



Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 01/03/2023 15:36:18
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

EXPEDIENTE N° : 17299-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 30 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de los años 2008 a 2011, y las Resoluciones de Multa N° a , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Cartas N° y y SUNAT, y Requerimientos N° (fojas 1025 a 1027, 1110, 1703, 1704, 1788, 3093, 3094, 3200, 3495, 3496 y 3567), notificados con arreglo a ley el 26 de febrero y 13 de agosto de 2013¹ (fojas 1027, 1112, 1705, 1789, 3095, 3201, 3497 y 3570), la Administración inició a la recurrente cuatro procedimientos de fiscalización definitiva respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria.

Que como resultado de dichos procedimientos, la Administración emitió los siguientes actos administrativos:

Ejercicio 2008

- ✦ Resolución de Determinación N° (fojas 3840 a 3844), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el reparo por mermas no sustentadas conforme a ley (Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°). Asimismo, de los Anexos N° 3 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3840 a 3844), se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del año 2007, y en el anexo

¹ Bajo acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, el cual estableció 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, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (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. Idéntica redacción se mantuvo en el inciso a) del artículo 104 del actual Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 01/03/2023 14:40:29
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 01/03/2023 14:41:53
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTAS LIZARZABURU
Martha Cristina FAU
20131370645 soft
Fecha: 01/03/2023 15:05:44
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

contenido en la Resolución de Determinación N° _____, girada por el pago a cuenta de marzo de 2008.

- + Resolución de Multa N° _____ (fojas 3825 y 3826), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.
- + Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (fojas 3631 a 3635), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 2008.
- + Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (fojas 3602 a 3625), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.

Ejercicio 2009

- + Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3835 a 3839), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por los reparos siguientes: i) Mermas no sustentadas conforme a ley (Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____), ii) "Gastos que no cumplen con los requisitos y características" (Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____), iii) Gastos devengados en el ejercicio 2008 cargados a resultados (*Cuenta 6391401 – Otras Gastos de Embarque – Zn y Cuenta _____ – Asesoría y Consultoría Legal*) (Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____) y, iv) Gastos devengados en el ejercicio 2008 cargados a resultados² (*Cuenta _____ – Otras Cargas de Personal*) (Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____). Asimismo, de los Anexos N° 1 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3835 y 3838), se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del año 2008, y en el Anexo N° 1 contenido en la Resolución de Determinación N° _____, que hace referencia al pago a cuenta de noviembre de 2009.
- + Resolución de Multa N° _____ (fojas 3823 y 3824), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.
- + Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3629 y 3630), girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009.

Ejercicio 2010

- + Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3831 a 3834), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por los reparos siguientes: i) Mermas no sustentadas conforme a ley (Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____), ii) Disminución de ingresos por pérdidas en Instrumentos Financieros Derivados no acreditados (Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____), iii) Provisiones no permitidas (Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____) y, iv) Provisión de cobranza dudosa no sustentada (Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____). Asimismo, de los Anexos N° 1 y 3 de la Resolución de Determinación N° _____ (foja 3831), se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del año _____.

² Cabe señalar que en el caso del gasto contabilizado en la Cuenta _____ – Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00, la Administración reparó además la falta de utilización de medios de pago.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

2009, y en el Anexo N° 1 contenido en las Resoluciones de Determinación N° y giradas por los pagos a cuenta de enero y febrero de 2010.

- + Resolución de Multa N° (fojas 3821 y 3822), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.
- + Resoluciones de Determinación N° y (fojas 3626 a 3628), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010.
- + Resoluciones de Multa N° a y y (fojas 3591 a 3601), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2010.

Ejercicio 2011

- + Resolución de Determinación N° (fojas 3827 a 3830), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por los reparos siguientes: i) Mermas no sustentadas conforme a ley (Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°) y, ii) Provisión de cobranza dudosa no sustentada (Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°). Asimismo, de los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3827 y 3829), se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del año 2010.
- + Resolución de Multa N° (fojas 3819 y 3820), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011,

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos e infracciones que sustentan las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, se encuentran arreglados a ley. Sin embargo, previamente se procederá a emitir pronunciamiento sobre la prescripción deducida por la recurrente.

1. PRESCRIPCIÓN

Que con el recurso de reclamación interpuesto el 30 de enero de 2014 bajo el Expediente N° (fojas 3646 a 3648 y 3658), la recurrente solicitó, en vía de excepción, la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, exigir el pago y aplicar sanciones, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008 y sus multas vinculadas; siendo que, con el escrito de alegatos de 12 de febrero de 2019 del recurso de apelación, materia de autos (fojas 4613 y 4614), solicitó, adicionalmente, la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, exigir el pago y aplicar sanciones, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008 y sus multas vinculadas, prescribió en el año 2012, antes de la notificación de la Carta N° que inició el procedimiento de fiscalización; por lo que, deben dejarse sin efecto las resoluciones de determinación y de multa respectivas.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que refiere que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, como ocurre con el Impuesto a la Renta Anual y, en ese sentido, el Código Tributario les otorga un tratamiento diferente, tal como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº

y
Precisa que el cómputo del plazo de prescripción de los citados pagos a cuenta se rige por lo establecido en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, y no por el numeral 1 del mismo artículo, conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº

Que mediante escrito de alegatos³, solicita, además, la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009, indicando que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09789-4-2017, emitida como precedente de observancia obligatoria, se estableció que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa, emitidas por conceptos originados antes del 28 de setiembre de 2012, en que entró en vigencia el Decreto Legislativo Nº 1113, notificadas a partir de dicha fecha, se rigió por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario, según correspondía; por lo que, no resulta aplicable el numeral 7 de dicho artículo. Asimismo, anota que el referido Decreto Legislativo Nº 1113, modificó el inciso a) del artículo 45 del Código Tributario, eliminando a la notificación de las resoluciones de determinación y de multa como causales de interrupción de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria; por lo que, deben tomarse en cuenta dicho criterio y norma legal.

Que agrega que la compensación efectuada por la Administración mediante la Resolución de Intendencia Nº no se encuentra firme, hallándose impugnada ante este Tribunal bajo el Expediente Nº y, por ende, dicha compensación no puede ser considerada como un acto que interrumpa válidamente la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009, y dado que tampoco se han producido actos que suspendan el plazo prescriptorio, corresponde que se declare la prescripción de tales deudas.

Que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01705-4-2022, alegando que a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta les resulta aplicable la regla de cómputo del plazo de prescripción prevista en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que los pagos a cuenta constituyen el cumplimiento anticipado de una obligación de abonar dinero sujeto a una liquidación posterior, los cuales no conforman en sí mismos un tributo, sino un pago sujeto a regularización de la obligación principal, como es el Impuesto a la Renta Anual. Menciona que dichos pagos a cuenta existen por su carácter instrumental, cuyo efecto práctico es el beneficio que obtiene el acreedor tributario, debido al costo de oportunidad originado en la anticipación del ingreso; por lo que, tanto al Impuesto a la Renta Anual como a los pagos a cuenta, les resulta aplicables el mismo inicio de cómputo del plazo prescriptorio previsto por el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario. En ese sentido, concluye que, en el caso de la recurrente, la acción para determinar y exigir el pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, no se encontraba prescrita a la fecha de emisión de las resoluciones de determinación. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 746-3-98 y 802-3-98 y el Informe Nº

³ De 12 de febrero de 2019 (fojas 4613 y 4614) y 14 de noviembre de 2022 (fojas 4676 y 6477).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, dispone que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en la Resolución Nº 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 procedimiento contencioso-administrativo, pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953⁴, preceptúa que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que según los numerales 1, 2 y 4 del artículo 44 del aludido código, 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; 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; 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 detectó la infracción.

Que el numeral 7 del citado artículo 44 del mismo código, incorporado por el Decreto Legislativo Nº 1113⁵, recogido por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que el plazo prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de la resolución de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421⁶, establece que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo de prescripción 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, 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 el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1113⁷, contempla que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. Idéntica redacción se tiene en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de febrero de 2004, y vigente a partir del día siguiente de dicha publicación.

⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012, vigente a partir del 28 de setiembre de 2012.

⁶ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012, vigente a partir del 28 de setiembre de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que a su vez, el inciso a) del numeral 3 de aludido artículo 45 del Código Tributario, también modificado por Decreto Legislativo N° 1113, establece que el plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por 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 Tributaria, para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. Idéntica redacción se tiene en el inciso a) del numeral 1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Que el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, indica que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que por otra parte, el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, prevé 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, y que el acuse de recibo deberá 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. Idéntica redacción se tiene en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Que mediante la Resolución N° _____ de 4 de marzo de 2022, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2022, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que "El cómputo del término prescriptorio respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, conforme con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario"⁸.

Análisis de la prescripción

Que tal como se ha indicado anteriormente, mediante el recurso de reclamación interpuesto el 30 de enero de 2014 bajo el Expediente N° _____ (fojas 3646 a 3648 y 3658), la recurrente solicitó, en vía de excepción, la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, exigir el pago y aplicar sanciones, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008 y sus multas vinculadas, esto es, las correspondientes al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; mientras que, con el escrito de alegatos de 12 de febrero de 2019 del recurso de apelación, materia de autos (fojas 4613 y 4614), solicitó, adicionalmente, la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009.

1.1. Acción para determinar y exigir el pago, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008. Acción para aplicar sanciones y exigir el pago, respecto de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263⁹, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones

⁸ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016.

⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 1421¹⁰, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del indicado código, los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o cuando sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del mismo artículo 109, incorporado por Decreto Legislativo Nº 1263, prescribe que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que de la revisión efectuada a la resolución apelada (fojas 4300 a 4339), se aprecia que la Administración omitió pronunciarse sobre el pedido de prescripción alegado por la recurrente en la etapa de reclamación en cuanto a la acción para aplicar sanciones y exigir el pago de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que la Administración no se pronunció por la citada prescripción de la acción para aplicar sanciones y exigir el pago de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, corresponde en virtud de lo dispuesto por el artículo 129 y el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo, y dado que se cuenta con los elementos suficientes, al amparo del último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, se procederá a emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Que en lo que respecta a la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, es del caso indicar que de la revisión realizada a la resolución apelada (fojas 4308/vuelta a 4309/vuelta), se observa que la Administración sí se pronunció con relación a dicho extremo, denegando lo peticionado por la recurrente, motivo por el cual, no se advierte vicio de nulidad en la resolución apelada por este extremo.

Que en tal sentido, en la presente instancia se emitirá pronunciamiento respecto a la prescripción de la acción para aplicar sanciones y exigir el pago de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, omitida por la Administración en la etapa de reclamación; así como también por la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, verificándose si lo resuelto por la Administración en dicho extremo se encuentra arreglado a ley.

Que del documento denominado "Consultas Preliminares" (foja 850), se constata que mediante los Formularios PDT N°

de 20 de febrero, 24 de marzo, 22 de abril, 12 de mayo, 11 de junio, 11 de julio, 14 de agosto, 15 de setiembre, 17 de octubre, 19 de noviembre y 18 de diciembre de 2008, la recurrente presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008.

¹⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que por consiguiente, en atención a lo establecido por el artículo 43 del Código Tributario, el plazo de prescripción aplicable para las acciones de determinar y exigir el pago respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008; así como, para las acciones de aplicar sanciones y exigir el pago de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, es de 4 años.

Que ahora bien, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario y la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01705-4-2022, el cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, se inició el 1 de enero de 2009 y culminaría el primer día hábil de 2013, de no mediar actos de interrupción y/o suspensión.

Que a su vez, conforme con el numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para aplicar sanciones vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, esto es, respecto de la infracción que tiene lugar a partir de la declaración jurada relativa a dichos tributos y períodos¹¹, también empezó a computarse desde el 1 de enero de 2009 y culminaría el primer día hábil de enero de 2013, de no ocurrir actos de interrupción y/o suspensión.

Que obra a fojas 3840 a 3844 la Resolución de Determinación Nº _____, emitida el 27 de diciembre de 2013 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y de la revisión de sus Anexos Nº 3 y 4, en ellos se advierte la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº _____, girada por el Impuesto a la Renta del año 2007, y en el anexo contenido en la Resolución de Determinación Nº _____ girada por el pago a cuenta de marzo de 2008.

Que a su vez, las Resoluciones de Determinación Nº _____ a _____ y Anexos Nº 1 y 2 de la última de las mencionadas (fojas 3631 a 3635), fueron giradas el 27 de diciembre de 2013 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 2008; sin embargo, en los mencionados anexos se efectúa la determinación de los aludidos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta así como también de abril a diciembre de 2008, sobre la base de la determinación de coeficientes distintos a lo consignado en sus declaraciones en atención a la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación Nº _____ y _____ giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007.

Que es del caso mencionar que las Resoluciones de Determinación Nº _____ a _____ así como de las Resoluciones de Multa Nº _____ a _____ giradas el 27 de diciembre de 2013 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, fueron notificadas el 2 de enero de 2014¹² (fojas 4471, 4478, 4479 a 4481 y 4497 a 4506).

Que en la resolución apelada (fojas 4303 a 4305 y 4308/vuelta a 4309/vuelta), la Administración no ha indicado ningún acto de interrupción y/o suspensión del plazo prescriptorio sobre la acción para determinar la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008 antes del

¹¹ El numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, tipifica como infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Créditos Negociables u otros valores similares.

¹² En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, en donde consta el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

19 de febrero de 2016, 24 de marzo de 2017 y 5 de marzo de 2019, se modificó el Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, en cuyos acápite 4 y 8 se establecieron que cuando se alega la prescripción de la acción para exigir el pago de deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa en etapa de apelación y se verifica que ha operado, se declara fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción y se confirma o revoca la apelada, según corresponda, en cuanto al asunto de fondo de la materia controvertida; mientras que, cuando se alega la prescripción de la acción para exigir el pago de deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa en etapa de apelación y se verifica que no ha operado, se declara infundada la apelación en el extremo referido a la prescripción y se confirma o revoca la apelada, según corresponda, en cuanto al fondo de la materia controvertida¹⁴.

Que en relación con la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, así como del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009, cabe señalar que en concordancia con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, a fin de establecer si operó la prescripción de dicha acción, debe analizarse previamente si la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y la Resolución de Determinación N° _____ girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009, fueron notificadas dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria.

Que del documento denominado "*Consultas Preliminares*" (fojas 844 a 849 y foja 1651), se observa que, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009, el plazo prescriptorio de la acción de la Administración para determinar la aludida obligación, es de 4 años, según lo previsto por el artículo 43 del Código Tributario, dado que la recurrente presentó las declaraciones juradas mediante el Formulario PDT N° _____ y N° _____ de 7 de abril y 22 de diciembre de 2009, respectivamente.

Que por ende, el cómputo del plazo prescriptorio del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y del pago a cuenta de noviembre de 2009 se inició el 1 de enero de 2010, conforme con los numerales 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que terminaría el primer día hábil de enero de 2014, de no producirse causales de interrupción y/o suspensión.

Que se aprecia que el 26 de febrero de 2013 la Administración notificó a la recurrente la Carta N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ (fojas 1027 y 1112), con los cuales inició el procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del año 2008, por lo que en la mencionada fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción para determinar el Impuesto a la Renta del aludido año, iniciándose un nuevo cómputo el 27 de febrero de 2013, que culminaría el 27 de febrero de 2017, de no mediar actos de interrupción y/o suspensión.

Que a su vez, a través de la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ (fojas 1703, 1704 y 1788), notificados el 13 de agosto de 2013¹⁶ (fojas 1705 y 1789), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009; por lo que, en la mencionada fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009, iniciándose un nuevo cómputo el 14 de agosto de 2013, que culminaría el 14 de agosto de 2017, de no acaecer otros actos de interrupción y/o suspensión.

¹⁴ Según el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales del Tribunal Fiscal.

¹⁵ En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, en donde consta el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹⁶ En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, en el que consta el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que así, como resultado de los citados procedimientos de fiscalización, la Administración notificó a la recurrente las Resoluciones de Determinación N° (fojas 3840 a 3844) y N° (fojas 3629 y 3630), emitidas por el Impuesto a la Renta del año 2008 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009, el 2 de enero de 2014¹⁷ (fojas 4477 y 4478), esto es, dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar dichas obligaciones tributarias.

Que por lo tanto, en aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 antes referida, el plazo prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° y se inició a partir del día siguiente de notificado dichos valores, es decir, el 3 de enero de 2014, de acuerdo con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, siendo que de no producirse causales de interrupción y/o suspensión, culminaría el 3 de enero de 2018.

Que conforme se ha señalado anteriormente, el 30 de enero de 2014, bajo los Expedientes N° y , la recurrente formuló recursos de reclamación impugnando, entre otros valores, las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 3636 a 3658 y 3849 a 3882), recurso que fue declarado infundado por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014 (fojas 4300 a 4339), la que a su vez fue apelada por la recurrente el 16 de octubre de 2014 (fojas 4366 a 4428), cuya controversia se dilucida en autos.

Que en consecuencia, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° y se encuentra suspendido desde la tramitación del procedimiento contencioso tributario iniciado el 30 de enero de 2014, de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario; por lo que, al 12 de febrero de 2019 en que la recurrente invocó la prescripción, en vía de excepción, con el escrito de alegatos de apelación (fojas 4613 y 4614), el aludido plazo aún no había vencido. En tal sentido, corresponde declarar infundada la apelación en este extremo.

Que cabe precisar que si bien el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016 establece que: *"Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo."* Mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo N° 1311, se reguló que: *"La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones."*; por lo que, teniendo en cuenta que la recurrente interpuso recurso de reclamación el 30 de enero de 2014 (fojas 3636 a 3658 y 3849 a 3882), no resulta aplicable al caso analizado el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1311.

1.3. Acción para exigir el pago respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a octubre de 2009

¹⁷ En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, en el que consta el nombre y firma de la persona que recibió el documento, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 00799-10-2023

Que previamente debe mencionarse que según lo expuesto en el punto 1.1 del presente, los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° _____ y los Anexos N° 3 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____ contienen la determinación del pago a cuenta, entre otros, del mes de diciembre de 2008.

Que a su vez, la Resolución de Determinación N° _____ y Anexo N° 1 (fojas 3629 y 3630) fue girada por el pago a cuenta de noviembre de 2009; sin embargo, en el mencionado anexo se efectúa la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, entre otros, de enero a octubre de 2009, teniendo como sustento el arrastre del saldo a favor determinado con Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, que difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas.

Que a su vez, de los Anexos N° 1 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3835 y 3838), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del año 2008.

Que ahora bien, y con respecto a la prescripción de la acción de la Administración para exigir los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a octubre de 2009, cabe señalar que en concordancia con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° _____, a fin de establecer si operó la prescripción de dicha acción, debe analizarse previamente si las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ fueron notificadas dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria.

Que del documento denominado "Consultas Preliminares" (fojas 850, 1650 y 1651), se constata que mediante los Formularios PDT N° _____ de 27 de mayo, 20 de febrero, 27 de mayo, 14 de julio, 29 de mayo, 11 de junio, 14 de julio, 17 de agosto, 16 de setiembre, 20 de octubre y 19 de noviembre de 2009, la recurrente presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y de enero a octubre de 2009.

Que por ende, el cómputo del plazo prescriptorio de los mencionados pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a octubre de 2009, se inició el 1 de enero de 2010, conforme con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que terminaría el primer día hábil de enero de 2014, de no producirse causales de interrupción y/o suspensión.

Que se aprecia que el 26 de febrero de 2013 la Administración notificó a la recurrente la Carta N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ de acuerdo al análisis antes efectuado (fojas 1027 y 1112), con los cuales inició el procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del año 2008, por lo que en la mencionada fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción para determinar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, iniciándose un nuevo cómputo el 27 de febrero de 2013, que culminaría el 27 de febrero de 2017, de no mediar actos de interrupción y/o suspensión.

Que a su vez, a través de la Carta N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ (fojas 1703, 1704 y 1788), notificados el 13 de agosto de 2013 de acuerdo a ley según el análisis antes efectuado (fojas 1705 y 1789), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009; por lo que, en la mencionada fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2009, iniciándose un nuevo cómputo el 14 de agosto de 2013, que culminaría el 14 de agosto de 2017, de no acaecer otros actos de interrupción y/o suspensión.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que así, como resultado de los citados procedimientos de fiscalización, la Administración notificó a la recurrente las Resoluciones de Determinación N° el 2 de enero de 2014 según el análisis antes efectuado, esto es, dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar dichas obligaciones tributarias.

