, aplicando las tasas de depreciación máximas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 25031 a 25034), la Administración dejó constancia de lo anotado por la recurrente e indicó que los importes consignados en los reportes presentados por esta no sustentaban los importes de depreciación cargada al costo de producción ni el saldo contable de la depreciación en existencias al 31 de diciembre de 2006. Mencionó que de la verificación de la Nota 21 – Costos de Venta de los Estados Financieros Auditados, observó que el total de depreciación incluida en el Costo de Ventas asciende al importe de S/ 16 206 479,00, que coincide con lo señalado en la Nota 10 – Inmueble, Maquinaria y Equipo, en el cual se desglosa el gasto por depreciación financiera incluida en el Estado de Ganancias y Pérdidas<sup>73</sup>.

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 24473), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la diferencia entre lo declarado y lo registrado por concepto de depreciación.

<sup>73</sup> El citado desglose se aprecia de la siguiente manera:

Concepto	Importe (S/)
Costo de Ventas	16 206 479,00
Gastos de Administración y Ventas	283 233,00
Gastos de Exploración	134 966,00
Trabajos en curso	516 350,00
Otros gastos	346 818,00
<b>Total:</b>	<b>17 487 846,00</b>



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó el escrito de 11 de diciembre de 2015 (folios 24434 a 24437), en el que señaló que, al ser una empresa industrial, cuenta con un sistema de costeo de su proceso productivo, y que teniendo en cuenta ello, asigna al costo de producción la depreciación de los activos que son utilizados en el proceso productivo<sup>74</sup>. Precisó que para la determinación del valor de los inventarios utiliza el costo promedio, para lo cual elabora un kardex de productos terminados y en proceso, y que conforme se iba realizando la venta de las existencias, iba reconociendo a resultados del ejercicio el costo de inventarios (costo de producción), siendo que, considerando que el costo de producción contiene la depreciación calculada de acuerdo a la vida útil de cada activo, la tasa de depreciación financiera era mayor a la tributaria, por lo que al ser la depreciación un componente del costo de producción, el cual para efectos fiscales tiene un valor diferente del costo financiero, se generaba un costo de producción financiero diferente del tributario, el cual, a su vez, determinaba un costo de venta y saldo de inventario final diferente entre financiero y tributario; asimismo, indicó que a efectos de determinar la diferencia entre el saldo de inventario financiero y tributario procedió con la elaboración de un kardex de mineral con los costos tributarios, para así identificar la diferencia en los saldos finales de inventario.

Que en el punto 10 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 24407 a 24411/vuelta), la Administración señaló que la recurrente no presentó información sobre el criterio de asignación de cada activo en el proceso productivo, y por tanto, cómo determinó el importe de depreciación que queda en existencias; dado que, aquella tenía activos con distintas tasas y vidas útiles, siendo además que el kardex tributario o "kardex de mineral", que menciona la recurrente, no fue presentado. Precisó que la recurrente adjuntó el kardex financiero, observándose que coinciden los montos determinados como costo de ventas, según los Estados Financieros con el costo de ventas, según declaración del Impuesto a la Renta, incluyendo como costo de ventas el importe de S/ 16 206 479,00, con el importe del costo de producción. Además, señaló que al considerar que en el saldo del inventario al 31 de diciembre de 2006, existe un porcentaje de la depreciación, el mismo porcentaje debía ser aplicado a la depreciación tributaria que la recurrente declaró como deducción para efectos de cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, determinándose el siguiente resultado:

Deducción	Declaración Jurada (S/)	Deducción según SUNAT (S/)	Diferencia (S/)
<b>Depreciación Tributaria</b>			
Activos Fijos	4 275 650,00	4 275 650,00	
Activos Leasing	4 049 788,00	4 049 788,00	
Ajuste en Existencia		(436 983,79) (*)	
	<b>8 325 438,00</b>	<b>7 911 537,96</b>	<b>413 900,04</b>

(\*) El importe de S/ 436 983,79 fue determinado de acuerdo al porcentaje calculado en base a lo siguiente, y aplicado sobre S/ 4 275 650,00:

	Porcentaje
(A) Depreciación costo de venta = S/ 16 206 479,00	(B)/(A)
(B) Depreciación en existencias = S/ 1 656 349,00	10,220289%

Que considerando lo expuesto, la Administración observó el importe de S/ 1 331 001,00, en los siguientes términos:

<sup>74</sup> Indicando que el detalle de la depreciación asignada es el siguiente:

<b>Depreciación de activos fijos en el proceso productivo</b>	
Depreciación activos propios con tasas IRTA	3 052 677,00
Mayor tasa de depreciación por aplicación de tasa de depreciación financiera	9 079 132,00
<b>Activos propios</b>	<b>12 131 809,00</b>
Activos adquiridos en Leasing	4 074 670,00
<b>Total depreciación de Activos Fijos asignados al costo de producción</b>	<b>16 206 479,00</b>



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

Conceptos	Reparo por Depreciación S/
Registrada en la Cuenta 68.1	17 490 648,28
Declarada en el Costo de Ventas	16 206 479,00
Declarada en Gastos	1 284 169,28
Total declarado	17 490 648,28
Adición	16 573 547,00
<b>Diferencia entre lo registrado, declarado y adicionado</b>	<b>917 101,28</b>
<b>Diferencia entre lo declarado y determinado en la deducción</b>	<b>413 900,04</b>
<b>Total Reparo</b>	<b>1 331 001,00</b>

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, resultaban deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas; asimismo, el artículo 38 de la anotada norma legal dispone que el desgaste o agotamiento que sufrieran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizasen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensarán mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que según el artículo 20 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que además, el citado artículo precisaba que, por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según correspondía. Asimismo, definía que el costo de producción o construcción comprendía el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que al respecto, el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Que el artículo 33 del citado reglamento dispone que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, por lo que, salvo que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción, y añade que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Que conforme con los párrafos 48 y 49 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16<sup>75</sup>, el cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo, y agrega que, si bien habitualmente se reconoce en el resultado, en

<sup>75</sup> Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01 publicada el 2 de marzo de 2005.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, señala que el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros, por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios.

Que de ello se tiene que no necesariamente toda depreciación se reconocerá como gasto, pues dependiendo de la utilización de los activos, como ocurre en los procesos de producción, es posible que la depreciación se incorpore al costo de los bienes producidos.

Que de otro lado, respecto a la aplicación de tasas distintas, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y 07045-4-2007, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, y que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Que conforme con la norma glosada, se puede advertir que prevé la contabilización de la depreciación de acuerdo con las tasas que correspondan según las normas contables, sin perjuicio de ello, el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone efectuar las conciliaciones respectivas con las tasas aplicables según las normas tributarias.

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si se encuentran arregladas a ley las observaciones efectuadas por la Administración a las conciliaciones efectuadas por la recurrente, por los importes adicionados por depreciación financiera, así como a los importes deducidos por depreciación tributaria; y teniendo en cuenta el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar cada una de las observaciones a los ajustes conciliatorios efectuados por la recurrente.

*a) Importe no adicionado de la depreciación financiera (S/ 917 101,28)*

Que al respecto, se verifica en autos que conforme con el cuadro de determinación de la renta neta del ejercicio 2006 (folio 23184), la recurrente efectuó adiciones a la base imponible por concepto de: (i) depreciación financiera de activos fijos por S/ 11 698 433,00, y (ii) depreciación financiera de activos en leasing por S/ 4 204 067,00. En total, el importe adicionado por la depreciación financiera asciende a S/ 15 902 500,00 (S/ 11 698 433,00 + S/ 4 204 067,00).

Que asimismo, se verifica en un cuadro elaborado por la propia recurrente (folio 23183), que el importe de la adición por concepto de depreciación financiera de activos fijos de S/ 11 698 433,00, resulta de deducir de la suma de S/ 13 354 782,00 el importe de S/ 1 656 349,00, que estaría incluido dentro del costo de los inventarios al 31 de diciembre de 2006 (folio 23157).