Que por lo tanto, en aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 antes referida, el plazo prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda por conceptos de los pagos a cuenta de diciembre de 2008 y enero a octubre de 2009, se inició a partir del día siguiente de notificado los valores señalados en el considerando precedente, es decir, el 3 de enero de 2014, de acuerdo con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, siendo que de no producirse causales de interrupción y/o suspensión, culminaría el 3 de enero de 2018.

Que conforme se ha señalado anteriormente, el 30 de enero de 2014, bajo los Expedientes N° y la recurrente formuló recursos de reclamación impugnando, entre otros valores, las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 3636 a 3658 y 3849 a 3882), recursos que fueron declarados infundados por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014 (fojas 4300 a 4339), la que a su vez fue apelada por la recurrente el 16 de octubre de 2014 (fojas 4366 a 4428), cuya controversia se dilucida en autos.

Que en consecuencia, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a octubre de 2009 se encuentra suspendido desde la tramitación del procedimiento contencioso tributario iniciado el 30 de enero de 2014, de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario; por lo que, al 12 de febrero de 2019 en que la recurrente invocó la prescripción, en vía de excepción, con el escrito de alegatos de apelación (fojas 4613 y 4614), el aludido plazo aún no había vencido. En tal sentido, corresponde declarar infundada la apelación en este extremo.

Que cabe precisar que si bien el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016 establece que: *"Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo."* Mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo N° 1311, se reguló que: *"La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones."*; por lo que, teniendo en cuenta que la recurrente interpuso recurso de reclamación el 30 de enero de 2014 (fojas 3636 a 3658 y 3849 a 3882), no resulta aplicable al caso analizado el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1311.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que la compensación realizada por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° no puede ser considerada como un acto que interrumpa la acción para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009, al no encontrarse firme dicha resolución; cabe señalar que, si bien se verifica de autos que, en efecto, a través de la aludida Resolución de Intendencia N° (fojas 3572 y 3573), la Administración realizó una compensación del Saldo a Favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 con parte de las deudas determinadas en los procedimientos de fiscalización correspondientes al Impuesto a la



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, también es cierto que dicha compensación no ha sido considerada en la presente instancia como un acto de interrupción del plazo prescriptorio a fin de resolver el pedido de prescripción de la recurrente; por lo que, lo alegado por ésta no resulta atendible.

Que de otro lado, carece de fundamento lo sostenido por la Administración de que a los pagos a cuenta les resulta aplicable el mismo inicio de cómputo del plazo prescriptorio que para el Impuesto a la Renta Anual, previsto en el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario; toda vez que, este Tribunal en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones Nº y ha establecido que el cómputo del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, en virtud de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, lo que ha sido ratificado a través de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01705-4-2022, emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que en ese sentido, no son amparables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 746-3-98 y 802-3-98, invocadas por la Administración, sobre el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en tanto que debe estarse a lo dispuesto a la reiterada jurisprudencia vertida por este Tribunal, así como a la Resolución Nº emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, que establece que se debe aplicar lo señalado en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario¹⁸. Sin perjuicio de ello, es oportuno indicar que las citadas Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 746-3-98 y 802-3-98 se sustentan en bases legales derogadas como es el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Nº 218-90-EF, por lo que no corresponden ser aplicados al caso de autos.

Que sobre el Informe Nº , cabe mencionar que el mismo no resulta vinculante para esta instancia, de conformidad con lo establecido por el artículo 94 del Código Tributario¹⁹.

2. IMPUESTO A LA RENTA

2.1. Mermas no sustentadas conforme a ley – Ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011

Que de los Anexos Nº 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 3828, 3829, 3832, 3833, 3837, 3838, 3842 y 3843), se aprecia que en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, la Administración reparó los importes de S/ 5 019 252,00, S/ 4 235 062,00, S/ 10 388 601,00 y S/ 1 594 457,00, por concepto de mermas no sustentadas conforme a ley. En dichos anexos, se glosa como bases legales el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento; y, se indica como sustento del reparo el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº y el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº , respectivamente.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que las mermas deducidas se originaron por las pérdidas físicas de sus concentrados de mineral, como consecuencia de la humedad, el manipuleo, el traslado y el transporte. Explica que dichos concentrados se trasladan desde los asientos mineros hasta los almacenes, y durante ese traslado, parte del contenido de humedad tiene tendencia a formarse en agua libre; así, al depositarse el material en el piso de los almacenes, en rumas a la espera de su próximo embarque, dicho contenido de

¹⁸ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹⁹ Según el artículo 94 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, el pronunciamiento que emita la Administración Tributaria en un procedimiento de consultas, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

agua se escapa llevando consigo restos de concentrados, e incluso al llevar el material depositado en el piso hacia la ruma que corresponde, quedan pegados restos de material húmedo en el piso o en la pala del cargador frontal. Agrega que se producen nuevas pérdidas por el manipuleo y acción del viento, sobre las rumas de concentrados tapados con lona cuando éstas son retiradas para agregar más concentrados, por lo que debe levantarse el reparo.

Que indica que la generación de las pérdidas físicas de los concentrados de mineral, resulta razonable a la naturaleza del bien y a las operaciones que realiza la empresa, siendo tales pérdidas de orden cuantitativo producidas por la especial naturaleza de dichos concentrados que son materia de comercialización, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00399-4-2003. Asimismo, anota que las citadas pérdidas son proporcionales a sus operaciones comerciales, dado que equivalen al 0.25% del costo de ventas declarado en los ejercicios 2008 y 2009, al 0.48% declarado en el ejercicio 2010 y al 0.59% declarado en el ejercicio 2011, es decir, la deducción por mermas es menor en todos los casos al 1% del costo de ventas declarado en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

Que cuestiona que si bien la Administración se encuentra facultada a exigir un informe técnico que sustente la deducción por mermas, también es cierto que el ejercicio de esta facultad debe encontrarse motivada en circunstancias objetivas, tal como el hecho que dicha deducción por mermas resulte irrazonable o desproporcionada respecto a las operaciones de la empresa, lo que en su caso no ocurre; por lo que, aquélla no debió requerirle la presentación de un informe técnico. Cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº [redacted] respecto a la motivación de actos discrecionales.

Que alega que el informe técnico presentado a la Administración cumple con los requisitos establecidos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para acreditar la deducción por mermas de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, puesto que detalla la metodología empleada y las pruebas realizadas para su elaboración, las cuales son explicadas tanto en la carta de 2 de setiembre de 2013 como en el "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de AYSSA.", las mismas que son idóneas para la determinación de las mencionadas mermas.

Que precisa que el informe técnico compuesto por las cartas de 2 de setiembre de 2013 y el documento denominado "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de [redacted]", fueron elaborados por [redacted] sobre la base del test estadístico "t-student", el cual permite hacer inferencias de las características de poblaciones a partir de una muestra; señalando que, en su caso, la muestra consistió en el análisis de 12 mezclas tomadas al azar en el almacén de [redacted] los días 2 y 9 de abril de 2012. Detalla que, en los Puntos 1.0 y 2.0 de dicho informe se describe el proceso comercial de [redacted] así como el proceso de concentración, a través del cual se obtiene el concentrado de minerales, que es el producto comercializado por la empresa; en los Puntos 3.0 y 4.0 se explica el origen y variación de las mermas, su naturaleza y sus márgenes de variación; y, en el Punto 5.0 se describen las pruebas realizadas y se presenta un anexo que permite reconocer que las diferencias de los pares de datos analizados se deben a la variación propia de toda medición.

Que destaca que en las cartas de 2 de setiembre de 2013, [redacted] señaló que debido a las condiciones logísticas de [redacted] y el Puerto del Callao, la visita técnica permitió comprobar que, en general, la cadena de actividades de [redacted] son las mismas desde hace 15 años, lo cual permite extrapolar las conclusiones para años anteriores; del mismo modo, refiere que para la elaboración del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de [redacted]" le solicitó información histórica de ella y de [redacted] con la finalidad de corroborar que las condiciones en que se realizaron las pruebas, así como la calidad de las 12 muestras tomadas al azar con ocasión de las vistas de 2 y 9 de abril de 2012, resultaron idóneas para determinar las mermas que se registraron en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011; por lo que, reitera que el informe técnico cumple con los requisitos establecidos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que anota que carece de sustento la exigencia de la Administración de que solo es posible validar el informe técnico, en la medida que todas las salidas de existencias de la empresa se encuentren registradas en el kárdex bajo los mismos parámetros analizados en dicho informe; toda vez que, el informe presentado en las fiscalizaciones consistió en una verificación de las mermas a través de la aplicación de un test estadístico efectuado a partir de una muestra aleatoria, respecto al cual la Administración no ha expresado ningún argumento técnico que determine que el mismo no puede determinar un porcentaje de deducción por mermas, máxime si el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, solo prevé que la SUNAT puede requerir un informe técnico de mermas, sin especificar en qué tipo de metodología se debe éste sustentar.

Que refiere que el hecho que el informe técnico no se pronuncie sobre el íntegro del proceso de comercialización de los concentrados de mineral, sino solo por las actividades que ocurren en el almacén de no implica que el mismo no deba ser utilizado como sustento para deducir las mermas, más aún si dicho informe incluye las actividades más relevantes de la empresa, sobre las cuales se tomaron las pruebas que sirvieron de base para su elaboración,

Que mediante escrito de alegatos²⁰, explica que es una empresa de *trader minero* que, como intermediaria, se dedica a la compra de concentrados de zinc, cobre y plomo, para su posterior exportación a refinadoras no domiciliadas o para ventas locales a refinadoras domiciliadas; por lo que, resulta evidente que el procedimiento de transporte, almacenaje y posterior exportación de dichos concentrados genera pérdidas en su cantidad, las cuales califican como mermas.

Que indica que al ser estas mermas menores al 1% del costo de ventas declarado en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, son totalmente razonables y proporcionales, teniendo en cuenta que es una intermediaria entre productores y refinadores, en la que la mayor parte de su costo de ventas está constituido por el costo de los concentrados de mineral. Adjunta al respecto, un "*Informe Técnico sobre Mermas de Concentrados de Minerales*" de 7 de febrero de 2019, elaborado por suscrito por el Ing. Luis Prado Alegre (fojas 4600 a 4609).

Que añade que si la Administración consideraba que las mermas deducidas no eran razonables a las actividades de la empresa, debió verificar si el porcentaje aplicado excedía a los que normalmente se producen en empresas del mismo giro de negocio, conforme al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06972-4-2004, 03722-2-2004, 03321-4-2010 y 16577-9-2011.

Que reitera que la Administración debió motivar las razones por las cuales solicitó un informe técnico de mermas, más aún si dicho informe no constituye un requisito para la deducción de mermas, dado que en ninguna parte de la Ley ni el Reglamento del Impuesto a la Renta se condiciona la deducción de mermas a la presentación de un informe técnico, puesto que éste solo será exigible si a criterio de la Administración en el ejercicio de su facultad discrecional resulta necesario; por lo que, concluye que los Requerimientos Nº adolecen de nulidad al no haber sido debidamente motivados. Invoca las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº y respecto a la motivación de actos discrecionales, y la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03620-5-2005.

Que aduce que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06230-3-2016, 03963-8-2014 y 05389-8-2013, el Manual de Minería elaborado por , reconoce la existencia de mermas durante la manipulación de los concentrados de mineral, a la que debe agregarse el porcentaje de humedad, y que se considera aceptable una merma del orden del 4%; lo mismo que considera Aristides Sotomayor, quien en su libro "*Tecnologías limpias, medio ambiente y comercialización de minerales*", reconoce que en la industria minera los concentrados de minerales se encuentran afectos a pérdidas por la manipulación y transporte de los mismos.

²⁰ De fojas 4591 a 4595, 4614, 4615, 4628, 4629, 4647 a 4649 y 4680 a 4684.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08386-3-2017 alegando que si la Administración cuestionaba el contenido del informe técnico presentado en las fiscalizaciones, debió presentar otro informe técnico que lo desvirtuara; así como la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02257-9-2021 sosteniendo que si bien el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta faculta a la Administración para que requiera al contribuyente que acredite las mermas mediante un informe técnico, ello no puede ser interpretado en forma aislada, pues tal facultad debe aplicarse razonablemente, esto es, cuando no haya una merma acreditada, no se tenga certeza del porcentaje aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, y no así, cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas. Finalmente, invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00869-8-2018 y 05307-1-2018²¹.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que ni las cartas de 2 de setiembre de 2013 ni el "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de _____", permiten determinar la cantidad de merma que refiere la contabilidad de la recurrente en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011. Precisa que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se limita a exigir que se acredite si las existencias pueden ser objeto de merma y cómo es que éstas se producen, sino que obliga a que se realicen pruebas, detallándose la metodología empleada, a efecto de determinar si dicha merma se encuentra dentro de los márgenes de las actividades del contribuyente todo ello apreciado en un informe.

Que menciona que las muestras tomadas corresponden al ejercicio 2012, por lo que no resulta posible establecer si para los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, las mermas deducidas por la recurrente se encuentran dentro de los márgenes normales de sus actividades efectuadas en dichos ejercicios. Agrega que, el hecho que _____ asevere que la cadena de actividades por las que atraviesa la comercialización de concentrados de mineral es la misma desde hace 15 años, produciéndose diferencias en las mediciones y mermas, ello no es suficiente para acreditar la cantidad de mermas contabilizadas por la recurrente en los ejercicios fiscalizados, máxime si las pruebas realizadas y la metodología aplicada se efectuó sobre muestras de otro ejercicio.

Que anota que el kárdex solo consigna las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) de los concentrados de mineral, más no las Toneladas Métricas Secas (TMS), lo que es fundamental en el análisis efectuado por _____ para determinar la diferencia del -0.2% que permite establecer si se trata de mermas aleatorias o producidas por errores sistemáticos. Asimismo, afirma que el Libro de Inventarios y Balances, solo muestra la Cuenta 20 – Mercadería a nivel de importes, sin hacer referencia a las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) ni a las Toneladas Métricas Secas (TMS); y, que en los Anexos Nº 2 de los Resultados de los Requerimientos Nº _____ y denominados "Detalle Merma según Kárdex", se muestra el movimiento vinculado a las mermas según el Libro de Inventario Permanente por cada ejercicio auditado, donde se puede apreciar que no se señala en algunos casos el importe en Toneladas Métricas Húmedas (TMH) de las mermas, sino solo el importe en soles deducido, lo que no permite evaluar la razonabilidad de tales mermas con relación a las compras, como alude la recurrente.

Que manifiesta que resulta imprescindible contar con los datos de las Toneladas Métricas Secas (TMS), para compararlos con las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) y establecer las diferencias por mermas; pues, de acuerdo con lo indicado por la recurrente y _____, las pérdidas físicas de los concentrados de mineral obedecen a la humedad, el manipuleo, el traslado y el transporte de dichos concentrados. También, refiere que coincide con el área fiscalizadora respecto a que, para la elaboración del informe técnico, se debió considerar los hechos que ocurren previamente a la llegada del concentrado del mineral a los almacenes, y no solo los que se realizaron en las instalaciones de

²¹ Por error material la recurrente invoca la Resolución Nº



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que indica que si bien la norma reglamentaria del Impuesto a la Renta no precisa el momento en el cual se debe contar con el informe técnico, por lo que puede elaborarse antes o después del requerimiento de información, ello no es materia de controversia, sino el hecho que las pruebas que la citada norma reglamentaria exige que se efectúen para acreditar las mermas y que se plasman en el informe técnico, no corresponden a los ejercicios auditados; además, que la recurrente no acreditó que las razones técnicas y las condiciones en las que se realizaron dichas pruebas, fueron las mismas tanto en el ejercicio 2012 como en los ejercicios fiscalizados.

Que aclara que no es suficiente para deducir mermas que éstas sean razonables o proporcionales a las operaciones del contribuyente, como alega la recurrente; resultando válido la exigencia del informe técnico como medio de prueba para la deducción de dichas mermas, siempre que éste cumpla con los requisitos establecidos por la norma reglamentaria, por lo que debe desestimarse el argumento de la recurrente de que no corresponde que la SUNAT le exija la presentación de un informe técnico.

Que con escrito de alegatos²², reitera los argumentos esgrimidos en la apelación, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01658-4-2018 y 04864-5-2016.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0222130036590 y el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (fojas 1084, 1769, 1770, 3188 y 3557)²³, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito la naturaleza de los cargos efectuados en la Cuenta 69 – Costo de Ventas, por los importes de S/ 5 019 251,94, S/ 4 235 062,39, S/ 10 388 601,23 y S/ 1 594 456,95, correspondiente a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, respectivamente, en los cuales se consignó como glosa los conceptos "Subproductos, Deshechos y Mermas"; debiendo, para tal efecto, adjuntar un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, o por un organismo técnico competente, así como demás documentación que sustenten su determinación y fehaciencia.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó escritos de fechas 4 de noviembre, y 5, 16 y 17 de diciembre de 2013 (fojas 1044, 1045, 1731, 3175 a 3179 y 3520 a 3524), manifestando que los cargos efectuados en la Cuenta 69 – Costo de Ventas, corresponden a las mermas que se originan por las pérdidas físicas de sus concentrados de mineral, como consecuencia de la humedad, el manipuleo y el traslado. Al respecto, indicó que durante el traslado de dichos concentrados, realizado desde los asientos mineros hasta los almacenes, parte del contenido de humedad tuvo tendencia a formarse en agua libre, y al ser depositado el material en el piso de tales almacenes, en rumas a la espera de su próximo embarque, este contenido de agua se escapó llevando consigo restos de concentrado e incluso restos de material húmedo quedaron pegados en el piso o en la pala del cargador frontal; agregando que, en las rumas de concentrados tapados con lona, cuando éstas eran retiradas para agregar más concentrados, se produjeron nuevas pérdidas por el manipuleo y acción del viento.

Que así, en los citados escritos de 4 de noviembre, y 5, 16 y 17 de diciembre de 2013, la recurrente señaló que fue por el traslado, depósito y recojo de los concentrados de mineral que se produjeron las mermas y, por lo tanto, la generación de pérdidas de dichos concentrados resultaba razonable y proporcional tanto a la naturaleza del bien, como a las operaciones que realiza su empresa, que equivalen al 0.25% del costo de ventas declarado en los ejercicios 2008 y 2009, al 0.48% declarado en el ejercicio 2010 y al 0.59% declarado en el ejercicio 2011. Asimismo, sostuvo que si bien la Administración se encuentra facultada a

²² De fojas 4541 a 4543.

²³ Notificados con arreglo a ley el 11 de octubre, 20 de noviembre y 5 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1090, 1779, 3190 y 3559).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

exigir un informe técnico, el ejercicio de dicha facultad debió basarse en circunstancias objetivas, como el hecho que la deducción por mermas fuese irrazonable o desproporcionada respecto a las operaciones de la empresa; por lo que, no debió requerirse la presentación el informe técnico.

Que finalmente, la recurrente invocó las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00399-4-2003, 13563-3-2009, 03199-1-2010 y 03582-4-2011, y adjuntó copias del kárdex de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, Libro de Inventarios y Balances, cartas de fecha 2 de setiembre de 2013 y un documento denominado "*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de* ", ambos emitidos por .., que en conjunto componen el informe técnico (fojas 467 a 615, 1362 a 1369, 1502 a 1504, 2105 a 2136 y 3211 a 3237).

Que en el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº .., el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº .. el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº .. y el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº .. (fojas 1057 a 1064, 1741 a 1748, 3152 a 3163 y 3539 a 3550)²⁴, la Administración indicó que las pruebas realizadas y la metodología aplicada en el informe técnico, se efectuaron en el ejercicio 2012, y no en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 materias de fiscalización; y, que la recurrente no acreditó que las razones técnicas y las condiciones en las que se realizaron dichas pruebas, fueron las mismas tanto en el ejercicio 2012, como en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, a efecto de determinar las mermas.

Que además, anotó que los libros contables, kárdex, comprobantes y liquidaciones de la recurrente, no permiten validar que lo consignado en las cartas de 2 de setiembre de 2013 y el "*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de* ", respecto a la diferencia del -0.2%, sea por la presencia de errores aleatorios o errores sistemáticos, ni verificar lo alegado por la recurrente de que la generación de pérdidas físicas de sus concentrados de mineral, son razonables y proporcionales a la naturaleza del bien y a las operaciones que realiza.