Que conforme se aprecia de la Nota 21 de los estados financieros auditados (folios 23345, 23350 y 23351), el importe de la depreciación cargada al costo de ventas fue de S/ 16 206 479,00 y en la Nota 10 a dichos estados financieros se señala que el gasto por depreciación ascendente a S/ 17 487 846,00 se distribuyó de la siguiente forma:

Concepto	S/
Costo de Ventas	16 206 479,00
Gastos de Administración y ventas	283 233,00
Gastos de exploración	134 966,00
Otros gastos	346 818,00
Trabajos en curso	516 350,00
Total Depreciación del periodo	17 487 846,00

Que de dicha información se tiene que la depreciación del periodo que habría afectado la utilidad del



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

periodo ascendió al importe de S/ 16 971 492,00 (S/ 16 206 479,00 + S/ 283 233,00 + S/ 134 966,00 + 346 818,00).

Que de otro lado, según la "Declaración Jurada Anual Consolidada 2006", presentada por la recurrente al Ministerio de Energía y Minas (folios 22240 a 22257), se aprecia que ella consignó como depreciación de inmuebles, maquinarias y equipos la suma de S/ 17 489 722,00 (folio 22246), respecto del cual, indicó que el importe de S/ 16 206 479,00 se consideró como costo primo y gastos indirectos de fabricación, mientras que el importe de S/ 1 283 243,00 se imputó al gasto de ventas, administrativos y financieros.

Que según la información del costo de producción respaldado en el Kardex Valorizado de Productos en Proceso y Terminados (folios 23190, 23198 a 23202 y 23318 a 23337), se tiene que la recurrente presenta cuadros mensuales con los costos en soles y en dólares, sin mayor detalle.

Que al respecto, de lo actuado se aprecia que la Administración efectuó el reparo bajo análisis, al encontrar diferencias entre lo contabilizado y lo declarado por la recurrente por concepto de depreciación financiera, evidenciándose de la determinación efectuada por la Administración, según la descripción glosada líneas arriba, que consideró que la totalidad de la depreciación financiera del ejercicio 2006, debía ser adicionada para el cálculo del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, desconociendo así el argumento de la recurrente en torno a que parte de la depreciación se encontraba en el saldo del inventario final de los productos en proceso y terminados, ya que tal argumento no se encontraba debidamente acreditado.

Que en efecto, la posición de la Administración para efectuar el referido reparo se sostiene en que la recurrente no sustentó documentariamente cómo determinó el importe de depreciación que quedó en existencias, considerando que esta tenía activos con distintas tasas y vidas útiles, desprendiéndose de ello que la Administración, en principio, no reconoció como válido el argumento de la recurrente en el sentido que parte de la depreciación fue asignada a inventarios, en tanto aquella no sustentó de forma documentada dicha asignación; sin embargo, dada la actividad desarrollada por la recurrente y la existencia de inventario final, resultaba necesario que la Administración considerase que dentro del costo computable de dichos bienes se había asignado como costo indirecto de fabricación, entre otros, la depreciación de los bienes utilizados en su elaboración, cosa que no hizo.

## *b) Exceso de deducción vía declaración jurada por depreciación tributaria (S/ 413 900,04)*

Que al respecto, se verifica en autos que conforme con el cuadro de determinación de la renta neta del ejercicio 2006 (folio 23184), la recurrente efectuó deducciones a la base imponible por concepto de: (i) depreciación tributaria de activo fijo por S/ 4 275 650,00, y (ii) depreciación tributaria de activo leasing por S/ 4 049 788,00; con lo cual el total de la deducción asciende al importe de S/ 8 325 438,00 (S/ 4 275 650,00 + S/ 4 049 788,00).

Que la Administración cuestiona el hecho que la recurrente no ha considerado que parte de dicha depreciación se encontraba en el saldo del inventario final de los productos en proceso y terminados, para lo cual procedió a determinar un porcentaje en función de la información de la depreciación financiera analizada en el acápite anterior, tal como se muestra a continuación:

Depreciación en stock final	1 656 349,00	=	0,1022029
Depreciación asignada al costo de ventas	16 206 479,00		

Que de lo anterior, la Administración determinó que la depreciación tributaria que incidiría en resultados por concepto de depreciación tributaria de activo fijo ascendería a S/ 436 983,79 (S/ 4 275 650,00 x 0,10220289), sin embargo, al final solo consideró el importe de S/ 413 900,04, sin explicación alguna.

Que al respecto, se observa que en el cálculo de la diferencia relacionada a la "deducción", la Administración realizó un "Ajuste en Existencia" de S/ 436 983,79, y determinó una diferencia de S/ 413 900,04, al considerar que en el saldo del inventario al 31 de diciembre de 2006, existía un porcentaje de la depreciación, no obstante, ello contradice la posición mantenida en el punto anterior, en la cual la Administración sustenta



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

el reparo, no habiendo esta explicado detallada y motivadamente, la razón por la cual habría efectuado dicho "Ajuste en Existencia" para el cálculo de la diferencia relacionada en el rubro "deducciones" y no para el cálculo de la diferencia relacionada al rubro "adiciones", más aun cuando el referido "Ajuste en Existencia" se sustenta en importes que no han sido validados por la Administración en el cálculo de la diferencia relacionada al rubro "adiciones".

Que por lo antes señalado, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo bajo análisis, corresponde levantarlo, y considerando el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos señalados por la recurrente en relación al presente reparo.

✓ **Exceso de tasa de 3% en depreciación de "Pad de Lixiviación" y otros gastos no sustentados**

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1. y 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 26735 a 26741 y 26833), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por la suma de S/ 429 352,00, por gastos de depreciación del activo fijo "PAD de Lixiviación", cuya tasa de depreciación anual aplicable es de 3%, siendo que según las características y funciones de dicho activo, califica en el rubro de "Edificaciones y Construcciones", y además por no haber sustentado documentariamente parte del costo relacionado a dicho activo.

Que la recurrente sostiene que el hecho que haya usado la tasa de 3% en ejercicios anteriores al 2006, no incide en la depreciación deducible en este ejercicio, dado que dicha deducción solo se encuentra condicionada a su contabilización en el ejercicio 2006, siendo que pese a haber usado una tasa de depreciación distinta en ejercicios anteriores, luego de conocer de forma cierta y confiable la vida útil de los "PAD de Lixiviación", conforme lo señalado en los informes técnicos, se encontraba facultada a modificar, solo para los ejercicios posteriores, la tasa de depreciación aplicable. Añade que la vida útil está sujeta a las características de los bienes determinadas en informes técnicos, siendo que en este caso, a través de ellos, se ha determinado que el "PAD de Lixiviación" tiene una vida útil de 7 años, por lo que este no califica como "Edificaciones y Construcciones", al carecer de las características de fijeza y permanencia. Invoca el Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000, el Reglamento Nacional de Edificaciones aprobado por Decreto Supremo N° 015-2004-VIVIENDA y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10849-4-2009 y 07724-2-2005.

Que menciona que para sustentar el costo de los "PAD de Lixiviación" no es necesario la presentación de los comprobantes de pago en tanto en el ejercicio 2006 no se exigía sustentar el costo con los citados documentos. Anota que la Administración no debe cuestionar el costo de los "PAD de Lixiviación", transferidos a través de una escisión efectuada en el ejercicio 2002, el cual se encuentra prescrito. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y solicita que, en el supuesto negado que se mantenga la observación referida al costo del "PAD de Lixiviación", se reconozca la depreciación de la parte no observada aplicando la tasa de 10%; y solicita, además, que se admita la deducción de los importes que corresponden a gastos de exploración, para lo cual precisa que los desembolsos efectuados como parte del cierre del no califican como gastos de exploración.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 14291), la Administración solicitó a la recurrente la identificación y detalle de los desembolsos que componían los gastos operativos asociados al "PAD de Lixiviación", así como la tasa de 10% aplicada a los activos incluidos en el rubro de "Edificios y Construcciones", según el detalle contenido en los Anexos N° 2 y 3 a dicho requerimiento (folios 25063 y 25064).