Que precisó que el kárdex solo indica las Toneladas Métricas Húmedas (TMH), más no las Toneladas Métricas Secas (TMS), lo cual es fundamental para la determinación de la diferencia del -0.2% señalado en el informe técnico. Asimismo, que el Libro de Inventarios y Balances, únicamente muestra la Cuenta 20 – Mercadería a nivel de importes, sin hacer referencia a las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) ni a las Toneladas Métricas Secas (TMS); y, que en los Anexos Nº 02 de los Resultados de los Requerimientos Nº .. denominados "*Detalle Merma según Kárdex*" (fojas 1052 a 1055, 1737 a 1739, 3116 a 3118 y 3527), se muestra el movimiento vinculado a las mermas según el Libro de Inventario Permanente por los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, donde se aprecia que no se indica en algunos casos el importe en Toneladas Métricas Húmedas (TMH) de las mermas, sino solo el importe en soles deducido, lo que no permite evaluar la razonabilidad de dichas mermas con relación a las compras, como alude la recurrente.

Que por otro lado, mencionó que las muestras tomadas para la elaboración de las cartas de 2 de setiembre de 2013 y el "*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de* " se realizaron únicamente en las instalaciones de .., lo cual no resultaba coherente con los escritos de 4 de noviembre, y 5, 16 y 17 de diciembre de 2013 presentados por la recurrente, ni con las mismas cartas ni el estudio de mermas, en los que se describen los hechos que ocurren previamente a la llegada del concentrado del mineral a los almacenes y que comprende desde su traslado de los asientos mineros. Añadió que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no limita la deducción de las mermas a si éstas son razonables o proporcionales a las operaciones de los contribuyentes; por lo que, no es cierto lo alegado por la recurrente en cuanto a que es una facultad discrecional de la SUNAT solicitar el informe técnico siempre que se hubiese determinado que la deducción por mermas resulta irrazonable o desproporcionada respecto a las operaciones de la empresa.

²⁴ Notificados con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2013 (fojas 1066, 1763, 3164 y 3551).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que en ese sentido, la Administración concluyó que las cartas de fecha 2 de setiembre de 2013 y el documento denominado “*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de*”, los cuales componen el informe técnico, no cumplen con los requisitos exigidos por las normas del Impuesto a la Renta para sustentar la deducción de las mermas cargadas en la Cuenta 69 – Costo de Ventas, y que tampoco constituye requisito para dicha deducción que las mermas sean razonables o proporcionales a las operaciones de la recurrente, más aún si su kárdex no permite constatar lo señalado en el referido informe, respecto a las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) y Toneladas Métricas Secas (TMS); por lo que, procedió a reparar los importes de S/ 5 019 251,94, S/ 4 235 062,39, S/ 10 388 601,23 y S/ 1 594 457,00, los cuales fueron deducidos como merma por la recurrente en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, respectivamente.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, 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 y, en consecuencia, según el inciso f) del citado artículo 37, son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, señala que, para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1) Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y, 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que el referido inciso c) preceptúa respecto a las mermas que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditarlas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03722-2-2004 y 06972-4-2004 se ha establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, tales como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo, o por efecto de la comercialización del bien, así como por causas inherentes a su naturaleza.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº y 00199-4-2000, este Tribunal ha señalado que, dado que la merma conlleva una pérdida en la cantidad del bien, ésta no necesariamente puede producirse en el proceso productivo; toda vez que, se refiere a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguirse si se encuentra como producto en proceso o como producto terminado.

Que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01932-5-2004 y 08624-3-2015, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si ésta se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por el contribuyente, debiendo dicho informe detallar la metodología empleada y las pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración, a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Que en la Resolución Nº este Tribunal ha indicado que a fin de acreditar la merma no basta que el contribuyente presente el informe técnico elaborado por profesional colegiado independiente, sino que en dicho informe debe establecerse la metodología empleada y las pruebas realizadas, de lo contrario



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

la merma no se tendrá por acreditada. Además, en la Resolución N° se ha mencionado que el informe técnico de mermas de existencias debe precisar en qué consistió la evaluación, y explicar en forma específica cuáles fueron las condiciones de su realización y en qué oportunidad.

Que además, este Tribunal en las Resoluciones tales como las N° , ha interpretado que en el caso de determinación de mermas no basta que la Administración deje de lado la información proporcionada por la recurrente, sino que resulta necesario que la referida determinación se encuentre motivada y sustentada en documentación y/o información técnica correspondiente, lo que implicaría la verificación de los libros y registros contables de la recurrente y la evaluación de la documentación y/o información técnica respectiva que le permita determinar el porcentaje de merma aplicable.

Que mediante las Resoluciones N° y atendiendo a la definición de merma recogida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, este Tribunal ha señalado que ésta puede producirse no sólo en el proceso productivo, sino también por el manipuleo de bienes, y que involucra una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, concluyendo que califica como tal la pérdida que ocurre por la naturaleza frágil propia de las botellas de vidrio que contienen los productos comercializados y transportados desde el lugar de embarque hasta su entrega al consumidor final,

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10239-4-2019 se ha señalado que si bien un informe técnico puede contener, la fecha de medición inicial del producto, la temperatura, las unidades de medida y peso, los ingresos y salidas del producto, entre otros factores para su elaboración, dicho informe técnico carecerá de sustento si las cantidades de mermas determinadas no coinciden con las cantidades registradas en la contabilidad del contribuyente como mermas de los productos observados.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se concluye que la merma implica una pérdida física de las existencias, ya sea en volumen, peso o cantidad, cuya causa obedece a la propia naturaleza del bien, al proceso productivo o a la comercialización, correspondiendo su acreditación al contribuyente mediante un informe técnico, emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, el cual deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas, demostrando el origen de la merma, su calificación como tal y si está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente, informe que será evaluado por la Administración quien determinará si con él se acredita la deducción por concepto de merma.

Que a esto, debe agregarse que si bien resultaría idóneo que el informe técnico se elabore en el mismo ejercicio de producidos los hechos que motivaron la merma, también es cierto que las normas del Impuesto a la Renta no condicionan la deducibilidad de dicho concepto a la oportunidad de la elaboración del referido informe; por lo que, éste podría elaborarse incluso con posterioridad al ejercicio en que se produjo la merma, razón por la cual en diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° y se han admitido informes técnicos elaborados con fechas posteriores a los ejercicios en que se produjeron los hechos materia de merma. Sin embargo, en tal caso, para efecto de sustentar la deducción, debe acreditarse que las condiciones en las que se empleó la metodología y se realizaron las pruebas fueron las mismas tanto en el ejercicio en que ocurrieron los hechos de merma, como en el ejercicio en el que se elaboró el citado informe, y que la información que fue recopilada en éste puede servir para años anteriores; de modo que sus resultados produzcan fiabilidad y certeza en los ejercicios en que se pretende sustentar la deducción.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que de otro lado, cabe indicar que la sola presentación del informe técnico no basta para sustentar la deducción por mermas, sino que éste debe reunir los elementos suficientes que generen convicción en la Administración de que constituye un medio de prueba válido, los cuales deben estar respaldados con documentos fuentes que sustenten los datos consignados en dicho informe; pues, nótese que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que el informe técnico debe contener "por lo menos" la metodología empleada y las pruebas realizadas, es decir, no limita su contenido solamente a dichos aspectos, sino que hace referencia a ellos porque constituyen las variables finales que mostrarán los resultados del análisis realizado.

Que por ello, la metodología empleada y las pruebas realizadas deben considerar en su aplicación toda la información relevante y los hechos o factores que influyeron en la generación de las mermas, como por ejemplo, las cualidades físico-químicas de los bienes, el clima, el traslado o transporte de los bienes, los materiales o recipientes que contienen o soportan los bienes, el proceso productivo, el tiempo, el viento, la humedad, así como las particularidades que en cada caso pueden presentarse en los bienes antes de su venta a los clientes, a efecto que los resultados obtenidos en el informe técnico permitan determinar la fiabilidad y certeza de las mermas que refiere la contabilidad del contribuyente, lo cual resulta coherente si se toma en cuenta que es éste el interesado en acreditar la deducción efectuada y, por lo tanto, el que debe reunir los elementos suficientes en tal informe para su validación.

Que en consecuencia, un informe técnico debidamente sustentado será aquél emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, que partiendo del tipo de actividad comercial del contribuyente, describe con claridad y de forma completa cada una de las etapas, procesos y/o causas, que llevaron a que se produzcan mermas en un determinado bien; a su vez detallará obligatoriamente la metodología empleada y las pruebas realizadas, considerando en su elaboración aquella información relevante y cada hecho o factor que influyó en la generación de dichas mermas, siendo que todos los datos consignados en el mencionado informe para su análisis deben estar respaldados con documentación fuente. Así, sus resultados producirán fiabilidad y certeza respecto a las mermas contabilizadas y declaradas por el contribuyente, demostrando el origen, la existencia y la cantidad de las mermas producidas, pudiendo advertirse si la misma está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente.

Análisis del reparo

Que del Comprobante de Información Registrada (fojas 3442 a 3444), se aprecia que la recurrente tiene como actividad económica principal la venta al por mayor de metales y minerales metálicos (CIU 51427), efectuando ventas internas y actividades de exportación.

Que asimismo, según consta en los Resúmenes Estadísticos de Fiscalización de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 (fojas 1102 a 1105, 1782 a 1785, 3194 a 3197 y 3563 a 3566), como parte de su actividad económica principal, la recurrente se dedica a la comercialización, prestación de servicios, administración, gestión y realización de actividades mineras, constituyendo su principal actividad dentro de ellas, la intermediación minera, en virtud de la cual, comercializa concentrados de mineral a través de la compra y el acopio de minerales provenientes de productores nacionales, para su posterior venta interna o externa.

Que de acuerdo con el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____, el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____, el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ y el Punto 01 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 1057 a 1064, 1741 a 1748, 3152 a 3163 y 3539 a 3550), la Administración reparó los importes de S/ 5 019 251,94, S/ 4 235 062,39, S/ 10 388 601,23 y S/ 1 594 456,95, al establecer que el informe técnico compuesto por las cartas de 2 de setiembre de 2013 y el documento denominado "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de _____", no cumplen con los requisitos exigidos por las normas del Impuesto a la Renta para acreditar las mermas deducidas por la recurrente en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, quien alegó pérdidas



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

físicas de sus concentrados de mineral. Adicionalmente, en dichos Resultados, la Administración concluyó que los libros contables, kárdex, comprobantes de pago y liquidaciones de la recurrente, tampoco permiten validar lo consignado en el referido informe.

Que corren en autos, las Cartas de 2 de setiembre de 2013, emitidas por (fojas 613 a 615, 1502 a 1504, 2137 a 2139 y 3235 a 3237), de las cuales se aprecia que dicha empresa informa a la recurrente sobre la elaboración de un Estudio de Mermas realizado respecto a sus existencias de concentrados de mineral durante el proceso de comercialización y almacenamiento, con el fin de establecer si la merma contabilizada por ésta en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 se encuentra dentro de los márgenes normales de su actividad comercial²⁵.

Que así, en las citadas cartas, da cuenta que en base a las visitas realizadas a las instalaciones de los días 2 y 9 de abril, y 16 y 17 de mayo de 2012, se efectuaron actividades tales como preparación de muestras, pesaje de camiones, determinación de humedades, entre otros, para finalmente tomar al azar 12 mezclas dentro de dichas instalaciones, las cuales fueron sometidas a un test estadístico denominado "t-student", obteniéndose como resultado un cuadro comparativo del análisis de las diferencias de los 12 pares de datos, así como un detalle de las calidades de cada mezcla, lo que arrojó una diferencia de -0.2%, que según indica, se detallan en el Anexo-1 del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de" y se reproducen en las mismas cartas.

Que con el resultado obtenido, sostuvo lo siguiente: "el test estadístico t-Student aplicado a las 12 mezclas consistió en el análisis de las diferencias de los 12 pares de datos, el test permite comprobar si la magnitud de la diferencia encontrado es debida a la presencia de errores aleatorios (variación inherente a toda medición) o errores sistemáticos (presencia de sesgos con procesos fuera de control), registrándose una diferencia promedio de -0.2%".

Que asimismo, precisó que el test estadístico denominado "t-student" forma parte de lo que se conoce como Estadística Inferencial, la cual permite hacer inferencias (o deducciones) sobre la característica de una población a partir de una muestra; agregando que "debido a las condiciones logísticas de Perúbar y el puerto del Callao, la visita técnica permitió comprobar que la cadena de actividades en general son los mismos desde hace 15 años (el producto llega en camiones de la mina, los muestreos son manuales, lo mismo para las operaciones del puerto), lo cual nos permite extrapolar este tipo de inferencias para años anteriores". Además, certificó que para efecto de la elaboración del Estudio de Mermas solicitó información histórica a la recurrente y a con la finalidad de corroborar que las condiciones en que se realizaron las pruebas, así como la calidad de las 12 muestras tomadas al azar, resultaron idóneas para determinar las mermas que se registraron en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

Que en las referidas cartas se indicó que es una compañía especializada en control de productos minero metalúrgicos, tiene presencia en el Perú directamente desde 1986, por eso podemos afirmar que las actividades de control no han variado desde ese tiempo"; por lo que, entre otros, se señaló que: i) Los muestreos y preparación de muestras son manuales y basados en normas internacionales como ISO 12743; ii) La determinación de humedad es realizada de acuerdo a normas internacionales como ISO 10251; iii) Las balanzas en los almacenes y/o puertos tienen certificados de calibración y balanzas de la Clase III y funcionan como zonas primarias de acuerdo con las normas de Aduanas del país; iv) El proceso logístico de transporte y almacenamiento sigue siendo el mismo.

Que por su parte, mediante el documento denominado "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de" (fojas 604 a 612 y 3223 a 3231), el cual conjuntamente con las

²⁵ Cabe indicar que la recurrente presentó una carta por cada ejercicio fiscalizado, todas las cuales mantienen idéntico contenido.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Cartas de 2 de setiembre de 2013 componen el informe técnico, siguiente:

se advierte lo

"1.0 Introducción

AYSSA una empresa del Grupo Glencore Internacional, solicitó a realizar un estudio de mermas que sufren sus existencias de concentrados de minerales durante el proceso de comercialización y almacenamiento (depósito de ubicado en la - Callao), específicamente se solicita que se pronuncie si la merma contabilizada en el ejercicio 2007 encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por la empresa.

(...)

"Recepción: Al Ingreso del Producto a Perubar

- Control de la cantidad del producto o pesaje
- Control de la calidad del producto:
 - Actividades de Muestreo
 - Preparación de la muestra
 - Determinaciones analíticas

Durante el Almacenamiento: Actividades de Mezcla de Concentrados

- Planeamiento de la mezcla
- Empleo de equipo mecánico para cumplir con el plan de mezcla
- Control sectorizado de la mezcla
- Toma de muestras y Análisis Químicos

Despacho y/o Embarque: A la Salida del Producto a Perubar

- Control de la cantidad del producto o pesaje
- Control de la calidad del producto:
 - Actividades de Muestreo
 - Preparación de la muestra
 - Determinaciones analíticas

Estos controles tienen fines diversos como:

- Algunas veces sirven para pagos o liquidaciones realizados a sus proveedores
- Control de sus existencias
- Cumplimiento de contratos con sus compradores y la correspondiente liquidación

Por otro lado, al estar el almacén de ubicado en el Callao, una parte importante de los proveedores serán los productores mineros con centros de producción en los departamentos próximos al puerto del Callao, la oferta de esta producción es diversa permitiendo a AYSSA realizar operaciones comerciales con varios proveedores y mantener existencias de diferentes calidades y cantidades".

Que asimismo, en la sección "Generalidades" del mencionado estudio, se explica que los concentrados son producidos generalmente empleando un proceso denominado concentración, mediante el cual la roca que sale de la mina es reducida de tamaño hasta un punto en que el mineral valioso puede ser separado del mineral sin valor al agregarse productos químicos a una pulpa compuesta de mineral molido y agua, siendo que dicho proceso permite recuperar la mayor parte del mineral valioso, el cual se denomina concentrado, del producto sin valor que se conoce como relave. Agrega que, por lo tanto, el concentrado es un producto a granel formado por partículas pequeñas de diversos minerales, los cuales contienen el



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

metal que le da valor al producto, precisando que el concentrado no es la forma final de los metales, ya que para poder ser utilizados como tales, el concentrado debe ser sometido a un proceso de refinación.

Que de otro lado, en las secciones "Origen de la Variación y Calificación como Merma", "Naturaleza y Márgenes de la Variación o Merma", "Evaluaciones Realizadas" y "Conclusiones" del referido estudio, se detalla textualmente lo siguiente:

3.0 ORIGEN DE LA VARIACIÓN Y CALIFICACIÓN COMO MERMA

El proceso comercial de compra y venta, da lugar a actividades que deben ser medidas, por la naturaleza del producto y los sistemas empleados se presentan diferencias en las mediciones y algunas veces mermas o pérdidas de producto.

A continuación se describen algunas actividades que dependiendo de su magnitud será clasificada como una variación aleatoria o como una merma:

- *Pesaje de camiones: diferencia de las balanzas. Los registros de pesos en las diferentes balanzas no son necesariamente iguales, las diferencias pueden ser en cuanto a precisión, calibración, tiempo transcurrido entre los diferentes pesajes en la mina y lugares de destino y error humano.*
- *Manipuleo de la carga y descarga del concentrado: debido al manipuleo de un producto presentado en forma de granel, a pesar de que se toman cuidados durante el almacenamiento es muy difícil controlar la merma de un producto presentado en forma de granel.*
- *Transporte del producto por camiones (en el caso de la salida del producto al puerto), podría existir pérdida de material debido a la presencia de unidades de transporte no herméticas, o pérdida por sustracción.*
- *Diferentes formas de Muestreo: el caso crítico puede presentarse cuando se muestrea concentrado sobre el camión, sobre todo en el caso que se haya producido y/o evacuado agua libre. El concentrado en la parte superior de la tolva tendrá una humedad diferente que el que se encuentra en el fondo, al momento de muestrear queda barro adherido a la parte externa de la probeta de muestreo que es incluido en la muestra a ser analizada, aumentando a humedad de la muestra y disminuyendo el tonelaje seco. Además, si la muestra no incluye a toda la columna de concentrado, esta no será representativa, pues excluirá al material inferior.*
- *Malas prácticas de trabajo durante las actividades de preparación de la muestra bruta, excesivo manipuleo de la muestra distorsiona o cambia el contenido de humedad.*
- *Durante el pesaje de la muestra en el test de humedad, al incurrir en un error al incumplir un requisito del procedimiento de pesar en caliente como lo señala el procedimiento.*
- *Diferentes equipos usados en diferentes laboratorios, algunas veces las humedades son determinadas por acuerdo previo entre las partes en diferentes laboratorios.*
- *Pérdida de producto por la presencia de fuertes vientos durante el embarque (arrastre de finos secos con la presencia de vientos en magnitud mayor a 10km/hr).*
- *Errores humanos y/o de espacios disponibles que permiten mezcla no deseado de los diferentes stocks.*



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

- *Diferencias en análisis: dependerá de la calidad del muestreo y análisis.*

4.0 NATURALEZA Y MÁRGENES DE LA VARIACIÓN O MERMA

Por su naturaleza las diferencias son clasificadas en:

- *Diferencias debido a variaciones aleatorias, estas diferencias son inevitables y siempre estarán presentes en toda mención.*
- *Diferencias debido a errores sistemáticos, este tipo de diferencias se presentan debido a malas prácticas en algunas de las actividades realizadas, lo importante aquí es ser consciente de la presencia de este tipo de errores, identificarlos y eliminarlos.*

Cada proceso involucrado es medido y esto permite realizar comparaciones de los procesos individuales y de todo el proceso comercial.

A continuación se presentan a modo ejemplo el Cuadro Nro. 1, con márgenes o magnitudes que pueden presentarse en algunos de los procesos controlados:

Cuadro Nro. 1: Magnitud de las Diferencias esperables en los diferentes procesos

Ítem	Proceso	Diferencia Esperable (%)	Tipo de Error	Observación
1	Diferencia en pesaje	+/-0.1%	Variación aleatoria	El Error Máximo Permitido (EPM) en el uso de Funcionamiento de No Automático de clase de exactitud III es 30 kg. Para pesajes de 30,000 kg es representa el 0.1%
2	Manipuleo de graneles	-0.1%	Variación aleatoria	Todo granel por esta característica, presenta riesgos de pérdida al ser manipulado, dificultad de recuperar el 100% del producto, pérdida por arrastre de polvos fugitivos, etc.
3	Pérdidas de finos durante el transporte de la mina al almacén	>0.1%	Error sistemático	Las mermas dependerán del contenido de humedad y la condición de hermeticidad de la tolva de transporte.
4	Diferentes formas de Muestreo	>0.1%	Error sistemático y/o Variación aleatoria	Si hay serios problemas en la metodología de los muestreos la variación podrá ser > a 0.1%, en caso contrario debería esperarse una variación de igual o menor a 0.1%.
5	Malas prácticas de manipuleo durante la preparación de la muestra de humedad	>0.1%	Error sistemático	Una mala conservación de la muestra, manipuleo excesivo de la misma, dará lugar a errores sistemáticos mayores a 0.1%.
6	Mala práctica de pesaje de la muestra de humedad	+0.1%	Error sistemático	Error al no pesar en caliente.
7	Uso de diferentes equipos en diferentes laboratorios	>0.1%	Error sistemático y/o Variación aleatoria	Lo ideal es que sea menor o igual a 0.1%, en otras condiciones esto puede ser mayor y solo puede ser detectado mediante procesos de auditoría.
8	Diferencia en análisis	Variable	Variación aleatoria	Depende del método utilizado y la norma usada específica el error del método.

5.0 EVALUACIONES REALIZADAS

Las actividades de control en Perubar son similares y se aplican a los productos comercializados por AYSSA y otros usuarios de este almacén.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

SGS del Perú realizó una visita a las instalaciones de Perubar el 16 y 17 de Mayo de 2012, donde fueron verificadas las actividades de toma de muestras, preparación de muestras, pesaje de camiones, determinación de humedades, etc; en los procesos verificados pudo notarse la experiencia de las personas involucradas en los diferentes controles.

Asimismo para el propósito de este estudio, entre los días 02 y 09 de Abril fueron tomados al azar 12 mezclas realizadas en Perubar durante el año 2012.

En el Anexo-1 se presenta un cuadro comparativo del análisis de las diferencias de 12 pares de datos así como del detalle de las calidades de cada mezcla, los resultados del test estadístico aplicado t-Student, permite reconocer que las diferencias de los pares de datos analizados se deben a la variación propia de toda medición (el valor de la t-Student es menor al valor de la t-en tablas). Asimismo se ha solicitado información histórica de la empresa, que ha servido para corroborar las pruebas realizadas.

6.0 CONCLUSIONES

De acuerdo a los procesos observados durante nuestra visita y del análisis estadístico de la información procesada del 2012, podemos inferir que las diferencias registradas por AYSSA durante el 2007 (diferencia de 0.09%) son en nuestra opinión aceptables y están sustentados en los test efectuados".

Anexo-1: Análisis Estadístico de t-Student realizado en 12 mezclas que luego fueron exportadas

Producto	Reposo - PERÚBAR		Embarque		Diferencia	
	TMH	TMS	TMH	TMS	TMS	(%)
MEZCLA 1	8000.000	7289.301	7968.670	7313.765	-24.464	-0.3%
MEZCLA 2	5015.650	4649.773	5002.200	4661.142	-11.369	-0.2%
MEZCLA 3	5928.190	5522.064	5907.500	5532.005	-9.941	-0.2%
MEZCLA 4	6000.000	5599.375	5983.900	5638.231	-38.856	-0.7%
MEZCLA 5	5007.250	4709.151	4996.440	4708.606	0.545	0.0%
MEZCLA 6	10800.580	9930.434	10845.810	9984.225	-53.791	-0.5%
MEZCLA 7	11569.600	10797.947	11466.140	10737.890	60.057	0.6%
MEZCLA 8	9999.750	9124.398	9973.490	9175.682	-51.284	-0.6%
MEZCLA 9	11000.000	10318.307	10948.310	10291.791	26.516	0.3%
MEZCLA 10	10005.280	9076.835	9989.300	9126.304	-49.469	-0.5%
MEZCLA 11	10042.180	9126.760	9990.100	9134.950	-8.190	-0.1%
MEZCLA 12	11300.000	10489.112	11301.230	10545.942	-56.830	-0.5%
TOTAL	104668.480	96633.457	104373.090	96850.533	-217.076	-0.2%

Detalle de las calidades que han intervenido en las 12 Mezclas

Ítem	Producto	Calidad	Reposo - PERÚBAR		Embarque		Diferencia	
			TMH	TMS	TMH	TMS	TMS	(%)
1	PERUVIAN ZN OL. 224492 MV ULUSOY B	SIM SA	3000.000	2714.570	2995.540	2753.064		
		ISCAYCRUZ	5000.000	4574.731	4973.130	4560.701		
		TOTAL	8000.000	7289.301	7968.670	7313.765	-24.464	-0.3%
2	PERUVIAN PB OL. 224517	BROCAL	1570.590	1432.073	1557.140	1450.451		
		BROCAL	629.410	571.098	629.410	587.409		



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

	MV WICHITA BE	ARGENTUM	300.000	280.572	300.000	279.420		
		EUROMIN	315.650	297.013	315.650	294.178		
		RAURA	2200.000	2069.017	2200.000	2049.684		
		TOTAL	5015.650	4649.773	5002.200	4661.142	-11.369	-0.2%
3	PERUVIAN PB OL. 224518 MV WICHITA BE	ATACOCCHA	500.000	472.668	493.460	461.877		
		CHUNGAR	2604.010	2425.261	2604.010	2441.292		
		COLQUISIRI	924.000	854.558	909.850	851.920		
		EL PORVENIR	1125.000	1048.090	1125.000	1051.405		
		QUIRUVILCA	400.000	371.313	400.000	374.950		
		VOLCAN	375.180	350.174	375.180	350.561		
		TOTAL	5928.190	5522.064	5907.500	5532.005	-9.941	-0.2%
4	PERUVIAN PB OL. 224623 MV APACHE	CERRO LINDO	1600.000	1515.278	1583.900	1488.041		
		ISCAYCRUZ	800.000	746.032	800.000	756.023		
		RAURA	1200.000	1141.143	1200.000	1128.814		
		SIM SA	1881.600	1722.476	1878.860	1770.913		
		SIM SA	518.400	474.446	521.140	494.440		
TOTAL	6000.000	5599.375	5983.900	5638.231	-38.856	-0.7%		
5	PERUVIAN PB OL. 224624 MV APACHE	ISCAYCRUZ	2900.000	2724.481	2889.190	2718.191		
		ISCAYCRUZ	200.000	186.220	200.000	189.124		
		VOLCAN	1907.250	1798.450	1907.250	1801.291		
		TOTAL	5007.250	4709.151	4996.440	4708.606	0.545	0.0%
6	PERUVIAN CU OL. 224761 MV GREAT MOR	CERRO LINDO	713.320	649.775	729.900	673.701		
		CERRO LINDO	3454.920	3147.140	3438.340	3163.956		
		COBRIZA	3000.000	2789.941	3045.230	2805.427		
		MAHR TUNNEL	1400.000	1304.712	1400.000	1287.988		
		ENPROYEC	1568.300	1444.225	1568.300	1443.465		
		MINCORP	664.040	614.641	664.040	609.688		
		TOTAL	10800.580	9930.434	10845.810	9984.225	-53.791	-0.5%
7	PERUVIAN CU OL. 224902 MV CMB WBHA	CERRO LINDO	3000.000	2755.937	2930.480	2746.314		
		ANDAYCHAGU	140.800	136.055	140.800	132.169		
		COBRIZA	2800.000	2619.966	2766.060	2591.693		
		ENPROYEC	1931.840	1834.150	1931.640	1808.273		
		MINCORP	1784.780	1683.896	1784.760	1669.517		
		ISCAYCRUZ	1012.180	919.550	1012.180	948.117		
		RAURA	900.000	848.393	900.000	841.807		
		TOTAL	11569.800	10797.947	11466.140	10737.890	60.057	0.6%
8	PERUVIAN ZN OL. 224952 MV CMB WBHA	PARAGSHA	7000.800	6384.591	6974.540	6414.430		
		CARAHUACRA	2998.950	2739.807	2998.950	2761.252		
		TOTAL	9999.750	9124.398	9973.490	9175.682	-51.284	-0.6%
9	PERUVIAN PB OL. 224996 MV JUERGEN SC	JULCANI	534.210	509.962	534.210	502.987		
		QUIRUVILCA	250.000	231.135	250.000	234.900		
		ESTELA	119.960	113.976	119.960	112.978		
		ANTACOLQUI	170.200	163.954	170.200	160.005		
		BATEAS	1121.690	1064.858	1121.690	1055.387		
		COLQUISIRI	1746.290	1638.228	1702.160	1600.094		
		CERRO LINDO	1145.000	1078.333	1137.440	1073.635		
		CHUNGAR	2199.210	2053.828	2199.210	2065.714		
		VOLCAN	2596.320	2423.251	2588.950	2428.012		
		VOLCAN	810.320	756.286	810.160	762.766		
		VOLCAN	306.800	284.496	314.330	295.313		
TOTAL	11000.000	10318.307	10948.310	10291.791	26.516	0.3%		
10	PERUVIAN ZN OL. 225017 MV JUERGEN SC	PARAGSHA	8005.630	7271.907	7989.650	7305.274		
		CARAHUACRA	999.650	905.528	999.650	910.476		
		BROCAL	1000.000	899.400	1000.000	910.554		
		TOTAL	10005.280	9076.835	9989.300	9126.304	-49.469	-0.5%
11	PERUVIAN ZN OL. 225018 MV JUERGEN SC	PARAGSHA	8030.090	7303.919	7978.010	7298.300		
		CARAHUACRA	1012.090	923.237	1012.090	923.584		
		BROCAL	1000.000	899.604	1000.000	913.066		
		TOTAL	10042.180	9126.760	9990.100	9134.950	-8.190	-0.1%



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

12	PERUVIAN CU OL MV SUJITRA NA	CERRO LINDO	4085.580	3723.740	4086.810	3807.987		
		COBRIZA	3000.000	2809.665	3000.000	2806.507		
		MINCORP	2152.750	2041.446	2152.750	2006.125		
		MAHR TUNNEL	340.000	322.116	340.000	317.818		
		PORVENIR	1000.000	913.342	1000.000	934.306		
		YAULIYACU	381.260	367.235	381.260	354.558		
		ISCAYCRUZ	340.410	311.568	340.410	318.641		
		TOTAL	11300.000	10489.112	11301.230	10545.942	-56.830	-0.5%
TOTAL	104668.480	96633.457	104373.09	96850.533	-217.076	-0.2%		

Que al respecto, la Administración efectuó idéntico reparo a la recurrente que está contenido en la Resolución de Determinación N° girada por el ejercicio 2007, la cual fue materia de impugnación, emitiéndose la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09441-10-2022 de 27 de diciembre de 2022, advirtiéndose que considerando el marco legal antes glosado, así como la jurisprudencia citada, y teniendo en cuenta el idéntico contenido de la documentación, ha señalado lo siguiente:

“Que mediante el Punto 2 del Anexo al Requerimiento N° sobre ajustes contables practicados sobre la Cuenta 69 – Costo de Ventas, respecto a MERMAS, detalla que se observa bajo dicho contexto cargo sobre la Cuenta 69 durante el ejercicio por la suma de S/ 1 627 841.38, por lo que le solicita explicar por escrito la naturaleza de dichos ajustes, adjuntando el informe técnico emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismos técnico competente y demás documentación pertinente que sustente su determinación y fehaciencia...

(...)

Que de la revisión del “Informe Técnico Merma” elaborado por , se aprecia que no considera todo el proceso de comercialización desarrollado por la recurrente a efecto de determinar las mermas producidas, toda vez que su análisis se inicia con el ingreso de los productos a hasta su despacho y/o embarque, conforme se advierte de la parte introductoria del “Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de ”, donde se describe los procesos involucrados para la elaboración de dicho informe; así como del contenido del mismo estudio y de la Carta de 3 de setiembre de 2013, en los que se observa que la metodología aplicada está en función de las muestras tomadas dentro de las instalaciones de sin considerar los hechos que acontecieron antes de la llegada de los productos, cuando contrariamente la propia recurrente ha manifestado tanto en el procedimiento de fiscalización como en el procedimiento contencioso tributario que las mermas se originaron desde el momento del traslado de los concentrados ubicados en los asientos mineros hasta la llegada de los mismos a los almacenes donde se realizó su depósito y posterior despacho para la venta; por lo que, no se cumplió con efectuar el correspondiente análisis del proceso de comercialización a partir del aludido traslado de los concentrados desde los asientos mineros.

Que tal omisión resulta relevante debido a que en este trayecto que no fue incluido en la elaboración del informe técnico, también se producen mermas con motivo del traslado de los bienes, lo cual ha sido reconocido por la recurrente quien alega que el hecho que el mencionado informe no se pronuncie sobre el íntegro del proceso de comercialización de los concentrados de mineral, sino solo por las actividades que ocurren en el almacén de Perúbar S.A., no implica que el mismo no deba ser utilizado como sustento para deducir las mermas, lo cual carece de fundamento por cuanto el informe técnico debe ser elaborado considerando todas las causas, etapas y/o procesos que llevan a que en un determinado bien se produzcan mermas, y sobre la base de todos los hechos y factores involucrados aplicarse la metodología y realizarse las pruebas respectivas, a fin de determinar la existencia y cantidad de mermas producidas, y que éstas sean fiables y certeras respecto a lo que se pretende deducir.

Que esta conclusión no se ve enervada por el hecho que en el ítem 3 del Cuadro Nro. 1: Magnitud de las Diferencias esperables en los diferentes procesos del “Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de ”, se haga referencia a las pérdidas de finos durante el transporte



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

"de la mina al almacén", toda vez que dicha referencia es inexacta, dado que la elaboración del citado cuadro estuvo en función de los puntos 3.0 y 4.0 del mismo estudio, en los que se indicó que la pérdida de material por el transporte correspondía al caso de la salida de los productos al puerto, lo que guarda coherencia con todo el contenido del informe técnico, en el que no se incluye al traslado de los concentrados desde los asientos mineros hacia los almacenes de _____ como parte del estudio. Lo dicho se corrobora además del cuadro final del informe denominado "Anexo-1: Análisis Estadístico de t-Student realizado en 12 mezclas que luego fueron exportadas", el cual recoge los resultados de la metodología empleada y las pruebas realizadas para efectos de la determinación de las mermas de la recurrente, en donde se verifica que no se consideraron los hechos que acontecieron antes de la llegada de los concentrados a los almacenes de _____ puesto que el porcentaje de merma determinado corresponde a la diferencia de peso de los minerales al embarque respecto al pesado en los almacenes de Perúbar S.A.

Que por otro lado, se observa que el informe técnico al detallar las causas que dan origen a las mermas, combina las actividades propias de comercialización de la recurrente (como por ejemplo: el pesaje de los concentrados, el transporte de los concentrados y el manipuleo de los concentrados con motivo de la carga y la descarga) con las actividades relacionadas al procedimiento de tomas de muestra de _____ (como por ejemplo, las malas prácticas durante la preparación de las muestras y los errores humanos en la selección de mezclas), clasificándolas en dos grupos que denomina "variaciones aleatorias" y "errores sistemáticos"; sin embargo, en ninguna de las definiciones que realiza respecto a dichos grupos ("variaciones aleatorias" y "errores sistemáticos") concluye que se tratan de mermas vinculadas a las actividades de comercialización de la recurrente, es más de una lectura literal de tales definiciones fluye que ambas estarían referidas al procedimiento de tomas de muestra. Así pues, a las "variaciones aleatorias" las define genéricamente como diferencias que son inevitables y que siempre estarán presentes en toda medición, mientras que a los "errores sistemáticos" los conceptualiza como diferencias que se presentan debido a malas prácticas en las actividades realizadas y que lo importante es ser consciente de la presencia de este tipo de errores, identificarlos y eliminarlos.

Que asimismo, es de verse que las posibles causas de mermas listadas en el informe técnico, las cuales están combinadas dentro de las actividades de comercialización de la recurrente (como por ejemplo: el pesaje de los concentrados, el transporte de los concentrados y el manipuleo de los concentrados con motivo de la carga y la descarga), con las actividades relacionadas al procedimiento de tomas de muestra por parte de _____ (como por ejemplo, las malas prácticas durante la preparación de las muestras y los errores humanos en la selección de mezclas), no tienen una clasificación coherente con los grupos denominados "variaciones aleatorias" y "errores sistemáticos" a cuya conclusión se arriba. En particular, se aprecia que a las "Diferentes formas de Muestreo" señaladas en el ítem 4 del Cuadro Nro. 1: Magnitud de las Diferencias esperables en los diferentes procesos del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de _____ se las califica simultánea y alternativamente como "Error sistemático y/o Variación Aleatoria", sin que además se concluya que se tratan de mermas. A su vez, a las "Pérdidas de finos durante el transporte" y a las "Malas prácticas de manipuleo durante la preparación de la muestra de humedad", contenidas en los ítems 3 y 5 del mismo Cuadro Nro. 1 respectivamente, se les considera como errores sistemáticos; no obstante, que ambos hechos presentan características distintas y solo al primero se le atribuye la condición de mermas. También, se advierte que el informe técnico no realiza una debida explicación cuando incluye a la "pérdida por sustracción" como una causa que genera mermas en el traslado de los minerales del almacén al puerto; siendo que, de dicha referencia "pérdida por sustracción" no se aprecia que ésta responda a una merma proveniente de la naturaleza del bien, del proceso productivo o de la comercialización, sino que se trataría de una pérdida extraordinaria a que se refiere el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁶.

²⁶ Citado como nota al pie de página N° 17 en la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal N° 09441-10-2022: "El inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, permite para la determinación de la renta neta de tercera categoría, la deducción de las pérdidas extraordinarias sufridas



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que además de lo descrito, se tiene que independientemente a tales denominaciones, definiciones o clasificaciones en "variaciones aleatorias" y "errores sistemáticos", el informe técnico no establece concreta e inequívocamente qué hechos o factores de los listados en su análisis son los que originaron mermas para la recurrente debido a la naturaleza del bien, como resultado del proceso productivo o producto de la comercialización, y cuáles son las pérdidas de concentrados con motivo del procedimiento de tomas de muestra efectuado por _____; de manera que, respecto de cada uno de los mencionados hechos o factores pueda distinguirse la medida en que éstos influyeron en la determinación de los resultados obtenidos, y se logre identificar las mermas que conllevaron a la diferencia del -0.2% separándolas de las pérdidas de concentrados con motivo del procedimiento de tomas de muestra, lo cual resultó necesario para la determinación de las mermas materia de cuestionamiento.

Que en efecto, en los cuadros denominados "Análisis Estadístico de t-Student realizado en 12 mezclas que luego fueron exportadas" y "Detalle de las calidades que han intervenido en las 12 Mezclas" del Anexo-1 del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de AYSSA.", no se explica ni se puede apreciar cómo participaron las "variaciones aleatorias" y "errores sistemáticos" en los resultados obtenidos, ni tampoco puede vincularse las "diferencias esperables" establecidas en el Cuadro Nro. 1: Magnitud de las Diferencias esperables en los diferentes procesos del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de _____" con el referido Anexo-1 o, en todo caso, advertirse qué parte de los resultados obtenidos corresponden en sí a las mermas por la naturaleza del bien, como resultado del proceso productivo o producto de la comercialización, y no a las pérdidas de concentrados con motivo del procedimiento de tomas de muestra, los cuales arrojaron la anotada diferencia del -0.2%.