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2012 (folios 25038 a 25045), en el que señaló que aplicó la tasa de 10% de acuerdo a ley, toda vez que los "PAD de Lixiviación" calificaban como bienes del activo fijo, al ser considerados parte de "otros bienes del activo fijo", siendo que dichos bienes no calificaban en el rubro de "edificaciones y construcciones", por no tener la condición de permanencia en el tiempo, en tanto tenían una vida útil menor. Preciso que los "PAD de Lixiviación" que tuvieran una vida útil superior a un año calificarían como bienes del activo fijo y su depreciación se debía establecer de acuerdo a su vida útil, tomando en consideración lo dispuesto en los informes técnicos respectivos, los cuales establecieron que sus plataformas de lixiviación tenían una vida útil de seis a ocho años, por lo que las calificó como "otros bienes del activo fijo" y aplicó la tasa de



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

depreciación de 10% anual, siendo que dicha calificación encuentra sustento en las características intrínsecas de tales plataformas y en la vida útil de las mismas.

Que en punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 24999 a 25016), la Administración señaló lo siguiente:

- La recurrente recibió de la empresa en el año 2002, a través de un proceso de escisión por segregación, desembolsos que correspondían a un activo que esta utilizaba en el proceso de lixiviación en las unidades mineras ("PAD de Lixiviación").
- La recurrente presentó informes técnicos en los que se indicó que dichos "PAD de Lixiviación" eran áreas impermeabilizadas con geomembrana en donde se recepcionaba el mineral de la mina, así como también informes elaborados por el ingeniero (Superintendente General e ingeniero (Superintendente de Planta en los cuales no se mencionaron los avances efectuados por en la construcción del "PAD de Lixiviación", que fue objeto de segregación, siendo que en los documentos exhibidos se dio cuenta que en el año 2002, ya se había avanzado el "PAD de Lixiviación". Al respecto, precisó que dichos informes fueron elaborados por ingenieros que trabajaban para la recurrente y hacían referencia a periodos distintos al inicio de la construcción del "PAD de Lixiviación" (año 2002), por lo que no resultaban documentos fehacientes.
- Los "PAD de Lixiviación" cumplían con las características de "edificios y construcciones", por tener las características de fijeza y permanencia, y contar con una vida útil superior a la que se quiere mostrar a través de los informes técnicos exhibidos, siendo que la vida útil estimada fue variando de acuerdo a la estrategia de crecimiento de la empresa. Anotó que la recurrente aplicó dicha tasa de depreciación a activos relacionados al "PAD de Lixiviación" en años anteriores, siendo la excepción los activos observados.
- La documentación exhibida por la recurrente sustenta parcialmente el costo del activo, indicándose en el Anexo N° 2 a dicho resultado los importes que no fueron debidamente sustentados (folio 24997).

Que por lo expuesto, la Administración concluyó que correspondía aplicar la tasa de depreciación de 3% respecto del costo del activo sustentado, y observó los desembolsos no sustentados respecto al costo del activo.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que según el artículo 38 de la citada ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 39 de la mencionada ley, según texto aplicable al caso de autos, indica que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del tres por ciento (3%) anual; y el artículo 40 de dicha ley indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, distintos a los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que de acuerdo con el artículo 41 de la referida ley, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1112, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de





# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

autos, establecía que para el cálculo de la depreciación de conformidad con el artículo 39 de la ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual.

Que el inciso b) del artículo 22 del citado reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría –distintos de edificios y construcciones– se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso<sup>76</sup>.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 1980-5-2003 y 3168-5-2003, entre otras, que la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 06073-5-2006 y 11279-4-2016, entre otras, se ha establecido el criterio según el cual el valor de adquisición al que alude el citado artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende no sólo el valor de compra de los bienes sino también el valor al cual estos bienes ingresan al patrimonio del contribuyente, constituyendo dicho valor la base de cálculo de la depreciación.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales glosados se tiene que a efecto de sustentar la depreciación acotada, la recurrente debía acreditar documentalmente la adquisición de los bienes o el ingreso a su patrimonio, la fecha de dicha adquisición o ingreso, así como el costo de los activos fijos como base de cálculo de la referida depreciación.

Que en el caso de autos, la controversia consiste, en principio, en determinar si la recurrente sustentó fehacientemente la parte del costo observada por la Administración respecto del "PAD de Lixiviación", a fin de aceptar la deducción respectiva por concepto de depreciación en el ejercicio 2006, y luego, determinar si respecto del costo de dicho activo debidamente sustentado, correspondía la aplicación de la tasa de depreciación de 3%, conforme señala la Administración.

Que como se aprecia del Anexo Nº 1 al Resultado de Requerimiento Nº (folio 25001), la Administración señaló que el valor del "PAD de Lixiviación", transferido por a la recurrente a través de una escisión por segregación, fue sustentado de forma parcial, solo con asientos contables de traslado de activos, hojas resumen de los costos que lo componen, comprobantes de pago emitidos a que no le permitieron identificar si corresponden al "PAD de Lixiviación" observado; así como, documentación contable de de la cual no es posible identificar que los comprobantes de diario que se detallan en el listado de movimientos por centro de costos correspondan en su totalidad a salidas relacionadas a la construcción de citado "PAD de Lixiviación", cuyo origen es el periodo entre enero a diciembre de 2001. De esta manera, la Administración observó parcialmente el costo del "PAD de Lixiviación", y ajustándolo, aplicó la tasa de depreciación de 3%, distinta a la tasa de 10% aplicada por la recurrente, al considerar que se trata de un activo fijo que califica como "edificaciones y construcciones". Lo anotado se aprecia del detalle contenido en el Anexo Nº 2 a dicho resultado (folio 24997), como se indica a continuación:

Descripción	Fecha de Adquisición	Saldo Escindido S/	Ajuste al Costo S/	Saldo Final S/	Depreciación según SUNAT - Aplicando la Tasa de 3%
Tuberías	01/02/2002	519 875,03	122 186,79	397 688,24	11 930,65
Válvulas	01/02/2002	66 291,86	17 738,86	48 553,00	1 456,59
Diseño PAD	01/02/2002	44 572,91	-	-	1 337,19
Codos y Tees	01/02/2002	206 449,66	-	-	6 193,49
Mangueras y Conectores	01/02/2002	103 660,91	99 018,41	4 642,50	139,28
Servicios de Alquiler	01/02/2002	74 643,44	-	-	2 239,30

<sup>76</sup> La cual establece como porcentajes máximos de depreciación, para Ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca: 25%; para Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general: 20%; para Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina: 20%; para Equipos de procesamiento de datos: 25%; para Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991: 10%; y para Otros bienes del activo fijo: 10%.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Gastos preoperativos	01/02/2002	3 573 175,06	1 605 577,05	1 967 598,01	59 027,94
Instalación de Geomembrana	18/04/2002	43 851,97	-	-	1 315,56
Parches, beats, Cordon de Soldadura	09/05/2002	33 204,54	-	-	996,14
Transporte de Arena	30/06/2002	57 316,30	-	-	1 719,49

Que como se advierte del cuadro precedente, y conforme lo señalado por la Administración (folio 27424/vuelta), los desembolsos observados corresponden a adquisiciones de geomembranas, tuberías, válvulas, diseño PAD, codos y tees, mangueras y conectores, servicios de alquiler y gastos pre operativos -construcción del "PAD de Lixiviación", gastos generales en mina y servicios de equipos y talleres-PAD-, entre otros, relacionados al citado "PAD de Lixiviación", efectuadas en el año 2001 por la empresa

la misma que transfirió a la recurrente, el valor total de S/ 7 064 504,63 por concepto de "PAD de Lixiviación" utilizado en el proceso de lixiviación en las unidades mineras a través de un proceso de escisión por segregación, según se aprecia del Testimonio N° -Kardex de 20 de setiembre de 2002 y el Balance de Escisión adjunto (folios 13529 a 13559); asimismo, dicho importe también se consigna en el Libro Mayor y en el Libro Diario de la recurrente correspondiente a febrero de 2002, en el que se registra el asiento de escisión (folios 25797 a 25799).

Que la operación fue contabilizada según Comprobantes de Diario N° de 31 de enero de 2001, con cargo a la cuenta contable 33901 por el importe de S/ 1 665 848,67, N° 41-010047 de 31 de enero de 2002, con cargo a la cuenta contable 33901 por el importe de S/ 458 477,45, y N° 41-010046 de 31 de enero de 2002, con cargo a la cuenta contable 33901 por el importe de S/ 1 448 848,94 (folios 13851 a 13885).

Que a fin de sustentar la parte del costo relacionado al "PAD de Lixiviación", observado por la Administración, la recurrente presentó un listado denominado "Movimiento por Centro de Costos del 04001 a 04002", en el que se detallan diversos conceptos de consumo de materiales y suministros, planillas, servicios de terceros y honorarios, entre otros (folios 12697 a 12844 y 12847 a 13029); no obstante, de los documentos contables y comprobantes de que obran en autos, no resulta posible identificar que la totalidad de los comprobantes que se detallan en el aludido listado correspondan a desembolsos relacionados a la construcción del PAD de Lixiviación, cuyo origen es el periodo de enero a diciembre de 2001 (folios 13561 a 13847); asimismo, de los documentos contables adicionales (comprobantes diario de diario de no se aprecia que estuvieren vinculados al referido PAD de Lixiviación (folios 13849 a 13850 y 13852).

Que obran también informes técnicos<sup>77</sup> y resúmenes ejecutivos de cierre de minas (folios 13032 a 13200), de cuya revisión se aprecia que si bien hacen una descripción de las características del "PAD de Lixiviación" de las Minas indicando que son activos con un área impermeabilizada con geomembrana en donde se receptiona el mineral de la mina, no hacen referencia a los avances efectuados por y que fueron transferidos a la recurrente a través de la escisión por segregación en el año 2002 antes señalada, teniendo en cuenta que de acuerdo a la documentación que obra en autos, en dicho año ya se había construido o avanzado el "PAD de Lixiviación" transferido. Asimismo, se aprecia una comunicación de escisión dirigida por la recurrente a la Administración, informando sobre la aprobación del proyecto de escisión de la empresa (folio 25795).

Que cabe tener en cuenta que, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 20274-9-2012, para los bienes que son transferidos vía reorganización simple, el valor depreciable es el mismo valor – costo computable– que hubiere correspondido atribuirle en poder del aportante, y que la vida útil – siempre que no haya acuerdo de revaluación voluntaria de activos con efectos tributarios- será la misma que estos tenían en poder de la empresa aportante, y también resulta necesario que dicha información se encuentre detallada en los libros y registros contables. Asimismo, se indicó que la acreditación del valor depreciable -

<sup>77</sup> Los citados informes incluyen al PAD 2 Fase II-1, PAD 2 Fase II-2 y PAD 2 Fase II-3 y el PAD 2 – Fase 3.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

costo computable- de un bien del activo fijo recibido en un proceso de reorganización simple, cuyo sustento es exigido a la empresa receptora del aporte, está referido al monto del valor depreciable del activo a la fecha de la reorganización<sup>78</sup>.

Que de los Anexos N° 2.1 a 2.4 al Resultado de Requerimiento N° (folios 24989 a 24995), se tiene que de la revisión de la documentación exhibida por la recurrente, la Administración efectuó las siguientes observaciones: facturas que no concuerdan con montos registrados<sup>79</sup>, desembolso sin documentación de sustento<sup>80</sup>, comprobantes de diario sin documentación de sustento y contabilizados como gasto de exploración<sup>81</sup>, comprobantes de diario con documentación relacionada a <sup>82</sup>, comprobantes de diario duplicados<sup>83</sup>, y comprobantes de diario con documentación que son gastos de exploración<sup>84</sup>.

Que las anotadas observaciones no han sido desvirtuadas por la recurrente, siendo que de la información y documentación expuesta, se tiene que esta no resulta suficiente para explicar la vinculación de los desembolsos observados por la Administración respecto de la conformación del costo de los "PAD de Lixiviación" transferidos por a la recurrente en el ejercicio 2002, debiéndose indicar que, en su defensa, la recurrente alega que no es necesario la presentación de comprobantes de pago, pues en el ejercicio 2006 no se exigía la sustentación del costo con los mismos; no obstante, debe indicarse que de lo actuado, no se advierte que la Administración hubiese sustentado el reparo, exclusivamente, en la falta de comprobante de pago, sino en el hecho que la recurrente no presentó la documentación que sustente la totalidad del costo computable del "PAD de Lixiviación", cuya depreciación ha sido objetada.

Que asimismo, si bien la recurrente alega que la Administración no debe cuestionar el costo de los "PAD de Lixiviación", transferidos a través de una escisión efectuada en el ejercicio 2002, pues este periodo se encuentra prescrito, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 00100-5-2004, 06629-1-2005 y 04206-1-2009, entre otras, los contribuyentes se encuentran obligados a conservar la documentación sustentatoria que guarde relación directa, lógica y temporal con el hecho verificado, con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieren producido en un período distinto al que este corresponde, lo que inclusive faculta a la acción de verificación de la Administración de períodos prescritos, por lo que lo alegado en este extremo no resulta pertinente.

Que en tal sentido, y toda vez que la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia, lo que en el presente caso no ha ocurrido, corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en su escrito de alegatos, sobre que en el supuesto que se desconozca la naturaleza de costo, se admita la deducción de los importes que corresponden a gastos de exploración, cabe indicar que no resulta atendible. Al respecto, si bien en las Notas 1 y 3 de los Anexos N° 2.3 y 2.4 al Resultado del Requerimiento N° (folios 24989 y 24991) se precisó que uno de los motivos por los cuales no se aceptaba la deducción del costo del Pad de Lixiviación era porque se trataba de comprobantes de diario relacionados a gastos de exploración, no obstante, en el caso de autos lo que era materia de análisis era si se encontraba sustentado el costo del Pad de Lixiviación, y de esta manera, si se encontraba sustentada la depreciación de dicho activo, y si bien la Administración determinó

<sup>78</sup> Debe indicarse que de acuerdo con el artículo 103 de la Ley del Impuesto a la Renta, la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento. Asimismo, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 104 de la anotada ley, tratándose de reorganización de sociedades o empresas, en caso que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 de la referida ley.

<sup>79</sup> Nota 2 del Anexo N° 2.1 al Resultado de Requerimiento N°

<sup>80</sup> Nota 4 del Anexo N° 2.1 al Resultado de Requerimiento N°

<sup>81</sup> Notas 1 de Anexos 2.3 y 2.4 al Resultado de Requerimiento N°

<sup>82</sup> Notas 5 de Anexos 2.3 y 2.4 al Resultado de Requerimiento N°

<sup>83</sup> Nota 6 del Anexo N° 2.4 al Resultado de Requerimiento N°

<sup>84</sup> Notas 3 de Anexos 2.3 y 2.4 al Resultado de Requerimiento N°



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

que parte del costo no estaba sustentado por estar relacionado a gastos de exploración, no se ha efectuado un análisis respecto a qué proyectos corresponderían, y si efectivamente, se trataban de gastos de tal naturaleza, siendo que además, de lo señalado en las citadas notas no se puede afirmar que estén relacionados al "Proyecto Isabel" al que alude la recurrente<sup>85</sup>. En todo caso, correspondía que la recurrente plantease dicha solicitud ante la Administración, a fin que esta efectúe las comprobaciones pertinentes.

Que de otro lado, se advierte que, respecto del costo de los "PAD de Lixiviación", debidamente sustentado, la Administración afirma que debe aplicarse la tasa de depreciación de 3%, toda vez que considera que dichos bienes cumplen con las características de "edificios y construcciones".