Que en los citados cuadros del Anexo-1 del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de AYSSA.", se verifica también que para la aplicación de la metodología "t-Student" empleada por SGS del Perú S.A.C., se tomaron 12 mezclas de concentrados de zinc, cobre y plomo correspondientes, entre otros, al producto con código "PERUVIAN ZN OL. _____ MV ULUSOY B" de calidad "SIMSA-ISCAYCRUZ", al producto con código "PERUVIAN PB OL. _____ MV WICHITA BE" de calidad "BROCAL-ARGENTUM-EUROMIN-RAURA", al producto con código "PERUVIAN PB OL. _____ MV WICHITA" de calidad "ATACOCHA-CHUNGAR-COLQUISIRI-ELPORVENIR-QUIRUVILCA-VOLCAN" y al producto con código "PERUVIAN CU OL. _____ MV GREAT MOR" de calidad "CERROLINDO-COBRIZA-MAHR TUNNEL-ENPROYEC-MINCORP". Sin embargo, no se explicita si las muestras tomadas en el ejercicio 2012 dentro de las instalaciones de Perúbar S.A., con relación a dichos productos con códigos y calidades específicas, corresponden a los mismos concentrados que comercializó la recurrente en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, no pudiendo subsanarse tal omisión por el hecho que en la Carta de 3 de setiembre de 2013 se indique que para la elaboración del Estudio de Mermas se solicitó información histórica a la recurrente y a _____, pues en los aludidos cuadros o en el contenido del informe técnico debió detallarse cuáles fueron esos concentrados de mineral comercializados por la recurrente, de modo que pueda validarse la semejanza de éstos con los productos con códigos y calidades especificados en las 12 mezclas tomadas por _____ para su respectivo análisis, máxime si el mismo informe reconoce que la recurrente contaba con varios proveedores y mantenía existencias de diferentes calidades y cantidades.

Que el informe técnico tampoco señala cuál fue la documentación fuente de los datos consignados para su análisis, tales como los comprobantes de pago de compra de los concentrados de mineral en los que se verifique la calidad, concentración y peso de éstos, los cuales debieron servir como referencia para las muestras tomadas; las guías de remisión con el detalle de las unidades de transporte y del traslado, a efecto de constatar, por ejemplo, la condición de hermeticidad de las tolvas y si esta misma condición

por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente".



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

se presentaba en las unidades de transporte que fueron consideradas por para determinar el porcentaje de mermas producidas; así como, cualquier otra documentación que sustente la información de soporte para el estudio realizado, más aún si se tiene en cuenta que en el Punto 5.0 del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de denominado "Evaluaciones Realizadas", se menciona que las actividades de control en se aplican a los productos comercializados por la recurrente y otros usuarios del almacén, por lo que resultó necesaria la descripción y acreditación de la documentación fuente antes referida, así como la que fue considerada en el año 2012 por para la elaboración del informe técnico, a fin de poder compararla. En este extremo, es oportuno indicar que si bien en la parte final de la Carta de 3 de setiembre de 2013, afirma que adjunta copia de la documentación que sirvió de sustento para la elaboración del Estudio de Mermas, no se aprecia de autos ninguna documentación adjunta, ni tampoco obran en los papeles de trabajo documentación al respecto.

Que del mismo modo, no se advierte que el informe técnico contenga un análisis de los factores que influyeron en la generación de mermas debido a las condiciones de estacionalidad y clima, lo que también queda evidenciado con las muestras representativas de su estudio, las cuales se tomaron únicamente los días 2 y 9 de abril de 2012. De igual manera, el informe técnico no considera para la determinación de sus resultados la totalidad de hechos o factores que la recurrente asegura que ocurrieron al interior de los almacenes como, por ejemplo, los restos de material húmedo que quedaron pegados en el piso o en la pala del cargador frontal como consecuencia de la humedad y naturaleza de los concentrados y, si bien en dicho informe sí se mencionaron otros factores como el transporte, la carga, la descarga, el viento, etc., como se reitera, no se concluyó en qué medida éstos influyeron cuantitativamente en la determinación de los resultados obtenidos separándolos de las pérdidas de concentrados con motivo del procedimiento de tomas de muestra; a lo que debe agregarse que las referencias efectuadas a las Normas ISO respecto al citado procedimiento de tomas de muestra no desvirtúan las observaciones y omisiones sustanciales detectadas en el presente informe".

Que como puede apreciarse la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09441-10-2022, concluyó que la merma contabilizada no estaba acreditada en los términos establecidos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que esta instancia atendiendo al caso en particular y al tratarse de la misma recurrente debe estarse a lo ya señalado en la aludida resolución con respecto a la evaluación la documentación antes mencionada.

Que sin perjuicio de lo antes señalado, en cuanto a la diferencia del -0.2% determinada en el informe técnico, cabe manifestar que de la revisión efectuada a los Libros de Inventario Permanente Valorizado y hojas de kárdex de la recurrente de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 (fojas 467 a 603, 1365 a 1369, 2105 a 2136 y 3211 a 3222), se verifica que solo consignan las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) de los concentrados de mineral, más no las Toneladas Métricas Secas (TMS), lo que de acuerdo con el informe técnico resultaría fundamental, toda vez que con esta última unidad de medida se determina la indicada diferencia del -0.2% conforme con los cuadros denominados "Análisis Estadístico de t-Student realizado en 12 mezclas que luego fueron exportadas" y "Detalle de las calidades que han intervenido en las 12 Mezclas" del Anexo-1 del "Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de AYSSA."; asimismo, se constata que el Libro de Inventarios y Balances²⁷ (fojas 1362 y 1363), solo muestra la Cuenta 20 – Mercadería a nivel de importes, sin hacer referencia a las Toneladas Métricas Húmedas (TMH) ni a las Toneladas Métricas Secas (TMS); por lo que, independientemente al análisis expuesto en los considerandos anteriores, esta observación a los Libros de Inventario Permanente Valorizado e Inventarios y Balances y kárdex no permite validar las conclusiones del informe técnico, lo cual concuerda con lo señalado por la Administración en el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº y el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1057 a 1064, 1741 a

²⁷ Al 31 de diciembre de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

1748, 3152 a 3163 y 3539 a 3550), respecto al análisis realizado a dicha documentación contable, en donde además aquélla dejó constancia en los Anexos Nº 02 de los mismos Resultados de los Requerimientos Nº denominados "Detalle Merma según Kárdex" (fojas 1052 a 1055, 1737 a 1739, 3116 a 3118 y 3527), que del movimiento vinculado a las mermas según el Libro de Inventario Permanente por los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, no se aprecia en algunos casos el importe en Toneladas Métricas Húmedas (TMH) de las mermas, sino solo el importe en soles deducido; por lo que, concluyó que no se podía validar la diferencia del -0.2% ni lo alegado por la recurrente sobre el particular.

Que por otra parte, corresponde señalar que en la presente instancia, con el escrito de alegatos la recurrente adjunta un nuevo informe técnico, elaborado por suscrito por el Ing. Luis Prado Alegre, titulado "Informe Técnico sobre Mermas de Concentrados de Minerales" (fojas 4600 a 4609), el cual constituye un medio probatorio extemporáneo. Sin embargo, dado que las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 3830, 3834, 3839 y 3844), no contienen importe a pagar a favor del Fisco²⁸, y a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la recurrente, se procede a admitir dicho medio probatorio, al amparo del artículo 148 del Código Tributario^{29y30}.

Que del citado "Informe Técnico sobre Mermas de Concentrados de Minerales" se aprecia que éste describe información general respecto a la producción de concentrados mineros y las actividades que ocurren en la cadena de suministros desde la producción hasta su destino final, centrándose principalmente en las mermas que se producen en dichos concentrados durante la etapa de almacenamiento. Para tal efecto, resalta la importancia de la producción minera, así como de la cadena logística, que comienza con las actividades de producción, continúa con las actividades de transporte y almacenamiento temporal y finaliza con el embarque; asimismo, muestra la relevancia de la medición del tonelaje, la calidad de los concentrados en los almacenes y las actividades de control que suceden dentro de éstos. También se explican casos de mermas por oxidación de los concentrados durante su permanencia en los almacenes, cómo se producen mermas por derrames y polvos fugitivos, e incluso robo de concentrados durante el tránsito y almacenamiento. Llega además el informe a citar como ejemplos otros *commodities* como el carbón, anotando la presencia de mermas en la cadena de producción y comercialización, así como en los granos tales como el maíz y trigo enunciando mermas bajo diferentes condiciones de almacenamiento y muestra gráficos.

²⁸ Pues si bien la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, por los importes de S/ 5 019 252,00, S/ 4 235 062,00, S/ 10 388 601,00 y S/ 1 594 457,00, se advierte que como resultado de la liquidación de dicho impuesto, se determinó saldos a favor del contribuyente, así como pérdidas tributarias en los referidos ejercicios fiscalizados.

²⁹ Según el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1421, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo aquellas pruebas por las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa o si el deudor tributario acredita la cancelación del monto impugnado vinculado con tales pruebas; lo que no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

³⁰ Mediante el Acuerdo de Sala Plena 2019-28 de 12 de agosto de 2019 este Tribunal acordó: "Aprobar los criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, que figuran en el Anexo I de la presente Acta de Sala Plena, los que son de aplicación obligatoria por todos los vocales del Tribunal Fiscal".

Según el numeral 2 del Anexo I del citado Acuerdo de la Sala Plena 2019-28, serán analizados por este Tribunal los: "Medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recursos de apelación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 1421 y que siguen pendientes de resolver."

El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme al Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que en otro punto, el referido informe alude que [redacted] viene realizando informes de mermas para diversas compañías mineras desde hace 15 años, y que en dicho tiempo los informes de mermas realizados en almacenes de concentrados se encuentran en rangos que van del 0.20% al 0.59%, debido principalmente a las actividades de mezclas y acondicionamientos necesarios para lograr productos acorde a las especificaciones contratadas por los compradores, precisando que las mermas mayores a 0.20% pueden ocurrir debido a una mayor cantidad de mezclas y/o acondicionamientos, también a la degradación y necesidad de acondicionar el producto a las especificaciones comprometidas, o porque se detectan extemporáneamente faltantes por hurto, sin poder identificar el momento exacto ni los responsables. Indica que otras veces se atribuye la denominación de mermas a las diferencias relacionadas con una desviación en las mediciones de control (*pesaje y leyes*) en el momento en que se aceptan para las liquidaciones de pago mediciones no correctas.

Que sin embargo, como se advierte el mencionado informe no trata el caso particular de la recurrente explicando específicamente las causas que originaron las mermas producidas en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, y cómo cada una de éstas influyó en la determinación para efectos del Impuesto a la Renta, no habiendo subsanado las observaciones detectadas en las cartas de fecha 2 de setiembre de 2013 y el documento denominado "*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de [redacted]*", que componen el informe técnico presentado en los procedimientos de fiscalización, sin haber tampoco aclarado las omisiones encontradas en la contabilidad de la recurrente que no reflejan las variables ni los resultados obtenidos por [redacted]; habiendo agregado este nuevo informe solo información de manera general respecto a la producción de concentrados mineros y las actividades que ocurren en la cadena de suministros desde la producción hasta su destino final, centrándose en las mermas que se producen en los almacenes de concentrados mineros durante la etapa de almacenamiento de empresas cualesquiera, sin individualizar datos ni conclusiones sobre la recurrente que puedan sustentar las mermas deducidas en los ejercicios fiscalizados.

Que si bien en el nuevo informe técnico [redacted] señala que viene realizando informes de mermas para diversas compañías mineras desde hace 15 años, y que los rangos de mermas hallados en almacenes de concentrados van del 0.20% al 0.59%, cabe anotar que este supuesto rango determinado no tiene relevancia para el caso de la recurrente, debido a que, por un lado, no se tiene certeza de las condiciones en que se realizaron las pruebas y en las que se aplicó las metodologías para las citadas compañías mineras y si respecto de éstas además ocurrieron exactamente las mismas causas de merma que la recurrente y, por otro lado, en base al análisis descrito en los párrafos precedentes el informe técnico presentado en los procedimientos de fiscalización no permiten validar la merma contabilizada según se ha concluido. En consecuencia, dicho nuevo informe técnico no desvirtúa las observaciones acotadas.

Que por lo expuesto, de la evaluación conjunta efectuada a la documentación presentada por la recurrente, lo que incluye su contabilidad, y teniendo en cuenta lo ya expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09441-10-2022 de la misma recurrente, y con respecto al mismo reparo, se concluye que los informes técnicos que obran en autos no sustentan las mermas deducidas en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 como contrariamente supone la recurrente; puesto que, como bien cuestiona la Administración no se consideraron en su elaboración los hechos que ocurrieron previamente a la llegada de los concentrados a los almacenes; no se acreditó que, las razones técnicas y las condiciones en las que se realizaron las pruebas, fueron las mismas tanto en el ejercicio 2012 como en los ejercicios fiscalizados; y la información contable no permite determinar la diferencia que se alega, de modo que los informes técnicos reflejen la cantidad de merma que refiere la contabilidad de la recurrente y, por lo tanto, si dicha merma se encuentra dentro de los márgenes normales de su actividad realizada. Además, como se ha indicado, no existe una clasificación coherente en los grupos denominados "*variaciones aleatorias*" y "*errores sistemáticos*", no se señala la documentación fuente de los datos consignados para el análisis, ni se establece concreta e inequívocamente qué hechos o factores son los que originaron mermas y la medida en que éstos influyeron en la determinación de los resultados obtenidos, distinguiéndolos de las pérdidas con motivo del procedimiento de tomas de muestra, entre otros. En tal sentido, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que sobre lo sostenido por la recurrente de que sus pérdidas por mermas son proporcionales a sus operaciones comerciales, dado que equivalen al 0.25% del costo de ventas declarado en los ejercicios 2008 y 2009, al 0.48% declarado en el ejercicio 2010 y al 0.59% declarado en el ejercicio 2011; cabe anotar que para gozar de la deducción respecto a mermas se debe presentar un informe técnico debidamente sustentado que determine el origen, la calificación como merma y si ésta se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por el contribuyente, lo cual no ha sido cumplido por la recurrente, debiendo precisarse que de acuerdo con el análisis antes desarrollado, el porcentaje de merma establecido en las cartas de fecha 2 de setiembre de 2013 y el documento denominado "*Estudio de Mermas de Concentrados de Minerales en los procesos comerciales de* ", que componen el informe técnico, no tiene veracidad para sustentar ni respaldar las mermas deducidas por aquélla, más aún si tomó muestras del año 2012, sin existir un detalle documentado de que las condiciones y realización de las operaciones eran idénticas a los años 2008 a 2011. Por ende, la proporcionalidad mencionada carece de asidero para desvirtuar el reparo.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00399-4-2003 invocada por la recurrente, es oportuno señalar que corresponde a un caso distinto al presente en el que se declaró la nulidad e insubsistencia de una resolución emitida por la Administración, en el extremo de un reparo al crédito fiscal por mermas estimadas en facturas de venta, en el que las partes contratantes habían acordado la aplicación de un descuento sobre el valor de venta pactado en razón de la posible merma que pudiera producirse; por lo que, este Colegiado ordenó a la Administración que verifique si los porcentajes de descuentos en el valor de venta de concentrado de mineral aplicados por el contribuyente, cumplían los requisitos establecidos en el sexto párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 11 del artículo 5 de su Reglamento, y emita nuevo pronunciamiento sobre el particular, debiendo tener en consideración que de formularse el reparo, éste no debería incidir en el crédito fiscal sino en el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, toda vez que no se trataba de bienes adquiridos por el contribuyente sino de bienes vendidos, siendo lo correcto que la Administración, de ser el caso, repare las operaciones de venta efectuadas y determine el correspondiente Impuesto General a las Ventas omitido. En consecuencia, no resulta pertinente ni aplicable dicho criterio al presente caso por ser diferente.

Que en relación con lo manifestado por la recurrente respecto a que la Administración no debió requerirle la presentación de un informe técnico, puesto que su deducción resultaba razonable y proporcional a sus operaciones y, por tanto, en el ejercicio de su facultad fiscalizadora aquélla debió motivar sus razones en circunstancias objetivas, más aún si dicho informe no constituye un requisito para la deducción de mermas, dado que en ninguna parte de la Ley ni el Reglamento del Impuesto a la Renta se condiciona la deducción de mermas a la presentación de un informe técnico, pues éste solo será exigible si a criterio de la Administración resulta necesario.

Que al respecto, debe acotarse que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sí exige respecto a las mermas que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditarlas mediante un informe técnico, a efecto que proceda la deducción a que se refiere el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, la Administración no necesita motivar sus razones para solicitar el referido informe técnico cuando un contribuyente ha deducido en su determinación del Impuesto a la Renta tal concepto de mermas, bastando únicamente solicitarle su acreditación respectiva con dicho informe, como ocurrió en el caso de autos. Por consiguiente, carece de fundamento la nulidad deducida a los Requerimientos Nº , debido a una falta de motivación, así como no son pertinentes las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº y respecto a la motivación de actos discrecionales, no pudiendo la recurrente con dichos argumentos justificar su omisión de acreditar las mermas.

Que casos particulares se presentan en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03620-5-2005 y 02257-9-2021 citadas por la recurrente, mediante las cuales este Colegiado levantó reparos por mermas al constatar que existían normas aduaneras que regulaban la importación de mercancías y reconocían específicamente



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

un porcentaje razonable de mermas durante el transporte y descarga hasta la entrega en el depósito o almacén aduanero, el que fue recogido por la propia Administración en sus procedimientos para el manifiesto de carga. No obstante, dichas situaciones no se advierten en el presente caso, el cual es distinto en donde no existe norma o disposición oficial que prevea exactamente un porcentaje razonable de mermas para concentrados, por lo que sí se requiere la presentación de un informe técnico debidamente sustentado, lo cual no fue cumplido por la recurrente.

Que acerca del argumento de la recurrente en el sentido que si la Administración consideraba que las mermas deducidas no eran razonables a las actividades de la empresa, debió verificar si el porcentaje aplicado excedía a los que normalmente se producen en empresas del mismo giro de negocio, conforme al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06972-4-2004, 03722-2-2004, 03321-4-2010 y 16577-9-2011; debe indicarse que en los casos analizados en dichas resoluciones la Administración había formulado reparos por desmedros de existencias no sustentados, siendo que este Tribunal al resolver las apelaciones determinó que la pérdida de tales existencias calificaba como mermas y, dado que de los actuados no obraba documentación vinculada a los porcentajes de mermas que se presentaban en empresas del mismo giro, a efecto de verificar si en el caso de los contribuyentes los porcentajes de mermas presentados no excedían los que normalmente se producen, procedió en el primer caso a revocar las resoluciones emitidas por la Administración a fin de que emita un nuevo pronunciamiento y, en los demás casos a levantar el reparo, considerando la normativa y el Glosario de Fallos vigentes en dicho momento. Es decir, como fue este Tribunal quien con la apelación determinó que el reparo calificaba como merma, remitió los actuados a la Administración dándole la carga de la prueba para que verifique si el porcentaje deducido por los contribuyentes se encontraba dentro de los márgenes normales de su actividad realizada o, bien levantó los reparos.

Que las situaciones antes descritas son distintas al caso de autos en el que la Administración sí ha formulado con los procedimientos de fiscalización reparos por mermas no sustentadas conforme a ley, solicitándole a la recurrente desde dichos procedimientos la presentación de un informe técnico que acredite su deducción, encontrándose, por lo tanto, ésta obligada a ello de acuerdo con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual como se reitera no fue cumplido; por lo que, no son aplicables los referidos criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06972-4-2004, 03722-2-2004, 03321-4-2010 y 16577-9-2011.

Que respecto a lo aseverado por la recurrente de que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06230-3-2016, 03963-8-2014 y 05389-8-2013, el Manual de Minería elaborado por Estudios Mineros del Perú S.A.C., reconoce la existencia de mermas durante la manipulación de los concentrados de mineral, a la que debe agregarse el porcentaje de humedad, y que se considera aceptable una merma del orden del 4%; lo mismo que considera Aristides Sotomayor, quien en su libro "*Tecnologías limpias, medio ambiente y comercialización de minerales*", reconoce que en la industria minera los concentrados de minerales se encuentran afectados a pérdidas por la manipulación y transporte de los mismos; cabe precisar que de la revisión efectuada a las aludidas Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06230-3-2016, 03963-8-2014 y 05389-8-2013 se constata que éstas no establecen el indicado porcentaje de merma del orden del 4% durante la manipulación de los concentrados de mineral, menos aún se remiten a dicho manual y libro para afirmar aquello, siendo solo en la primera y tercera de dichas resoluciones que se da cuenta del citado manual para efectos de describir el ciclo de vida de un proyecto minero, entre los que se encuentran el desarrollo, la preparación, la producción y la explotación, así como para mencionar que en la industria de la minería las liquidaciones son documentos de carácter provisional o final, según sea el caso, y que acompañan a la factura de ventas como sustento, por lo que tratándose de ventas de concentrados de mineral se registran inicialmente por el valor de acuerdo con las liquidaciones provisionales y luego dicho monto es ajustado en el ejercicio o período en que se emiten las liquidaciones finales.