Que sobre el particular, en la Resolución N° 01338-9-2019<sup>86</sup>, este Tribunal resolvió un caso en el que la Administración sostenía que a los "PAD de Lixiviación" se le debía aplicar el tratamiento de "otros bienes del activo fijo", correspondiéndole una tasa de depreciación del 10% anual, conforme al numeral 6 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En las referidas resoluciones, este colegiado dilucidó lo siguiente:

*"(...) se advierte que la Administración evaluó la naturaleza de los denominados PADs de lixiviación a fin de determinar si corresponde a la de un bien de activo fijo, llegando a la conclusión que toda vez que producirá beneficios futuros hacia la empresa cumple con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, lo cual se encuentra ajustado a ley conforme al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03113-1-2006.*

*Que a continuación, la Administración indica que, atendiendo a las características del diseño de la construcción, se puede calificar como una construcción, en tanto es el resultado de una obra de ingeniería; sin embargo, su finalidad es ser usada en el proceso de mineral, no pudiendo ser utilizada en alguna otra actividad que no sea el proceso productivo y, por otro lado, la vida de los los PADs de lixiviación es relativamente corta para poder considerarla dentro de edificios y construcciones, siendo su vida limitada, es decir, son bienes que no se agotan inmediatamente sino que son susceptibles de ser utilizados durante un cierto lapso de tiempo, por lo que contablemente se debe considerar a efectos de su deducibilidad futura.*

*Que no obstante, indica que, para efectos tributarios, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permite la depreciación conforme a los porcentajes máximos establecidos por cada rubro de los bienes de activo fijo, no permitiendo porcentajes mayores a los previstos en la norma, y concluye que a los PADs de lixiviación se les debe dar el tratamiento de otros bienes del activo fijo, correspondiéndole una tasa de depreciación del 10% anual, conforme al numeral 6 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.*

*Que de autos no se aprecia que la Administración haya sustentado el motivo por el cual a las plataformas de lixiviación no les correspondía asignar las tasas de depreciación enunciadas en los numerales 1 al 5 del inciso b) del artículo 22 del citado reglamento, a fin de desvirtuarlas, y afirmar que, en el presente caso, la naturaleza de las plataformas de lixiviación era de "Otros bienes del activo fijo" y, por tanto, les correspondía la tasa anual del 10%, más aún si el numeral 3 de la referida norma establece que para la "maquinaria y equipo utilizado para las actividades mineras" le corresponde una tasa de depreciación de 20%"*

*Que si bien obra en autos el Informe denominado "Movimiento de Mineral Fase 3 PAD de Lixiviación período 2006 – 2007 (...) el mismo no versa sobre la naturaleza de dicho PAD sino sobre el carguío y movimiento del mineral en las instalaciones de la Fase 3 del referido PAD, advirtiéndose además que en autos no obra documentación o sustento alguno donde se aprecie que la Administración haya verificado su naturaleza para su clasificación en alguno de los 6 numerales del inciso b) del artículo 22 citado, lo que resultaba necesario para una correcta formulación del reparo.*

*Que por tanto, se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente motivado, por lo que corresponde (...) disponer que la Administración efectúe las verificaciones necesarias a fin de establecer si los PADs de*

<sup>85</sup> Cabe precisar que entre los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, el único relacionado a gastos de exploración es el referido al reparo por "gastos de cierre de mina no sustentados – el cual fue analizado anteriormente, siendo que en este caso, fue la Administración quien consideró dichos gastos como de exploración, y no la recurrente.

<sup>86</sup> En el mismo sentido se emitió la Resolución N° 07313-1-2018.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

lixiviación califican, de acuerdo a su naturaleza, en alguno de los activos enunciados en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y qué tasa de depreciación le resulta aplicable, para lo cual debe considerar el informe pericial que se emita, según lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07313-1-2018, emitida a la recurrente respecto al mismo reparo efectuado en el ejercicio 2008" (El subrayado es nuestro).

Que conforme al análisis efectuado por este colegiado, en el caso de la citada Resolución N° 01338-9-2019, la Administración no sustentó debidamente su posición en torno a que a los "PAD de Lixiviación" se les debía dar el tratamiento de "otros bienes del activo fijo", correspondiéndole una tasa de depreciación del 10% anual, conforme al numeral 6 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no sustentó el motivo por el cual a dichas plataformas, no les correspondía asignar las tasas de depreciación enunciadas en los numerales 1 al 5 del referido inciso b) del artículo 22, concluyendo así que la Administración debía efectuar las verificaciones necesarias a fin de establecer si los "PAD de Lixiviación" califican en alguno de los activos enunciados en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, determinando qué tasa de depreciación le resulta aplicable, y considerando para tal efecto el informe pericial que se emita.

Que ahora bien, en el caso de autos, la Administración ostenta la posición que a los "PAD de Lixiviación" se les debe dar el tratamiento de edificios y construcciones, regulado por el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 22 de su reglamento, esto es, a razón del tres por ciento (3%) anual, pues considera que cumple las características de fijeza y permanencia, como así lo señaló en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 26735 a 26742/vuelta).

Que no obstante, se advierte de autos que la Administración sustentó su posición en torno a que los "PAD de Lixiviación" califican como edificios y construcciones conforme al inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, limitándose a señalar que la vida útil estimada de dichos bienes, mostrada en los informes técnicos presentados por la recurrente, ha variado y se ha ampliado, de acuerdo a la estrategia de crecimiento y expansión de la recurrente, sin embargo, no obra en autos documentación de sustento alguno de la cual se desprenda que la Administración haya verificado la naturaleza de tales bienes a fin de proponer dicha calificación, no observándose, por ende, el debido sustento del reparo acotado por la Administración.

Que aunado a ello, debe indicarse también que, como se aprecia de los considerandos precedentes, en otras oportunidades, la Administración ha tenido la posición consistente en que los "PAD de lixiviación" calificaban como "Otros bienes del activo fijo" y, por tanto, les correspondía la tasa anual del 10%, advirtiéndose que, considerando la citada posición, este Tribunal, en los casos expuestos, ordenó a la Administración que efectúe las verificaciones respectivas, considerando la emisión de un informe pericial, respecto a si los "PAD de lixiviación" califican, de acuerdo a su naturaleza, en alguno de los activos enunciados en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no habiéndose hecho referencia alguna al tratamiento de edificios y construcciones, regulado por el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 22 de su reglamento, en tales casos.

Que considerando lo expuesto, se tiene que el reparo efectuado por la Administración concerniente a la tasa de depreciación aplicable, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantar este extremo del reparo.

Que sobre lo anotado por la Administración en cuanto a que la recurrente habría aplicado la tasa de depreciación de 3% a activos relacionados al "PAD de Lixiviación" en ejercicios anteriores, siendo la excepción los activos observados; debe señalarse que el tercer párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que si bien en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado este, ello es sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros, por lo que tal anotación de la Administración, en modo alguno, resulta un sustento válido respecto a su posición en torno a que el "PAD de Lixiviación" calificaría como activo fijo cuya naturaleza es la de edificios y construcciones, al que le es aplicable la referida tasa de depreciación.

Que estando al fallo expuesto carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

✓ **Gastos por donaciones efectuadas sin sustentar requisito**

Que como se advierte de los Anexos N° 1.1 y 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 26927/vuelta a 26930/vuelta y 27021), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por S/ 1 980 000,00, debido a que la recurrente no sustentó documentariamente su derecho a deducir los gastos por donaciones efectuadas, ya que no contaba con la resolución ministerial que acreditara a la entidad perceptora de donaciones al momento de efectuarse la donación, conforme al inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que la Administración incurre en error al indicar que no cumplió con el requisito previsto por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que al tratarse el Impuesto a la Renta de un impuesto de periodicidad anual, cuyos gastos se validan al cierre del ejercicio, el cumplimiento de dicho requisito sí se verificó al cierre del ejercicio 2007; que en el supuesto negado que se continúe sosteniendo que la beneficiaria no contaba con una resolución ministerial que la califique como entidad perceptora de donaciones durante el periodo de 16 de marzo a 29 de junio de 2007, no debe ser materia de reparo el importe de S/ 200 000,00, toda vez que la donación se efectuó el 12 de marzo de 2007. Agrega que el requisito cuyo cumplimiento se le exige contraviene el principio de legalidad, al exceder los alcances de lo establecido en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y constituye además un requisito para el donatario, más no para el donante.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y añadió que al momento de la suscripción del convenio de donación celebrado con este contaba con la calificación de perceptora de donaciones y que, además, según lo estipulado en dicho convenio, la donación fue efectiva recién en la fecha en que contó con la renovación de tal calificación, por lo que se cumplió con la premisa establecida por la Administración en el sentido que la donataria debe contar con la calificación de perceptora de donación en el momento en que se hace efectiva la misma.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 240 y 241), la Administración solicitó a la recurrente que explicara el motivo de la deducción de las siguientes donaciones: Marzo S/ 200 000,00, Abril S/ 400 000,00, Mayo S/ 820 000,00, Junio S/ 560 000,00, por un importe total de S/ 1 980 000,00, al considerando que dicha institución no contaba con la resolución ministerial que la calificaba como entidad perceptora de donaciones por el periodo de 16 de marzo a 30 de junio de 2007.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 1 de octubre de 2010 (folios 188 a 182), en el que precisó que las fechas de las donaciones efectuadas cuyo sustento se solicita son las siguientes: 30 de marzo (S/ 200 000,00), 30 de abril (S/ 400 000,00), 30 de mayo (S/ 820 000,00) y 28 de junio (S/ 560 000,00) del año 2007. Señaló que efectuó donaciones al<sup>97</sup>, en el marco de un convenio de donación suscrito con dicha entidad el 2 de enero de 2007, a través del cual se comprometió a entregarle dinero en efectivo para el desarrollo de sus programas sociales, siendo que a la fecha de suscripción del citado convenio, el contaba con la calificación de entidad perceptora de donaciones. Añadió que el contó con la referida calificación durante todo el ejercicio 2007, teniendo en cuenta que una vez aprobada la renovación de la misma, el 30 de junio de 2007, esta se debió considerar otorgada por todo el ejercicio fiscal, pues el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual.

Que en el punto 3 del Resultado de Requerimiento N° (folios 231 a 235), la Administración señaló que las donaciones de dinero en efectivo al por parte de la recurrente, se hicieron efectivas con su entrega, y que la Ley del Impuesto a la Renta condiciona expresamente la deducción de dichas donaciones a la calificación previa del donatario como entidad perceptora de donaciones por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, por lo que toda vez que de la documentación aportada por la recurrente se advirtió entregas de dinero en efectivo cuando el aún no contaba con la referida calificación, observó el gasto deducido por dichas donaciones, por el importe total de S/ 1 980 000,00, esto es, por las donaciones efectuadas el 30 de marzo (S/ 200 000,00), 30 de abril (S/ 400 000,00), 30 de mayo (S/ 820

<sup>97</sup> En adelante



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

000,00) y 28 de junio (S/ 560 000,00) del año 2007, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 1 al anotado resultado (folio 223).

Que según el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N° 27804, los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante resolución ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el Artículo 50. (El subrayado es nuestro).

Que por su parte, los numerales 1.1 y 1.2 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>88</sup>, establecían que tratándose de la deducción por donaciones prevista en el inciso x) del artículo 37 de la ley, los donantes debían considerar que la donación de bienes podrá ser deducida como gasto en el ejercicio en que, tratándose de efectivo, el monto sea entregado al donatario, y que solo se podrá deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones. Por su parte, el numeral 2.1 establecía que los donatarios debían estar calificados por el Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones, y que la calificación otorgada tenía una validez de 3 años, pudiendo ser renovada por igual plazo.

Que mediante la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF/15 se establecieron disposiciones para la calificación como entidades receptoras de donaciones y su renovación de entidades sin fines de lucro, y en su artículo 4 se estableció que dicha calificación era otorgada por un periodo de 3 años, pudiendo solicitarse su renovación, y su artículo 6 señalaba que *"La renovación de la calificación entrará en vigencia a partir del momento de la notificación de la Resolución Ministerial que la otorgue"*.

Que como se aprecia de la normativa aplicable al caso de autos, antes indicada, se dispuso que los donantes solo podrán deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones.

Que por lo expuesto, corresponde determinar si la recurrente cumplió con acreditar la condición de "entidad receptora de donaciones" respecto de la beneficiaria de las donaciones materia de reparo.

Que de autos se advierte que, a fin de sustentar la deducibilidad de las donaciones de dinero en efectivo, que realizó al [redacted] la recurrente presentó como medios probatorios los siguientes:

- "Convenio de Donación" suscrito el 2 de enero de 2007, a través del cual la recurrente se obligó a entregar a la asociación sin fines de lucro [redacted] dinero en efectivo, en calidad de donación, en forma mensual y de acuerdo al avance de las obras de su programa de desarrollo social<sup>89</sup> (folios 37 a 39).
- La Resolución Ministerial N° [redacted] de 15 de marzo de 2004, que renovó la calificación del [redacted] como entidad receptora de donaciones por un periodo de tres (03) años (folios 1891 y 1892); y, la Resolución Ministerial N° [redacted] de 30 de junio de 2007, que renovó la calificación del [redacted] como entidad receptora de donaciones por un periodo de tres (03) años (folios 1889 y 1890).
- "Certificados de Donaciones Recibidas", comprobantes de movimiento bancario y estados de cuenta bancarios de la recurrente (folios 1863 a 1885).

Que al respecto, cabe señalar que conforme a la citada Resolución Ministerial N° [redacted] la vigencia de la calificación otorgada al [redacted] tuvo su vencimiento el 15 de marzo de 2007, advirtiéndose que recién el 30 de junio de 2007, a través de la Resolución Ministerial N° [redacted] dicha calificación fue

<sup>88</sup> Según texto modificado por el Decreto Supremo N° 219-2007-EF.

<sup>89</sup> Conforme a la cláusula tercera del citado convenio.



# Tribunal Fiscal

Nº 05412-9-2021

renovada a la citada institución, por lo que a la fecha de las donaciones efectuadas<sup>90</sup>, las cuales según lo señalado por la propia recurrente en el procedimiento de fiscalización y se constata de los "Certificados de Donaciones Recibidas", comprobantes de movimiento bancario y estados de cuenta bancarios presentados, se efectuaron entre el 30 de marzo y 28 de junio de 2007, la citada entidad donataria no se encontraba calificada previamente como una entidad perceptora de donaciones.

Que en tal sentido, al no haber la recurrente acreditado que el aludido beneficiario se encontraba calificado previamente como entidad receptor de donaciones, las donaciones efectuadas no pueden ser consideradas como gasto para efectos del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, el reparo efectuado debe mantenerse.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que la Administración incurre en error al indicar que no cumplió con el requisito previsto por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que al tratarse un impuesto de periodicidad anual, cuyos gastos se validan al cierre del ejercicio, el cumplimiento de dicho requisito sí se verificó al cierre del ejercicio 2007; cabe señalar que conforme a lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06471-3-2020, el requisito previo referido a la calificación del donatario como entidad receptor de donaciones a que se refiere el anotado inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso s) del artículo 21 del reglamento de dicha ley, debe verificarse a la fecha de la donación efectuada, y no a la fecha del cierre del ejercicio respectivo, como alega la recurrente. En efecto, de la normativa antes citada, se desprende que para que proceda la deducción de la donación expresamente autorizada por el anotado inciso x), la donación debe ser efectuada a una entidad que cumpla con un requisito de orden formal previo, el cual consiste en que la donataria tenga la calificación como entidad receptora de donaciones por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, lo que debe encontrarse plasmado en la respectiva resolución ministerial que así lo declare. Así pues, se tiene que este resulta ser un requisito que debe ser verificado a la fecha de la donación efectuada y no un requisito que pueda cumplirse en un momento anterior o posterior a tal donación, premisa que no solo responde a una interpretación literal o gramatical de la norma en comentario, sino que también resulta ser una conclusión lógica que deviene del propósito de la normativa que regula y autoriza esta deducción<sup>91</sup>, ya que dicha calificación constituye un paso previo que garantiza que la donación que se tomará en un gasto deducible de la renta neta de la entidad donante, por autorización legal expresa, haya sido recibida o haya favorecido a una entidad que al tiempo de efectuada la donación contaba con las condiciones, relacionadas a los fines que conforman su objeto social, necesarias para calificar como beneficiaria de la misma, siendo que el cumplimiento de los requisitos de la entidad donataria son evaluadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, quien resulta ser la autoridad encargada de conceder la anotada calificación, en el marco de un procedimiento administrativo<sup>92</sup>.