Que asimismo, corresponde añadir que si bien el Manual de Minería elaborado por Estudios Mineros del Perú y el libro titulado "*Tecnologías limpias, medio ambiente y comercialización de minerales*" escrito



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

por Aristides Sotomayor, apuntan a que el porcentaje de merma en el caso de los concentrados de mineral podría ser del 4%, también es cierto que éstos solo constituyen documentos elaborados por privados que no cuentan con respaldo legal, es más el referido manual en su presentación indica que "pretende" ser un instrumento al servicio de la autoridad fiscal; por lo que, lo expuesto en ellos no desdice el reparo efectuado por la Administración y, además, debe precisarse que existe una norma expresa, como es el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que ordena la presentación de un informe técnico a partir del cual se podrá verificar el origen, la calificación como merma y su cuantificación a través de los estudios y pruebas correspondientes según la propia documentación, lo que para el caso de la recurrente no se ha dado.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08386-3-2017, invocada por la recurrente, alegando que si la Administración cuestionaba el contenido del informe técnico presentado en las fiscalizaciones, ésta debió presentar otro informe técnico que lo desvirtuara; debe mencionarse que, de conformidad con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01584-8-2020, corresponde al administrado la realización del informe técnico con las características establecidas en la norma, por lo que su incumplimiento, corroborado en la instancia respectiva, no le permite sustentar las mermas reparadas por la Administración, no siendo pertinente contar con un informe pericial o técnico por parte de esta última.

Que al respecto, en la citada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08386-3-2017, se señaló lo siguiente:

"Que a fin de acreditar las mermas, la recurrente presentó el Informe Nº 031, denominado "Evaluación de Mermas en el Transporte de Pollos Vivos de Trujillo a Huánuco", de 23 de abril de 2013, elaborado por el Ingeniero Zootecnista Pedro Clemente Ciriaco Castañeda, Jefe de la Unidad Experimental de Avicultura de la Universidad Nacional Agraria La Molina (folios 679 a 691), según el cual para la evaluación de las mermas se tomó un muestreo al azar de un camión de transporte de pollos, indicándose que se efectuó la adquisición de pollos de carne a la empresa "El Rocío", habiéndose elegido una granja ubicada a 15 km. de Trujillo, hacia el norte, y que se llegó a un centro de acopio particular a 5 km. de Huánuco, siendo la distancia aproximada entre la granja y el centro de acopio de 985 km. y el tiempo total de traslado de 19 horas; asimismo, se detalla los eventos que se producen para el traslado, desde que se atrapan los pollos hasta el transporte y desembarque, precisando la cantidad, el peso total y peso promedio de los pollos, así como el número y peso de las jabas utilizadas en el embarque, las condiciones que se presentaron durante el traslado, tales como la temperatura promedio, la humedad relativa y la altitud, y el pesaje efectuado al momento del desembarque, señalando la disminución obtenida en el peso, y la cantidad de pollos muertos, con lo cual determinó un porcentaje de mermas de 8.09%.

Que no obstante, la Administración cuestiona el contenido del referido informe, elaborado por un profesional independiente, competente y colegiado, sin haber presentado otro informe que lo desvirtúe, por lo que al haber cumplido la recurrente con presentar el informe técnico que sustenta las mermas, corresponde levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo".

Que como se aprecia de la anotada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08386-3-2017, a criterio del Colegiado, en dicha oportunidad el informe técnico presentado por el administrado sí cumplía con las condiciones suficientes para sustentar las mermas deducidas, siendo que para desvirtuarlo la Administración pudo presentar otro informe acreditando lo contrario. Situación distinta a lo que ocurre en el caso de autos y en el criterio fijado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01584-8-2020, en los que el informe técnico evaluado en la instancia de apelación no cumple con los requisitos normativos del Impuesto a la Renta para acreditar una deducción por mermas, por lo que no resulta necesario haberse contado con un informe técnico de parte de la Administración, como alega la recurrente.

Que una situación similar se presenta en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05307-1-2018, invocada también por la recurrente, en la que a criterio del Colegiado el informe técnico presentado por el administrado resultaba suficiente para acreditar las mermas deducidas, y en la que la Administración había



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

dejado de lado la información técnica proporcionada por dicho administrado, por lo que sí correspondía que la Administración no solo se sustentara en su criterio, sino en documentación o información técnica adicional como podrían ser peritajes, informes técnicos o similares. Lo cual no ocurre en el presente caso en donde este Colegiado ha concluido que ninguno de los informes técnicos presentados por la recurrente acredita debidamente la deducción por mermas, y en donde además la Administración no ha dejado de lado la información técnica proporcionada por éste, sino que, por el contrario, ha meritulado cada uno de los documentos alcanzados oportunamente, por lo que no resulta aplicable el criterio en mención.

Que finalmente sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00869-8-2018 citada por la recurrente, cabe indicar que la misma tampoco es aplicable al presente caso por no tratarse de una situación similar. Al respecto, en dicha resolución este Tribunal concluyó que el contribuyente sí había sustentado las mermas que incidieron en el costo de ventas del ejercicio 2007, y si bien la Administración había cuestionado la fehaciencia del informe técnico, el mismo Tribunal había desvirtuado cada una de las observaciones realizadas sobre éste, tales como el hecho de que el tamaño de lote no era los 996,06 kilos de orégano como afirmaba la Administración, sino que ello constituía el saldo inicial; que la muestra tomada para la elaboración del informe técnico sí era representativa y que la Administración no había sustentado que dicha muestra solo abarcó un determinado lugar de procedencia del producto; y que el anexo del informe técnico sí complementaba el referido informe y quedaba acreditada la realización del servicio de elaboración del citado informe; habiéndose reconocido además en dicha resolución que las mermas observadas resultaban normales para el negocio, y que tampoco la Administración había sustentado el porcentaje de merma que a su criterio debió aplicar atendiendo al giro del negocio fiscalizado, siendo esto último un motivo adicional, más no lo determinante y exclusivo para levantar el reparo.

2.2. "Gastos que no cumplen con los requisitos y características" – Ejercicio 2009

Que según consta en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº (foja 3837), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el importe de S/ 136 374,00, por concepto de "gastos que no cumplen con los requisitos y características". En dicho anexo, se glosa como base legal el primer párrafo del artículo 37 e inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 3 y 8 de la Ley Nº 28194. A su vez, se indica como sustento del reparo el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que en el procedimiento de fiscalización, la Administración acotó el reparo por dos motivos: i) Que el gasto no fue sustentado con un comprobante de pago emitido a nombre de y, ii) Que el gasto no fue sustentado a través de un medio de pago; por lo que, en ningún momento se cuestionó la causalidad del gasto, puesto que el reparo solo se basó en el incumplimiento de deberes formales.

Que precisa que el hecho que la Administración citara el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en el Resultado del Requerimiento Nº no implica que hubiese cuestionado la causalidad del gasto, por cuanto no indicó de forma expresa su cuestionamiento a dicha causalidad, ni mucho menos puso de manifiesto argumentos que la lleven a arribar aquella conclusión, lo que tampoco hizo en la Resolución de Determinación Nº

Que refiere que la sola mención de una norma legal sin efectuarse un análisis lógico jurídico que demuestre que el supuesto y consecuencia de la misma son aplicables al caso concreto, no puede ser considerado como una motivación válida, y que este Tribunal en la Resolución Nº ha señalado que resulta intrínseco a las garantías del debido procedimiento que la Administración comunique a los contribuyentes sus observaciones, explicando los hechos en los que se ampara así como la base legal. Por ello, un reparo no se encontrará debidamente sustentado si solo cita una norma legal sin detallar de forma expresa la



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

observación que lo fundamenta, lo contrario implica vulnerar el derecho de defensa de los contribuyentes, quienes no podrán conocer con certeza dicha observación.

Que alega que recién en la etapa de reclamación la Administración sustenta el reparo en la falta de causalidad del gasto, al considerar que no se habría acreditado que la empresa se encontraba frente a un gasto de capacitación a favor del personal; por lo que, solicita la nulidad de la resolución apelada, al haberse excedido de los alcances de la facultad de reexamen establecida en el artículo 127 del Código Tributario, al haber modificado el fundamento del reparo, e invoca las Resoluciones Nº

Resolución de Determinación Nº Agrega que también debe declararse la nulidad de la en el extremo del mismo reparo.

Que estima que aun cuando no se declare la nulidad de la Resolución de Determinación Nº ni de la resolución apelada, el reparo debe ser revocado debido a que el gasto fue destinado al pago de una capacitación a favor de , gerente general de la empresa, para el adecuado desempeño de sus funciones, el cual constituye un gasto deducible en virtud del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio establecido en las Resoluciones Nº

Que explica que el curso "Global Ceo Program for Latin America" brindado por el no le otorgó a un grado académico, sino solo un certificado de participación por su capacitación en perfeccionar sus habilidades como gerente, y que el gasto por dicha capacitación cumple con los criterios de generalidad y razonabilidad. Precisa que éste fue un curso destinado a los directores ejecutivos, es decir, a las personas encargadas de la máxima función ejecutiva de una empresa, por tanto, el único trabajador que pudo llevar el programa en la empresa fue Fidel Kishimoto,

Que aduce que de acuerdo con el inciso o) del artículo 21 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados serán deducibles incluso cuando no reúnan los requisitos previstos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero siempre que cumplan por lo menos con los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a gastos incurridos en el extranjero, por lo que el gasto reparado no requiere estar sustentado con medios de pago, pues la exigencia dispuesta en la Ley Nº 28194 no le es aplicable porque el proveedor de los servicios de capacitación a favor de su gerente general es un sujeto no domiciliado que no realiza actividades sujetas a tributación en el Perú.

Que indica que en el supuesto que no se considere la validez de un gasto de capacitación, el reparo también debe ser revocado, por cuanto se realizó a favor de uno de los trabajadores de la empresa en virtud del vínculo laboral, el cual constituye un gasto deducible al amparo de lo establecido por el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no pudiendo ser calificado como una liberalidad, y que en la Resolución Nº no se exige que los gastos de formación profesional deban constar en boletas de pago y planillas electrónicas para poder ser deducidos de la determinación del Impuesto a la Renta, como contrariamente alega la Administración en la resolución apelada.

Que manifiesta que al no haber la Administración solicitado mediante el Requerimiento Nº la documentación relacionada con la naturaleza de la operación, dado que solo le solicitó información genérica, ni tampoco emitió algún otro requerimiento adicional respecto al reparo, corresponde que este Tribunal evalúe la documentación presentada en la etapa de apelación, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 148 del Código Tributario.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que en el Resultado del Requerimiento Nº el agente fiscalizador citó la base legal correspondiente a la causalidad del gasto como exigencia para la deducción



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

del Impuesto a la Renta, cuestionando que el comprobante de pago no se encontraba emitido a nombre de la recurrente y que no se hubiese presentado documentación adicional que pruebe el destino del gasto y su vinculación con la renta, así como también observó la falta de uso de medios de pago; por lo que, no es exacto lo afirmado por ésta en el sentido que en el procedimiento de fiscalización no se cuestionó la causalidad del gasto.

Que menciona que al haberse cuestionado que el receptor del servicio no es la recurrente, se está dejando claro que no se ha probado indubitadamente que el beneficiario del servicio sea finalmente aquélla, y que con relación a los gastos educativos a favor del personal, se debe tener en cuenta que solo forman parte de los gastos educativos a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los que se realizan para motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones; en tanto que los gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico al personal, deben constar en las boletas de pago y planilla electrónica para que sean deducibles, conforme al criterio establecido en la Resolución Nº

Que anota que de la escasa documentación presentada no es posible determinar que los pagos efectuados a Fidel Kishimoto, gerente general de la empresa, correspondan a un curso de capacitación que redundará en beneficio de la recurrente o que se trate de un grado académico a favor de dicha persona. Refiere que del certificado otorgado al citado gerente respecto al programa "Global Ceo Program for Latin America", solo se aprecia que fue brindado por el que fue la primera escuela de Europa que implantó el MBA y que dentro de sus programas se encuentra precisamente el Global Executive MBA que tiene sesiones en diversas ciudades de España, Estados Unidos y Shanghai.

Que concluye que aun cuando concordara con la recurrente respecto a que los gastos incurridos en el extranjero se acreditan con los documentos emitidos en el exterior y que no es posible exigir a un no domiciliado que reciba los pagos a través de una entidad financiera nacional; en el caso de los gastos observados, el reparo se sustenta en el hecho de no haberse acreditado en forma fehaciente e indubitable que se trate de gastos de capacitación a favor del personal de la empresa necesarios y razonables, esto es, causal con la generación de renta de la recurrente o el mantenimiento de la fuente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (fojas 1773 y 1774)³¹, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, el gasto contabilizado en la Cuenta - - - - - Otras Cargas de Personal, bajo la glosa "FK - Curso The GCLA Program including tuition", por el importe de S/ 136 374,00, debiendo para tal efecto, exhibir los comprobantes de pago originales de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, en concordancia con lo establecido por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 25 de su Reglamento; así como acreditar que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, para lo cual, debía adjuntar contratos, expresiones contables, estados de cuenta bancarios, medios de pago, informes, planillas, boletas de pago, constancias, certificados, diplomas, liquidaciones, etc., como también documentos que acrediten fehacientemente el destino de los gastos y sus beneficiarios, citando al respecto, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1757, 1758, 1761 y 1762)³², la Administración dejó constancia del escrito de 5 de diciembre de 2013 presentado en respuesta a dicho requerimiento (fojas 1734 y 1735), en el cual la recurrente señaló que: "se pone a

³¹ Notificado con arreglo a ley el 20 de noviembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma según el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1779).

³² Notificado con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma según el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1763).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

disposición copia de los diplomas que certifican los cursos, capacitación y/o perfeccionamiento relacionados a la naturaleza de las funciones del personal de nuestra empresa, como prueba que los mismos fueron culminados exitosamente" y, mediante el que esta adjuntó los siguientes documentos: i) Factura # 8006/I 260 Barcelona febrero 26, 2008 del exterior a nombre de Fidel Kishimoto; ii) Asientos contables de la provisión de fecha 01.06.09; iii) Asientos contables de los depósitos a la cuenta de Fidel Kishimoto de fecha 14.04.09 por el importe de US\$ 12 600,00, de fecha 05.06.09 por el importe de US\$ 10 500,00, de fecha 18.05.09 por el importe de US\$ 10 500,00, y de fecha 24.03.09 por el importe de US\$ 8 400,00; y, iv) Diploma a nombre de Fidel Kishimoto por el curso "Global Céo Program for Latin America" (Madrid, Filadelfia y Shangai, marzo – junio 2009) (fojas 1379 a 1386).

Que en el referido Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] como resultado de la evaluación efectuada al escrito y documentación presentada, la Administración concluyó en reparar el gasto contabilizado en la Cuenta [redacted] – Otras Cargas de Personal, respecto a la glosa "FK – Curso The GCLA Program including tutión", por el importe de S/ 136 374,00, en base a los fundamentos de hecho y de derecho siguientes:

"El primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estipula 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.

Por su parte, el literal j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Así mismo según los incisos a) y b) del artículo 44° establece que tampoco son deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares, así como no es deducible el impuesto a la renta asumido que corresponde a un tercero.

Además no serán deducibles los pagos efectuados sin utilizar medios de pago a que se refiere la Ley Nº 28194 y modificatorias, cuando exista la obligación de hacerlo.

Además, los gastos deben encontrarse debidamente sustentados, esto es, no solo con el comprobante de pago, sino que deberán contar con documentación adicional que demuestre el destino del gasto o la vinculación con el mantenimiento de la fuente así como, acreditar la realización del gasto con cualquier medio probatorio fehaciente.

Por lo expuesto, al exhibir la factura a nombre de la persona natural y al no sustentar con medio de pago el servicio de capacitación se repara el gasto por el importe de S/ 136,374.00"

Base legal: Primer párrafo del artículo 37° e inciso a), b) y j) del art. 44° del D.S. Nº TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y normas modificatorias.

Incisos b) y d) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. Nº [redacted] y normas modificatorias.
Art. 3° y 8° de la Ley Nº 28194".

Que consecuentemente, la Administración emitió la Resolución de Determinación Nº [redacted] (fojas 3835 a 3839), reparando la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, entre otros, por "gastos que no cumplen con los requisitos y características", por el importe de S/ 136 374,00, sustentándose en el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted]

Que sin embargo, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación Nº [redacted] (fojas 3849 a 3877), impugnando, entre otros, el aludido reparo por "gastos que no



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

cumplen con los requisitos y características”, el cual mediante la Resolución de Intendencia Nº apelada (fojas 4324 a 4326), fue declarado infundado por la Administración, fundamentándose en lo siguiente:

“Sobre el particular, lo primero a mencionar en esta instancia es que (...) no es exacto, como alega el recurrente, que no se haya cuestionado la causalidad del gasto; por el contrario, el auditor fiscal, citando la base legal correspondiente a la exigencia de la causalidad del gasto para que sea deducible del impuesto a la renta, cuestionó en primer término que el comprobante no se encuentre emitido a nombre del contribuyente y que no haya presentado documentación adicional que pruebe el destino del gasto y su vinculación con la renta.

En ese sentido, si bien es cierto también observó la falta de pago por medios de pago; esa no fue la única razón en la que sustenta el reparo, pues resulta evidente que al cuestionar que el receptor del servicio no es el contribuyente está dejando claro que no se ha probado indubitablemente que el beneficiario del servicio sea finalmente el recurrente.

A mayor abundamiento, con relación a los gastos educativos a favor del personal, se debe tener presente que, únicamente forman parte de los gastos educativos referidos en el literal II) del artículo 37° del TUO de la Ley de Renta, y por ende, no constituyen renta de quinta categoría acorde al numeral 3) del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la citada Ley LIR, aquellos que se realizan para motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones. En tanto que, los gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico (maestría) al personal, constituyen una mayor renta de quinta categoría, y deben constar en las boletas de pago y Planilla Electrónica, para que sea deducible el gasto³³.

En el caso que nos ocupa, como no se ha presentado mayor documentación acerca de los pagos efectuados al señor Kishimoto, que el documento a su nombre donde consta que habría culminado satisfactoriamente el GLOBAL CEO PROGRAM FORM LATIN AMERICA (Madrid, Philadelphia y Shanghai) en el IESE Business School University of Navarra; sólo podemos mencionar que dicha institución fue la primera escuela de Europa que instauró el MBA³⁴ de dos años y la primera del mundo en ofrecer un MBA bilingüe. Asimismo, dentro de sus programas, se encuentra precisamente el que tiene sesiones en diversas ciudades de España, EEUU así como en Shanghái.

En ese sentido, de la escasa documentación presentada por el recurrente durante la fiscalización como ante esta instancia, no es posible determinar que los pagos efectuados al señor Kishimoto correspondan a un curso de capacitación que redundará en beneficio del contribuyente o de los pagos de un grado académico a favor de dicha persona.

De todo lo expuesto, podemos concluir que aun cuando concordáramos con el contribuyente respecto a que los gastos incurridos en el extranjero se acreditan con los correspondientes documentos emitidos en el exterior y que no es posible exigir a un no domiciliado que reciba los pagos a través de una entidad perteneciente al sistema bancario y financiero nacional, en el caso de los gastos observados, el reparo se sustenta en el hecho objetivo de no haberse acreditado en forma fehaciente e indubitable que se trate de gastos de capacitación a favor del personal de la empresa necesarios y razonables, esto es, causal, con la generación de renta del recurrente o el mantenimiento de su fuente, por lo que consideramos que el reparo bajo análisis se encuentra de acuerdo a ley, debiendo confirmarse en este extremo la Resolución de Determinación Nº 022-003-0037699”.

³³ Nota al pie de página Nº 19 de la resolución de intendencia impugnada: “Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9484-4-2007 de fecha 10.10.2007”.

³⁴ Master in Business Administration (Maestría en Administración de Negocios).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Normas y jurisprudencia aplicables

Que al respecto, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, así como los vinculados con la generación de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que el inciso II) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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.

Que el último párrafo del artículo 37 de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) y a.2 de este artículo; entre otros.

Que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la Resolución N° , se ha establecido que los gastos deducibles del Impuesto a la Renta son los que respetan el principio de causalidad, esto es, que 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, el volumen de estas, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible en tanto que para otra no.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° y para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, por lo que debe evaluarse la necesidad del gasto en cada caso y, asimismo, en la Resolución N° se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11211-1-2009, 13613-4-2013 y 05364-10-2021 se ha establecido que tratándose de gastos educativos, estos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor, como es el caso de cursos de capacitación y no a gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico.

Que el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispuso que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, agregando que no se aplicará lo previsto en dicho inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Que el inciso b) del artículo 25 del reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispuso que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 de la ley, son aquéllos que, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, no pueden ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° serán deducibles para efecto del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que de otro lado, mediante la Resolución Nº _____ este Tribunal ha señalado que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00148-1-2004 y 03199-5-2006 se ha indicado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales a través de los cuales la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información con la que realizará una verificación; mientras que sus resultados, en los que se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa respectivas.

Que según lo señala este Tribunal en las Resoluciones Nº _____ y _____ el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin de que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y evite la acotación y el inicio de un procedimiento tributario innecesariamente.

Que así, en las Resoluciones Nº _____ y _____ este Tribunal ha manifestado que el conocimiento de los motivos determinantes del reparo, así como de los fundamentos de éste, resultan esenciales para que el deudor tributario ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que la omisión de tales requisitos implica que aquél se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron dichos reparos y, por ende, a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes.

Que de otra parte, el artículo 51-A de la anotada ley señala que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma. El deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT.

Que el numeral 29-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, establece que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán tanto para la determinación de la renta neta de fuente peruana, de corresponder, como de la renta de fuente extranjera. Agrega que los documentos que acrediten dichos gastos son aquellos que equivalgan a los comprobantes de pago de acuerdo a la legislación nacional o cualquier otro documento, tales como contratos, que acrediten fehacientemente la realización de un gasto en el exterior.

Análisis

Que del Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 1757, 1758, 1761 y 1762), se observa que la Administración luego de la evaluación efectuada al escrito y documentos presentados por la recurrente, concluyó que el gasto contabilizado en la Cuenta _____ – Otras Cargas de Personal con la glosa "*FK – Curso The GCLA Program including tuition*", no resultaba deducible sobre



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

la base que la factura fue emitida a nombre de un tercero (Fidel Kishimoto) y que en la operación no se empleó medios de pago, citando como bases legales del reparo, entre otro, el primer párrafo del artículo 37 e inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los artículos 3 y 8 de la Ley Nº 28194. Y, en ese sentido, emitió la Resolución de Determinación Nº [redacted], la cual se remite al aludido Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] como sustento de la acotación tributaria.

Que por otra parte, corresponde señalar que en la presente instancia, la recurrente adjunta Brochure del "Program for Latin America" del año 2009 ofrecido por el Universidad de Navarra en idioma inglés (fojas 4352 a 4361), y un Brochure del "Global CEO Program: A Transformational Journey" de los años 2013 y 2014 ofrecido por el IESE Business School de la Universidad de Navarra en idioma inglés (fojas 4341 a 4350), los cuales constituyen medio probatorio extemporáneo. Sin embargo, dado que la Resolución de Determinación Nº [redacted] (foja 3834), no contienen importe a pagar a favor del Fisco³⁵, y a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la recurrente, se procede a examinar el medio probatorio ofrecido, al amparo del artículo 148 del Código Tributario^{36y37}.

Que así, el artículo 241 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial Nº [redacted] modificado por Ley Nº 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.

Que no obstante, el numeral 49.1.2 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.

Que conforme a las normas citadas, los documentos que se encuentran redactados en idioma inglés sin traducción, no corresponde que sean merituados, en aplicación del artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley Nº 26807, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos, salvo que se presenten traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales, de conformidad con el numeral 49.1.2 del artículo 49 antes mencionado, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que así las cosas, debe indicarse que ambos documentos no tienen traducción en idioma castellano, además uno de ellos está referido a años (2013 y 2014) que no corresponden propiamente al ejercicio fiscalizado, por lo que no enervan el reparo analizado.

³⁵ Pues si bien la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el importe de S/ 4 235 062,00, se advierte que como resultado de la liquidación de dicho impuesto, se determinó saldo a favor del contribuyente, así como pérdida tributaria en el referido ejercicio fiscalizado.

³⁶ Se debe considerar lo ya glosado con relación al artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 1421.

³⁷ Mediante el Acuerdo de Sala Plena 2019-28 de 12 de agosto de 2019 este Tribunal acordó: "Aprobar los criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, que figuran en el Anexo I de la presente Acta de Sala Plena, los que son de aplicación obligatoria por todos los vocales del Tribunal Fiscal".

Según el numeral 2 del Anexo I del citado Acuerdo de la Sala Plena 2019-28, serán analizados por este Tribunal los: "Medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recursos de apelación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 1421 y que siguen pendientes de resolver."

El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme al Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que ahora bien, y de la documentación detallada en esta resolución en la parte “*De lo actuado en el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación*”, y de lo expuesto en los considerandos precedentes, en el caso analizado la recurrente no ha acreditado que los gastos objeto de reparo se destinaron a la capacitación de su gerente general para el puesto que ocupa, incluso la factura exhibida se emitió a nombre del gerente general de la empresa y los pagos se abonaron directamente a aquél, por lo que, al no haber acreditado la causalidad del gasto en el marco del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, este no califica como un gasto deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, en consecuencia corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que en el procedimiento de fiscalización la Administración no cuestionó la causalidad del gasto, y si bien en el Resultado del Requerimiento Nº se citó el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no implica que ésta hubiese cuestionado dicha causalidad; cabe señalar que del Punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº se verifica que la Administración solicitó a la recurrente que acreditara que el gasto sea necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta, como también que presentara documentos que acrediten fehacientemente su destino y sus beneficiarios, en tanto que en el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº la Administración observó la causalidad del gasto dejando constancia que la factura exhibida fue emitida a un tercero, mencionando además que se debía contar con documentación adicional que demuestre el destino del gasto o la vinculación con el mantenimiento de la fuente, así como acreditar la realización del gasto con cualquier medio probatorio fehaciente, lo que no fue cumplido por la recurrente quien se limitó a presentar dicha factura, los asientos contables de pago y el diploma a nombre de Fidel Kishimoto; para tal efecto, la Administración se sustentó en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tanto en el referido requerimiento como en el resultado. Por consiguiente, carece de sustento lo sostenido por la recurrente de que no se cuestionó la causalidad del gasto.

Que bajo la misma línea, no es atendible lo afirmado por la recurrente de que recién en la etapa de reclamación la Administración sustenta el reparo en la falta de causalidad del gasto, habiéndose cambiado el fundamento de dicho reparo a través de la resolución apelada; toda vez que, como se aprecia del análisis desarrollado en la presente instancia, desde el procedimiento de fiscalización la Administración sí cuestionó la falta de causalidad del gasto contabilizado en la Cuenta - Otras Cargas de Personal con la glosa “FK – Curso The GCLA Program including tutión”, lo mismo que también hizo mediante la resolución apelada y dando atención a los argumentos y documentación ofrecida en etapa de reclamación, lo cual es distinto a un cambio de fundamento. En dicho sentido, no son pertinentes las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente ni la nulidad solicitada a la resolución apelada por tal aspecto.

2.3. Gastos devengados en el ejercicio 2008 cargados a resultados³⁸ – Ejercicio 2009

Que del Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº (foja 3837), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el importe de S/ 169 482,00 sustentándose en el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº , y por el importe de S/ 12 822,00 sustentándose en el Punto 1 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº En dicho anexo, se indica como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 3 y 8 de la Ley Nº 28194.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó los gastos contabilizados en la Cuenta 6391401 – Otras Gastos de Embarque – Zn y la Cuenta – Asesoría y Consultoría Legal, por el importe total de S/ 169 482,00, al establecer que éstos se devengaron en el ejercicio 2008 y no en el ejercicio 2009,

³⁸ Cabe señalar que en el caso del gasto contabilizado en la Cuenta - Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00, la Administración reparó adicionalmente la falta de utilización de medios de pago.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

motivo por el cual mediante la resolución apelada la Administración aceptó su deducción en el referido ejercicio 2008. Sin embargo, no hizo lo mismo para el gasto contabilizado en la Cuenta 6291000 – Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00, dado que además de considerar el reparo por el devengo, se sustentó en el hecho que la operación no se habría realizado utilizando medios de pago, lo cual es falso, pues en las páginas 4 y 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° la Administración sustentó el reparo únicamente en el devengo del gasto; por lo que, solicita que también se reconozca en el ejercicio 2008 la deducción del gasto contabilizado en la citada Cuenta – Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con los Puntos 1 y 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° , procedió a reparar el gasto contabilizado en la Cuenta – Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00, debido a que dicho gasto se devengó en el ejercicio 2008, y porque no se acreditó su cancelación con medios de pago, toda vez que los depósitos se efectuaron en la cuenta personal de Marcela Rázuri y no a nombre de la Pontificia Universidad Católica del Perú; mientras que los gastos contabilizados en la Cuenta 6391401 – Otras Gastos de Embarque – Zn, por el importe de S/ 85 844,00, y en la Cuenta – Asesoría y Consultoría Legal, por el importe de S/ 83 638,00, fueron reparados por haberse devengado en el ejercicio 2008 y no en el ejercicio 2009. En ese sentido, aduce que tales reparos deben mantenerse al verificarse de la evaluación efectuada a la documentación presentada por la recurrente que se encuentran arreglados a ley.

Que precisa que, dado que en el caso del gasto contabilizado en la Cuenta – Otras Cargas de Personal, por el importe de S/ 12 822,00, además del reparo realizado por el devengo se observó la falta de utilización de medios de pago, no corresponde que se reconozca dicho gasto en el ejercicio 2009 ni en el ejercicio 2008, como pretende la recurrente. Distinto es el caso de los gastos contabilizados en la Cuenta – Otras Gastos de Embarque – Zn y la Cuenta – Asesoría y Consultoría Legal, por el importe total de S/ 169 482,00, en los que sí procede que se reconozcan en el ejercicio 2008, al no haberse devengado en el ejercicio 2009; por lo que, efectuó la reliquidación de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 respectivamente, según el detalle mostrado en el punto 4.4 de la resolución apelada.

Que como se puede apreciar del recurso de apelación y escritos de ampliación, la recurrente no cuestiona que los importes de S/ 169 482,00 y S/ 12 822,00 se devengaron en el año 2008 y, por lo tanto, no eran deducibles en el ejercicio 2009, lo que cuestiona es que no se hubiera dispuesto a través de la resolución apelada el reconocimiento para el ejercicio 2008 de la deducción del importe de S/ 12 822,00, lo que sí se hizo respecto a la suma de S/ 169 482,00, ya que el reparo no se sustentaba en la utilización de medios de pago.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Cuenta 6291000 – Otras Cargas de Personal

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° - (fojas 1773 y 1774)³⁹, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, el gasto contabilizado en la Cuenta – Otras Cargas de Personal, bajo la glosa "Curso Centrum RAM", por el importe de S/ 12 822,00, debiendo para tal efecto, exhibir los comprobantes de pago originales de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, en concordancia con lo establecido por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 25 de su Reglamento; así como acreditar que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, para lo cual, debía adjuntar

³⁹ Notificado con arreglo a ley el 20 de noviembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma según el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1779).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

contratos, expresiones contables, estados de cuenta bancarios, medios de pago, informes, planillas, boletas de pago, constancias, certificados, diplomas, liquidaciones, etc., como también documentos que acrediten fehacientemente el destino de los gastos y sus beneficiarios.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1758 a 1762)⁴⁰, la Administración dejó constancia del escrito de 5 de diciembre de 2013 presentado en respuesta a dicho requerimiento (foja 1734), en el cual la recurrente señaló que: *"se pone a disposición copia de los diplomas que certifican los cursos, capacitación y/o perfeccionamiento relacionados a la naturaleza de las funciones del personal de nuestra empresa, como prueba que los mismos fueron culminados exitosamente"* y, mediante el que esta adjuntó los siguientes documentos: i) Factura N° del 14 de julio de 2009 de la Pontificia Universidad Católica del Perú, ii) Diploma Centrum Pontificia Universidad Católica del Perú por la Diplomatura Internacional Empresarial en Finanzas, a nombre de , iii) Asiento contable de la provisión, y iv) Asientos contables de los depósitos a la cuenta bancaria de Marcela Razuri Sanchez de fechas 6 de enero de 2009 por el importe de U\$ 584.39, 2 de enero de 2009, 26 de febrero de 2009, 2 de abril de 2009, 30 de abril y 29 de mayo de 2009 por el importe de U\$ 615.57 en cada fecha (fojas 1387 a 1397).

Que en el referido Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° como resultado de la evaluación efectuada al escrito y documentación presentada, la Administración concluyó en reparar el gasto contabilizado en la Cuenta - Otras Cargas de Personal, respecto a la glosa *"Curso Centrum RAM"*, por el importe de S/ 12 822,00, en base a que no se sustentó con medio de pago el gasto, ya que si bien se realizaron varios depósitos en cuenta, dicha cuenta pertenecía a Marcela Razuri Sanchez y no a la Pontificia Universidad Católica del Perú. Así mismo, según la factura se observa que fue emitida en julio del año 2009 por un servicio que corresponde al segundo semestre del año 2008, por lo que el servicio se devengó en el ejercicio 2008; e invocando el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 3 y 8 de la Ley N° 28914.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 975, refiere que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/ 3 500,00) o mil dólares americanos (US\$ 1,000) y que el monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que según el artículo 5 de la mencionada ley, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, y que los medios de pago señalados son aquéllos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702.

Que el artículo 8 de la aludida ley, dispone que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones

⁴⁰ Notificado con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma según el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1763).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para efecto de ello se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación; y, b) En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo y/o gasto respecto al Impuesto a la Renta ni crédito fiscal respecto al Impuesto General a las Ventas.

Análisis del reparo

Cuenta – Otras Cargas de Personal

Que obra en autos, la Factura N° (foja 1397), emitida a la recurrente el 14 de julio de 2009, por el Centro de Negocios (CENTRUM) de la Pontificia Universidad Católica del Perú, señalándose como concepto "DIEM 2008-2 Master EADA" e indicándose debajo de dicha glosa el nombre de Marcela Rázuri Sánchez, por el importe de S/ 12 822,00.

Que además, consta en autos la Diploma de 27 de abril de 2010 (foja 1396), expedida por el Centro de Negocios (CENTRUM) de la Pontificia Universidad Católica del Perú a Marcela Rázuri Sánchez, certificando que ella completó satisfactoriamente la Diplomatura Internacional Empresarial en Finanzas, la cual tuvo una duración de 330 horas.

Que como se indicó, la recurrente no cuestiona que el servicio consistente en la Diplomatura Internacional Empresarial en Finanzas, prestado por el Centro de Negocios CENTRUM de la Pontificia Universidad Católica del Perú a favor de Marcela Rázuri Sánchez, quien de acuerdo con el escrito de 5 de diciembre de 2013 es personal de la recurrente⁴², se realizó en el segundo semestre del ejercicio 2008 ("DIEM 2008-2 Master EADA")⁴³; lo que señala es que el reparo no se sustentó en la utilización de medios de pago.

Que ahora bien, según se advierte del Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° la Administración solicitó expresamente, entre otro, la utilización del medio de pago en la operación contabilizada en la Cuenta – Otras Cargas de Personal, respecto a la glosa "Curso Centrum RAM", por el importe de S/ 12 822,00. Apreciándose además que según las páginas 4 y 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°, la Administración señaló expresamente que de la evaluación efectuada a la documentación exhibida por la recurrente, se determinaban dos observaciones, una por medios de pago y, otra por devengo, citando tanto el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta como la Ley N° 28194 (fojas 1758 a 1760). En ese sentido, lo señalado por ella sobre el particular carece de sustento.

Que ahora bien, considerando que la operación contenida en la Factura N° sustentaba lo anotado en la Cuenta – Otras Cargas de Personal, respecto a la glosa "Curso Centrum RAM", y superó el límite establecido en la Ley N° 28194, esto es, los S/ 3 500,00, la recurrente se encontraba obligada a efectuar su cancelación mediante cualquiera de los medios de pago previstos en el artículo 5 de dicha ley.

⁴¹ Materia de reparo.

⁴² Lo cual no es cuestionado por la Administración.

⁴³ DIEM: Diplomatura Internacional Empresarial en Finanzas.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que sin embargo, no obra ninguna documentación que sustente la utilización de medios de pago en la cancelación de la Factura N° , habiendo la recurrente presentado únicamente asientos contables de provisión y asientos contables de depósitos a la cuenta de Marcela Rázuri Sánchez de fecha 6 de enero de 2009 por el importe de US\$ 584,39, y de fechas 2 y 30 de enero, 26 de febrero, 2 y 30 de abril y 29 de mayo de 2009 por el importe de US\$ 615,57 (fojas 1387 a 1395), los cuales de acuerdo al texto de dichos asientos corresponderían al adelanto de sueldo de esta trabajadora en la empresa.

Que en tal sentido, al no haber la recurrente acreditado que hubiera empleado medios de pago en la cancelación de la Factura N° al Centro de Negocios CENTRUM de la Pontificia Universidad Católica del Perú, a pesar de haber sido requerida, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2.4. Disminución de ingresos por pérdidas en Instrumentos Financieros Derivados no acreditados – Ejercicio 2010

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 3832), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por el importe de S/ 352 547,00, por disminución de ingresos por pérdidas en Instrumentos Financieros Derivados no acreditados. En dicho anexo se glosa como base legal los artículos 5-A y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y se indica como sustento del reparo el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 0222130036590.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, para otorgar la calidad de Instrumentos Financieros Derivados con fines de cobertura a los efectuados entre partes vinculadas, el numeral 2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, exige que éstos se realicen a través de un mercado reconocido, el cual incluye a las operaciones *Over The Counter*, pues el Glosario de Términos contenido en la Quincuagésima Segunda Disposición Transitoria y Final de la citada Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Legislativo N° 970, prevé que se entiende que un Instrumento Financiero Derivado se celebra en un mercado reconocido, aunque no se negocie en un mecanismo de negociación centralizado, cuando se contrata a precios que son de conocimiento público y publicados en un medio impreso o electrónico de amplia difusión, cuya fuente sea, entre otros, una institución reconocida y/o supervisada en el mercado correspondiente. Por consiguiente, dado que el numeral 1⁴⁴ del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, otorga la calidad de mercado reconocido a la utilización de los precios o cotizaciones de minerales publicados por el London Metal Exchange (LME), ella no requería llevar a cabo las operaciones en el mercado de Londres, careciendo de sustento que se demuestre la efectiva realización de éstas en el mercado de derivados, como pretende la Administración, desbaratándose también la conclusión del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° que señala que *“adicionalmente debe considerarse el hecho de que la entidad encargada de prestar el servicio es una empresa vinculada económicamente, lo cual incrementa el riesgo respecto de la veracidad de la misma”*.

Que precisa que celebró *forwards* con (operaciones *Over The Counter*), en función de los precios determinados por el (LME), sin necesidad de recurrir a una cámara de compensación o al mismo mercado de Londres, habiendo tomado solo como referencia a las cotizaciones publicadas por dicha entidad, lo cual es posible desde el ejercicio 2007 con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 970, que considera que un Instrumento Financiero Derivado se celebra en un mercado reconocido cuando se contrata a precios que son de conocimiento público y publicados en un medio impreso o electrónico de amplia difusión, cuya fuente sea, entre otros, una institución reconocida y/o supervisada en el mercado correspondiente; por lo que, la naturaleza de los *forwards* corresponde a un Instrumento Financiero Derivado de cobertura.