Que en cuanto a lo referido por la recurrente en el sentido que no debe ser materia de reparo el importe de S/ 200 000,00, toda vez que la donación se efectuó el 12 de marzo de 2007, esto es, cuando la entidad donataria sí tenía la calificación exigida; cabe señalar que de la revisión del "Certificado de Donación Recibida", comprobante de movimiento bancario y estado de cuenta bancario, que obran en los folios 1883 a 1885, se aprecia que la donación por el importe de S/ 200 000,00, materia de reparo, se efectuó el 30 de marzo de 2007, tal como así lo indicó la Administración en el Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folio 223) y la propia recurrente en la respuesta al Requerimiento N° (folio

<sup>90</sup> En la misma línea fue establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06471-3-2020. Asimismo, se tiene que en la Resolución N° 01143-9-2020, este Tribunal señaló que las donaciones u otro tipo de liberalidades, no resultan deducibles, por disposición expresa de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo aquellas expresamente autorizadas por esta, como es el caso de lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37, de cuya lectura se desprende que resultarían deducibles las donaciones siempre que se efectúe a sujetos que cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones y que además cumplan con una serie de parámetros exigidos para ello.

<sup>91</sup> Normativa que exige la observancia de determinadas circunstancias tanto respecto del donante como del donatario, a fin que se configure una donación deducible para efectos del Impuesto a la Renta, como así se desprende del inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso s) del artículo 21 de su reglamento.

<sup>92</sup> Cabe indicar que los artículos 2 de las Resoluciones Ministeriales N° 077-2003-EF/15 y 240-2006-EF/15, que establecían las disposiciones para la calificación de entidades sin fines de lucro como entidades receptoras de donaciones, vigentes a la fecha de emisión de la Resolución Ministerial N° 144-2004-EF/15 de 15 de marzo de 2004 y la Resolución Ministerial N° 377-2007-EF/15 de 30 de junio de 2007, presentadas por la recurrente, señalaban que para la calificación como entidades receptoras de donaciones de las entidades sin fines de lucro a que se refiere el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a ser otorgada mediante resolución ministerial, dichas entidades debían presentar una serie de documentos y requisitos tales como el testimonio de la escritura pública de constitución o del instrumento de constitución donde figure su objeto social, entre otros requisitos.





# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

192), debiéndose indicar que si bien se aprecia otra donación efectuada por la recurrente al \_\_\_\_\_ por el importe de S/ 200 000,00, el 12 de marzo de 2007 (folio 1851), dicha donación no ha sido materia del reparo bajo análisis.

Que debe indicarse que el requisito previo referido a la calificación del beneficiario de la donación como entidad perceptora de donaciones, se encuentra establecido en la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con su reglamento, como se aprecia de las normas glosadas líneas arriba, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente cuando asevera que el requisito, cuyo cumplimiento se le exige, excede los alcances de lo establecido en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, cabe señalar que en el numeral 1.2 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, anteriormente citado, se señala de forma expresa que, tratándose de la deducción por donaciones prevista en el inciso x) del artículo 37 de la Ley, los donantes deberán considerar que solo se podrá deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones, de lo que se colige que el cumplimiento del mencionado requisito es uno que debe ser considerado por el donante a efectos de apreciar la deducibilidad de la donación efectuada, contrariamente a lo indicado por la recurrente, en el sentido que este sería un requisito cuya previsión solo compete al donatario, más no al donante.

Que es menester indicar, además, que en consonancia con el análisis efectuado por este Tribunal en la Resolución N° 06471-3-2020, la fecha de la donación efectuada, a fin de verificar la calificación previa del donatario, no se refiere a la fecha de celebración del acuerdo o compromiso de donación ni a la oportunidad estipulada en dicho acuerdo o compromiso, sino a la fecha en la que se hace efectiva o se materializa la anotada donación, lo que en el caso de autos ocurrió cuando el donatario no tenía la calificación requerida normativamente, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que cumple con la premisa establecida por la Administración en cuanto a que la donataria debe contar con la calificación de perceptora de donación en el momento en que se hace efectiva la misma.

Que ahora bien, teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y, en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo.

**Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ - Tasa Adicional de 4,1 % del Impuesto a la Renta de diciembre de 2006 y diciembre de 2007**

Que como se advierte de los Anexos N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folios 26731 y 26864), la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 4,1% por los siguientes conceptos: i) reparos por ajuste por precios de transferencia de los ejercicios 2006 y 2007, por S/ 18 373 669,00 y S/ 18 645 590,00, siendo los importes por la tasa del 4,1% de S/ 753 320,00 y S/ 764 469,00, respectivamente, y ii) reparos por gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente de los ejercicios 2006 y 2007, por S/ 136 914,00 y S/ 133 174,00, siendo los importes por la tasa adicional del 4,1% de S/ 5 613,00 y S/ 5 460,00, respectivamente; sustentándose en el inciso g) del artículo 24-A y en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que solo procede la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% respecto de aquellas sumas que signifiquen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que se encuentran excluidos aquellos desembolsos con destino acreditado fehacientemente. Refiere que no corresponde la aplicación de dicha Tasa Adicional en el caso de reparos por ajuste de precios de transferencia, toda vez que en dicho supuesto no existe cuestionamiento sobre el destino de los desembolsos, sino sobre el valor de mercado de los mismos. Manifiesta que para que se configure el "ajuste secundario", deben verificarse las condiciones previstas por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, caso contrario, si se considerara que el ajuste previsto por el reglamento tiene autonomía con relación a la hipótesis de dividendos presuntos, entonces este ajuste sería inaplicable por vulnerar el principio de legalidad. Puntualiza que el reparo por ajuste de precios de transferencia es improcedente, por lo que igualmente la aplicación de la aludida Tasa Adicional debe ser desestimada.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que agrega que ha sustentado la improcedencia de los reparos efectuados por concepto de gastos por alquiler no sustentados documentariamente, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% debe ser desestimada. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que el "ajuste secundario" no constituye un hecho imponible autónomo, pues de serlo, sería inaplicable por inconstitucional.

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entendía por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley<sup>93</sup>.

Que el artículo 55 de la citada ley, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que de conformidad con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, ya que la Tasa Adicional de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que son susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que teniendo en consideración que en la presente resolución se han levantado los reparos por ajustes por aplicación de las normas de precios de transferencia respecto de la venta de oro refinado a corresponde de igual manera levantar los mismos respecto de su incidencia en la determinación de la Tasa Adicional del citado impuesto de los periodos diciembre de 2006 y diciembre de 2007; y teniendo en cuenta el fallo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el particular.

Que de otro lado, como se indicó, las resoluciones de determinación bajo análisis también se sustentan en los reparos por gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente, los cuales han sido mantenidos en esta instancia, conforme se ha analizado precedentemente, por lo que dichas sumas constituyen por su propia naturaleza una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario<sup>94</sup>, encontrándose arreglado a ley que se grave con la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo en este extremo, careciendo de sustento lo señalado en contrario por la recurrente.

Que habiéndose levantado los reparos por ajustes por precios de transferencia de los ejercicios 2006 y 2007, y mantenido los reparos por gastos por alquiler de inmuebles no sustentados documentariamente, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N°  
y, en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo.

<sup>93</sup> Similar redacción fue establecida en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, vigente a partir del 1 de enero de 2007.

<sup>94</sup> Al respecto, conforme con lo establecido por este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 02703-7-2009, la Tasa Adicional de 4,1% solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario. Asimismo, conforme se ha establecido en diversas resoluciones tales como la N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

## Resoluciones de Multa N° Tributario

## Numeral 1 del artículo 178 del Código

Que de los anexos a las Resoluciones de Multa N° (folios 26733 y 27024), se advierte que fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007.

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de multa impugnadas son nulas, por cuanto fueron emitidas sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, para lo cual cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC, y porque la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 Código Tributario, debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo de infracción: dolo o intención, para lo cual cita 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. Además, aduce que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de toda validez constitucional, al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 teniendo en consideración que las citadas resoluciones de multa se sustentan en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, contenida en las Resoluciones de Determinación N° corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, se revoca la resolución apelada en tal extremo y se dispone que la Administración reliquide las citadas multas.

Que respecto de la nulidad de las resoluciones de multa por haber sido emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, establecido por el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 11360-8-2015 y 07766-2-2009, entre otras, ni resultan aplicables las sentencias invocadas por la recurrente, por lo que no resulta atendible la nulidad solicitada por la recurrente.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el incumplimiento de la obligación formal referida a presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, por lo que tal argumento debe ser desestimado.

Que sobre la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 es necesario reiterar que, de conformidad con lo anotado precedentemente, el artículo 165 del Código Tributario señala que las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo además que dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia N° 1731-2007 LIMA también invocada por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

Que en relación a que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de toda validez constitucional, al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora; se debe precisar que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, toda vez que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que debe indicarse además que el alegato de la recurrente sobre la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el procedimiento contencioso tributario carece de pertinencia, toda vez que las reclamaciones contra los valores materia del presente procedimiento se interpusieron el 20 de junio de 2018, y fueron resueltos mediante la resolución apelada, emitida el 14 de mayo de 2019, esto es, dentro del plazo de 12 meses con el que cuenta la Administración para resolver, según lo previsto en el artículo 142 del Código Tributario, considerando que en el caso bajo análisis, los valores fueron emitidos, entre otros, como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Asimismo, respecto a la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en resolver el recurso de apelación, cabe señalar que dicho argumento tampoco resulta atendible, por cuanto el recurso de apelación se interpuso cuando se encontraba vigente el artículo 33 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263<sup>95</sup>, norma que la Administración deberá tener en cuenta al efectuar la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

Que asimismo, debe precisarse que carece de asidero legal lo solicitado por la recurrente respecto a que debe ordenarse la inaplicación de intereses moratorios por causa de la demora en la conclusión de los procedimientos de fiscalización, a través de la emisión y notificación de los valores impugnados, más aún si la emisión de los valores que concluyen la fiscalización no está limitada por ningún plazo máximo, salvo el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria<sup>96</sup>.

## **Prescripción**

Que la recurrente deduce la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, multas vinculadas y la Tasa Adicional de dicho impuesto de diciembre de 2006 y diciembre de 2007, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

al señalar que discrepa con la posición de la Administración establecida en la resolución apelada, quien sostiene que dicha prescripción no se configuró<sup>97</sup>, por lo que corresponde analizar si ha operado la prescripción invocada.

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09028-5-2001, entre otras, que la prescripción puede oponerse: (i) en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) en vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un

<sup>95</sup> Este artículo señala que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en, entre otros, los artículos 150 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Agrega el referido artículo 33 que durante el período de suspensión la deuda se actualizará en función del Índice de Precios al Consumidor.

<sup>96</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 11283-2-2014.

<sup>97</sup> La aludida prescripción fue deducida en etapa de reclamación, y nuevamente invocada en el recurso de apelación presentado el 4 de junio de 2019 (folio 27474).



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que conforme con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que el artículo 44 del citado código, señala que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva (numeral 1), desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior (numeral 2), y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción (numeral 4).

Que ahora bien, según el numeral 7 del citado artículo 44, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113<sup>98</sup>, el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que el inciso c) del numeral 1 e inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, señalaban que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria; y que el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpía con la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración para la aplicación de las sanciones. Agregaba el citado artículo que el nuevo término prescriptorio se computaría desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptivo.

Que el inciso a) del artículo 104 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, siendo que el indicado acuse de recibo debe contener, como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) número de documento que se notifica, (iv) nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) fecha en que se realiza la notificación.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018, estableció que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción<sup>99</sup>, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Que teniendo en cuenta las normas antes citadas, cabe indicar que este colegiado debe efectuar el análisis de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, ello con el fin de establecer si la notificación de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ se efectuó dentro del mencionado plazo de prescripción, y de esta manera, determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción

<sup>98</sup> Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.

<sup>99</sup> El subrayado es nuestro.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

para exigir el pago de las deudas contenidas en tales valores, en atención a lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Que el plazo de prescripción del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007 y la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de renta de diciembre de 2006 y diciembre de 2007 es de 4 años, habida cuenta que de autos se aprecia que la recurrente presentó su declaración jurada correspondiente; y en ese sentido, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria en ambos casos se inició el primero de enero de los años 2008 y 2009, y culminaría el primer día hábil de los años 2012 y 2013, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que asimismo, teniendo en cuenta la fecha de la comisión de las infracciones (folios 26734 y 27025), el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones respecto de las infracciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° [redacted] vinculadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, se inició el primero de enero de los años 2008 y 2009, y culminaría el primer día hábil de los años 2012 y 2013, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que la Administración considera como primeros actos interruptorios las notificaciones de las Cartas N° [redacted] y de los Requerimientos N° [redacted]

con los que se dieron inicio a los procedimientos de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007<sup>100</sup>, las cuales se produjeron los días 26 de agosto de 2011 y 12 de abril de 2010, respectivamente, mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente<sup>101</sup>, conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 3725 y 25271). En tal sentido, en aplicación del inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, el cómputo de los plazos de prescripción antes señalados se inició nuevamente los días 27 de agosto de 2011 y 13 de abril de 2010 y de no producirse causales de interrupción o suspensión, culminaría el 27 de agosto de 2015 y 14 de abril de 2014<sup>102</sup>.

Que como siguientes actos interruptorios del cómputo de los plazos de prescripción se tiene a las notificaciones de los Requerimientos N° [redacted] emitidos en los anotados procedimientos de fiscalización, ocurridas los días 4 de junio de 2014 y 24 de abril de 2013, respectivamente, las que se efectuaron con arreglo a ley (folios 10052 y 24804); y, posteriormente, dicho cómputo de plazos se volvió a interrumpir con las notificaciones de los Requerimientos N° [redacted]

también emitidos en los referidos procedimientos de fiscalización, realizadas el 24 de noviembre de 2015, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 9709 y 24497). Por ende, en aplicación del inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, el cómputo de los plazos de prescripción antes mencionados se inició nuevamente el día 25 de noviembre de 2015 y culminarían el 26 de noviembre de 2019<sup>103</sup>, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que el 24 de mayo de 2018 se efectuó la notificación de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y las Resoluciones de Multa N° [redacted]

mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, encontrándose tales notificaciones conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 26866, 26888, 27026, 27027, 27222 y 27223). En ese sentido, se tiene que dichos valores fueron notificados dentro del plazo de prescripción de

<sup>100</sup> Como se indicó, si bien mediante las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] de 16 de mayo de 2017, la Administración declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, y la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de renta de los periodos diciembre de 2006 y 2007, y las Resoluciones de Multa N° [redacted] giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siendo la citada resolución de intendencia confirmada por este Tribunal a través de la Resolución N° 10354-1-2017 de 24 de noviembre de 2017 (folios 27404 y 27405), no se declaró la nulidad de los procedimientos de fiscalización que originaron la emisión de dichos valores, iniciados con las Cartas N° [redacted] y los Requerimientos N° [redacted]

<sup>101</sup> Conforme al Comprobante de Información Registrada que obra en los folios 27484 y 27485.

<sup>102</sup> Atendiendo a que la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario dispone que en los casos en que los términos o plazos vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

<sup>103</sup> *Ibidem* nota a pie anterior.



# Tribunal Fiscal

N° 05412-9-2021

la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones, conforme se ha señalado en el considerando precedente.

Que en consecuencia, el 25 de mayo de 2018 se inició el cómputo del plazo prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los citados valores, de conformidad con lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Que por consiguiente, a la fecha en que la recurrente invocó la prescripción en la vía de excepción, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción solicitada, por tanto, no corresponde atender la prescripción invocada; y en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, alegada por la recurrente en sus escritos de 10 de mayo de 2018 (folios 27344 a 27354 y 27080 a 27090), no resulta aplicable en el presente caso, en atención a lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario y en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421. Cabe precisar además que la modificatoria del artículo 44 del Código Tributario, introducida por Decreto Legislativo N° 1113, resulta aplicable al caso de autos, pues las resoluciones de determinación y de multa fueron notificadas con posterioridad a la publicación y vigencia de dicho decreto legislativo<sup>104</sup>.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la Constancia de Informe Oral N° 0431-2021-EF/TF (folio 27525).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 14 de mayo de 2019, en el extremo referido a la prescripción, y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

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

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
VA/DT/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

<sup>104</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 04316-9-2021, emitida a la recurrente.