⁴⁴ Por error material, la recurrente invoca el numeral 2.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que alega que los derivados *Over The Counter* son instrumentos financieros que se negocian en mercados extrabursátiles, y que según John Hull los contratos *forwards* se parecen a los contratos futuros en el sentido que son un acuerdo para comprar o vender un activo en cierta fecha futura a un precio determinado; sin embargo, mientras los contratos futuros se realizan en mercados organizados, los contratos *forwards* se efectúan en mercados *Over The Counter*, siendo que en la misma línea la Quincuagésima Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que los contratos *forwards* no se negocian en mecanismos centralizados de negociación. Explica que a diferencia de los contratos futuros que se realizan en bolsas, mercados organizados o cámaras de compensación y en los que la fijación del precio es una cotización abierta, en los contratos *Over The Counter* como los *forwards* la negociación, la cual incluye la fijación del precio, se lleva a cabo directamente entre las dos partes, sin la intervención de un mercado organizado, lo que implica un riesgo de contrapartida.

Que refiere que su giro de negocio consiste en comprar y vender concentrados de mineral, actuando como intermediaria entre la oferta de los productores nacionales y la demanda de las refinerías u otros agentes comercializadores, sean estos nacionales o extranjeros; agregando que en cada uno de los contratos de compra y de venta se pactó la forma de valorización de dichos concentrados, estableciéndose el período de cotización para cada elemento pagable con anterioridad a la fecha de su entrega. Indica que, en efecto, las operaciones de compra y de venta de concentrados mineros, conforme a los usos y costumbres internacionales, toman como valor referencial la cotización internacional de los *commodities* para determinar el factor pagable de la valorización de tales concentrados; además, asegura que es práctica común en las citadas operaciones diferir la determinación del precio tanto en la compra como en la venta a un momento posterior a la fecha de celebración del contrato⁴⁵, lo que no hace posible conocer el precio final de la operación en la anotada fecha de celebración del contrato, todo lo cual revela un riesgo en el mercado, que se genera por la variación de las cotizaciones internacionales de los *commodities*. Asevera que la Administración no discute el riesgo de volatilidad de los precios internacionales de los minerales.

Que manifiesta que resulta atentatorio contra la libertad contractual consagrada en la Constitución Política y el Código Civil, que la Administración desconozca los contratos *forwards* celebrados con Glencore International AG afirmando que es contradictorio que “unos años las operaciones del contribuyente con su vinculada se desarrollan de una manera (intermediación) y para otros años de otra forma (contrapartida), máxime si la actividad económica del contribuyente es la misma en todos los ejercicios auditados”, toda vez que no existe base legal para pretender que un contribuyente no modifique su modo de operar, más aún si existen muchos factores de coyuntura nacional e internacional que acontecen. Aclara que si bien su actividad económica pudo ser la misma todos los años, ello no la obliga a realizar sus negocios de la misma forma, considerando además que el tratamiento de la Ley del Impuesto a la Renta para los Instrumentos Financieros Derivados fue incierto hasta el ejercicio 2007 en que entró en vigor el Decreto Legislativo Nº 970.

Que aduce que cada uno de los contratos realizados en el mercado físico o *spot* se instrumentan en diversos documentos que demuestran la ejecución de las prestaciones pactadas, tales como facturas, notas de crédito o débito y asientos contables; asimismo, al tener como política mitigar el riesgo asociado a las fluctuaciones de las cotizaciones de los *commodities* que influyen en la determinación del precio final de los concentrados es que celebró las operaciones de cobertura bajo la modalidad de *forwards*, los cuales llevó a cabo fuera del (LME), pero en función de los precios emitidos por dicha entidad, siendo que estas operaciones las realizó a través de quien le proporcionó directamente la cobertura a sus transacciones fungiendo de contraparte en los referidos *forwards*. De esta manera, su empresa) remitió a cierre de cada mes, el detalle de todas las operaciones de compra y de venta de concentrados efectuadas en dicho período, así como las instrucciones para la celebración de los contratos de cobertura a través del “*Hedge Program*”; mientras que Glencore International AG cada fin de mes emitía las respectivas notas de débito,

⁴⁵ Cita como ejemplos, la cotización vigente a la fecha de entrega de los productos y a la fecha de entrega del conocimiento de embarque.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

mediante las cuales liquidaba los diferenciales de las operaciones de cobertura celebradas para efectos de cancelar el pago de dichos diferenciales, sea a favor de ella o de _____, y que conjuntamente con las aludidas notas _____ emitía el correspondiente detalle de las operaciones de liquidación de diferenciales llamado "Contractual DAS" (Contractual Difference Accounts), en el cual describía los resultados parciales obtenidos en cada una de las operaciones de cobertura cerradas en el período y liquidaba el resultado neto de tales operaciones. Precisa que la operación descrita se realizó de manera continua en el ejercicio 2010 y se encuentra respaldada con la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que reitera que al margen de lo estipulado en el Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" de 1 de agosto de 1995, la actuación de _____ fue de contraparte en los *forwards* y no de comisionista, y que en el escrito ampliatorio de reclamación de 12 de marzo de 2014 presentó la Carta de 4 de marzo de 2014 emitida por _____ mediante la cual acredita que las operaciones de cobertura se realizaron en el ejercicio 2010 entre dicha empresa y ella.

Que anota que de acuerdo con el artículo 1352 del Código Civil, los contratos no requieren tener forma escrita, pudiendo ser verbales como el contrato de compraventa; por lo tanto, la Administración no puede exigirle la presentación de contratos escritos por cada acuerdo llevado a cabo entre partes vinculadas, a fin de acreditar que las operaciones *forwards* de cobertura fueron efectivamente realizadas con _____,

máxime si la Ley del Impuesto a la Renta no desconoce los Instrumentos Financieros Derivados *Over The Counter* ni aplica restricciones tratándose de operaciones entre partes vinculadas, y que lo contrario implicaría vulnerar sus derechos, además que deviene en innecesario. Invoca la Resolución N° _____ señalando que este Tribunal estableció con relación a un reparo por prestación de servicios que no es requisito la existencia de contratos, debiendo priorizarse la evidencia en sí de la prestación.

Que cuestiona que la Administración reproduzca en la resolución apelada los criterios expuestos en la Resolución N° _____, a pesar que ésta fue impugnada judicialmente por no haberse meritado medios probatorios que no llegaron al Tribunal Fiscal, al no formar parte de los papeles de trabajo remitidos por la Administración, y porque no son aplicables los mencionados criterios por corresponder a ejercicios anteriores al 2007 en los que no existía regulación de los Instrumentos Financieros Derivados. Asimismo, arguye que en el ejercicio 2010 en el cual se acotó el reparo, no se encontraba vigente el ratio de eficacia previsto en el numeral 1 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicho dispositivo había sido eliminado con la modificación introducida por la Ley N° 29306; por lo que, la Administración no debió citar una base legal errónea en la resolución apelada, ni tampoco puede exigir su cumplimiento.

Que indica que de la documentación que obra en el expediente fluye que celebró contratos *forwards* de tipo *Over The Counter* con _____ independientemente de lo establecido en el Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" de 1 de agosto de 1995; por lo que, resulta irrelevante el hecho que la Administración niegue la realización de los derivados debido a que este contrato prevé la actuación de _____ como agente intermediario. Afirma que el citado Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" fue marco de las operaciones con derivados de cobertura, pues permite su realización directa con Glencore International AG, y en el supuesto negado que no permitiese la actuación de dicha empresa como contraparte, tal situación no puede oponerse a la efectiva realización de las operaciones, más aún si un contrato no es constitutivo de hechos ni derechos.

Que mediante escrito de alegatos⁴⁶, agrega que los contratos deben ser interpretados de acuerdo con la común intención de las partes, la cual prima sobre lo declarado en los documentos que lo soportan y, en ese sentido, debe entenderse que _____ actuó como contraparte suya en el contrato de Instrumentos Financieros Derivados, incluso cuando de la literalidad de dicho contrato pudiera desprenderse que tuvo una actuación distinta. Cita los artículos 168, 1361 y 1362 del Código Civil, refiriendo

⁴⁶ De fojas 4577 a 4583.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

que la Administración ha contravenido tales disposiciones legales, y precisa que debe tenerse en cuenta el comportamiento posterior de las partes a la celebración del contrato como búsqueda del significado del acuerdo.

Que señala que aun cuando la Administración considere que el Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" de 1 de agosto de 1995 no establece literalmente que [redacted] fue su contraparte en el contrato de derivados, se debe tomar en cuenta todos los medios probatorios presentados que acreditan que esa sí fue la común intención de las partes y, que a mayor abundamiento, el 5 de febrero de 2008 suscribió un nuevo contrato de cobertura con [redacted] que establece que dicha empresa debe actuar como contraparte suya en cada operación de cobertura celebrada durante su vigencia y que para cada transacción [redacted] debe informarle a ésta sobre la cantidad y tipo de metales comprados al proveedor o vendidos al cliente indicando el período pactado para dicho metal, mientras que la citada empresa debe cerrar la transacción una vez que el último período pactado haya terminado, luego crear una cuenta de diferencia en el precio y enviársela a [redacted] en forma mensual. Lo cual ratifica que el comportamiento de ambas partes siempre implicó que su común intención fue la de haber celebrado y ejecutado un contrato de cobertura, por el que Glencore International AG coberturaba el riesgo de fluctuación de precio de los metales pagables adquiridos o vendidos en el mercado físico. Adjunta copia del Convenio de Cobertura de 5 de febrero de 2008⁴⁷ (fojas 4544 a 4552), solicitando que sea meritudo pese a constituir un medio probatorio extemporáneo, en aplicación del Decreto Legislativo Nº 1421, al no contener la Resolución de Determinación Nº [redacted] importe a pagar.

Que menciona que tomó coberturas respecto al total de las operaciones físicas de compra. Sin embargo, en el caso de las operaciones celebradas con [redacted] los períodos de cotización pactados para los elementos pagables en la compra de concentrados de mineral fueron iguales a los pactados en la venta; por lo que, tales operaciones vistas de manera conjunta tenían como resultado un diferencial de US\$ 0,00. Refiere que ello no se pudo replicar a otras operaciones de compra o de venta celebradas con clientes diferentes a [redacted] puesto que en algunos casos los períodos de cotización pactados en la compra de concentrados no resultaron iguales a los pactados en la venta, generándose que la liquidación de los diferenciales tenga un resultado positivo o negativo; asimismo, el hecho que los períodos de cotización pactados en las operaciones realizadas con Glencore International AG en el mercado físico sean iguales, en nada acredita que estas operaciones no sean reales, ni muchos menos que las demás operaciones tengan la misma consecuencia.

Que resalta que el hecho que en las notas de débito se haya incluido metales distintos a los que fueron consignados en el Contrato de Cobertura [redacted] no es en absoluto un indicador de la falta de fehaciencia de la operación, en la medida que se acredite la ejecución de los contratos de compra y de venta en el mercado físico y los Instrumentos Financieros Derivados celebrados para coberturarlos, más aún si en el devenir de las relaciones comerciales se puede extender el ámbito del negocio inicialmente convenido. Sostiene que las transacciones con el metal plata sí estuvieron comprendidas en el citado Contrato de Cobertura [redacted] por lo que, el cuestionamiento de la Administración alegando lo contrario, carece de sustento.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración señala que de acuerdo con los artículos 5-A y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para determinar la fehaciencia de las operaciones, incluyendo los Instrumentos Financieros Derivados, es necesario que se acredite la realidad de las transacciones, las que pueden sustentarse con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, si son servicios con indicios razonables de su efectiva prestación. Y, en ese sentido, de la revisión efectuada a la documentación presentada por la recurrente tanto en el procedimiento de fiscalización como

⁴⁷ En inglés y traducido al español.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

en la etapa de reclamación, no se acredita que _____ hubiera actuado como contraparte de ésta en la contratación de Instrumentos Financieros Derivados en mercados reconocidos.

Que indica que la exigencia de contratar Instrumentos Financieros Derivados en mercados reconocidos cuando se celebra entre partes vinculadas, no exime a la recurrente de contar con documentación formal que acredite la operación, dado que el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la obliga expresamente a ello, más aún si a efecto de establecer que éstos tienen fines de cobertura se exige una serie de requisitos, entre los cuales, precisamente tratándose de partes vinculadas, es que se hayan celebrado en mercados reconocidos, lo que por ende debe acreditarse. Refiere, además, que la recurrente no ha podido definir claramente qué tipo de Instrumento Financiero Derivado utiliza, pues, por un lado, ha sostenido que es un *forward* y, por otro, que es un *swap*, sin adjuntar en ninguno de los dos casos la documentación que lo sustente.

Que destaca que del Contrato de Cobertura " _____ de 1 de agosto de 1995, se evidencia claramente que se contrató a _____ como agente de intermediación entre la recurrente y los mercados de Londres, estableciéndose que ésta otorgaría a aquélla las instrucciones necesarias para que realice a su nombre operaciones de cobertura; por lo que, no se advierte una función de contraparte. Asimismo, afirma que la recurrente incurre en contradicción al sostener que, por unos años, las operaciones con su vinculada se desarrollaron como intermediación y, para otros años, como contrapartida, máxime si su actividad económica, la comercialización de *commodities*, ha sido la misma en todos los ejercicios auditados.

Que en cuanto a la actuación de _____ como intermediario, precisa que los agentes de intermediación se rigen por las reglas de comisión mercantil establecidas en los artículos 237, 238 y 271 del Código de Comercio, por lo que para que se genere una obligación de pago (comisión) se requiere que la operación que le da sustento (el mandato) se haya materializado, siendo que de la revisión a la documentación proporcionada, no se aprecia la relación existente entre la ejecución de un mandato y el pago de una comisión.

Que aclara que no ha restado mérito probatorio a la documentación presentada por la recurrente por el hecho de tratarse de documentación proveniente de partes vinculadas, sino por el hecho de que la misma no demuestra de manera fehaciente y objetiva que los importes contabilizados como provenientes de operaciones de cobertura sean efectivamente tales, en la que _____ hubiera actuado como contraparte y, que respecto a lo alegado por la recurrente de que las notas de débito incluyen todos los metales previstos en el Contrato de Cobertura, reconoce que si bien en dicho contrato se incluyó al metal plata como parte de los minerales que la citada empresa vinculada podía negociar en los mercados de Londres; sin embargo, en el punto 4 del mismo contrato referido al pago de "*comisiones*" no se incluyó a aquel mineral.

Que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012 respecto al mismo reparo efectuado a la recurrente por los ejercicios 2004 y 2005, señalando que dicha resolución sienta el criterio de que si una entidad empresarial alega que ha llevado operaciones vinculadas a un contrato de Instrumentos Financieros Derivados, debe probar que su naturaleza es de cobertura, toda vez que, si no lo hace, en caso se generen pérdidas, éstas no podrán aplicarse contra el resultado generado al momento de determinar el Impuesto a la Renta, pudiendo calificarse como una contratación de Instrumentos Financieros Derivados de tipo especulativo.

Que concluye que al no haber podido la recurrente demostrar la existencia de los gastos contabilizados en la Cuenta _____ – Cobertura de Minerales / Petróleo de su Libro Diario, dado que no acreditó que los mismos se derivaron de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados con fines de cobertura con su vinculada _____ ni probó que ésta actuó como contraparte ni tampoco como agente de intermediación; el reparo por disminución de ingresos por pérdidas en instrumentos financieros derivados no acreditados debe mantenerse.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 3 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (fojas 3185 y 3186)⁴⁸, la Administración comunicó a la recurrente que, de la información obtenida de su Libro Diario, se verificaban movimientos registrados en la Cuenta – Cobertura de Minerales / Petróleo, los cuales se encontraban resumidos en el siguiente cuadro:

Periodo	Código	Clasificación	Debe (S/)	Haber (S/)	Saldo (S/)
2010-01		Cobertura de Minerales / Petróleo	572 991,26	1,05	572 990,21
2010-02		Cobertura de Minerales / Petróleo	1 316 125,91	952 082,20	364 043,71
2010-06		Cobertura de Minerales / Petróleo	762 366,55	1 493 901,34	- 731 534,79
2010-08		Cobertura de Minerales / Petróleo	284 777,95	137 729,69	147 048,26
Total			2 936 261,67	2 583 714,28	352 547,39

Que en atención a ello, le solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia de dichos movimientos presentando la documentación pertinente, tales como contratos, comprobantes de pago, análisis, liquidaciones, entre otros, así como señalando la base legal respectiva. Asimismo, le indicó que de tratarse de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados efectuados con los minerales que comercializó en el ejercicio 2010, debía proporcionar la siguiente información: tipo de instrumento financiero derivado (forward, opciones, futuros, swap, híbridos), clasificación (cobertura o especulación), plazo, vencimiento, entidad (domiciliada, no domiciliada, vinculada), elemento subyacente (tasa de interés, tipo de cambio, divisas, precio de commodities, acciones, etc.), costo (inversión inicial, comisiones, primas, etc.), precio (pactado y spot), resultado (en mercado derivado y spot), tratamiento contable (balance o estado de resultado) y tratamiento tributario (adiciones o deducciones a la renta imponible).

Que al respecto, la recurrente presentó el escrito de 16 de diciembre de 2013 (fojas 3165 a 3173), manifestando que las operaciones observadas tienen la naturaleza de instrumentos financieros derivados, por cuanto, por un lado, su objeto es la compra y/o venta de bienes a un precio incierto o desconocido que se conocerá recién en el futuro y, por otro, no tienen por finalidad la entrega del bien físico que sirve de referencia para llevar a cabo la transacción. Refirió que dichas operaciones se realizaron con y procedió a detallar la información solicitada por la Administración respecto a los citados instrumentos financieros derivados, señalando lo siguiente:

- i) Tipo: Resultan “forwards” vistos independientemente, pero constituyen “swaps” analizados de manera conjunta. Precisó que son “forwards” en la medida que representan contratos de compra o de venta a futuro de commodities celebrados fuera de organismos centralizados de negociación; sin embargo, considerando que la cobertura resulta de la combinación o liquidación simultánea de los “forwards” de compra o de venta celebrados en sentido opuesto a las operaciones de comercialización en el mercado spot, analizados en conjunto constituyen “swaps” de precios de minerales.
- ii) Clasificación: Son de cobertura. Lo cual se logró realizando en el mercado de derivados, la operación exactamente inversa a la que se efectuaba en el mercado spot, a fin de disminuir posibles pérdidas por el aumento o disminución de los precios de los commodities en este mercado y, con ello, asegurar un precio que al momento en que se toma la cobertura es incierto o desconocido y que será fijado en el futuro. Mencionó que el fin de cobertura se acredita porque todas las solicitudes de compra y/o ventas efectuadas a tuvieron su correlato en las operaciones comerciales físicas que realizaba en el mercado spot.

⁴⁸ Notificado mediante acuse de recibo, habiendo el receptor consignado sus datos de identificación y firma de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 3190).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

- iii) **Plazo:** Los plazos para la liquidación de las posiciones de compra y de venta tomadas en el mercado de derivados se indicaban en cada una de las instrucciones enviadas a _____ y que dicha información puede verificarse de la documentación adjunta.
- iv) **Vencimiento:** Los plazos para la liquidación de las posiciones de compra y de venta tomadas en el mercado de derivados se indican en cada una de las instrucciones enviadas a _____ y que tal información puede verificarse de la documentación adjunta.
- v) **Entidad:** Las operaciones de cobertura fueron realizadas con _____ quien es una persona jurídica no domiciliada, constituida bajo las normas de Suiza, y que forma parte del grupo empresarial al que también pertenece

Señaló que conforme con el Contrato de Cobertura ' _____ ' celebrado con dicha empresa vinculada, ésta actuó como agente suya para vender y/o comprar en el mercado de instrumentos financieros derivados concentrados de zinc y plomo en la Bolsa de Metales de Londres, así como oro y/o plata en el Mercado Aurífero de Londres.

Además, que en el anotado contrato _____ se comprometió a celebrar a su solicitud operaciones de cobertura en los mercados de derivados extranjeros. En ese sentido, en cada oportunidad en que le requirió a dicha empresa una cobertura, jurídicamente implicó que ésta se convirtiera automáticamente en su contraparte en tales operaciones, ya que legalmente esa es la manera en que _____ asume los efectos jurídicos de los negocios que le encomienda, siendo responsabilidad de _____ cumplir con el encargo en los términos ordenados, quedando obligada frente a ella incluso si no lo hiciera o lo ejecutara de manera diferente; por tanto, la documentación sustentatoria que acredita las operaciones de cobertura es aquella vinculada con las transacciones acordadas con _____ (contrato, requerimientos de cobertura, confirmación de celebración de las mismas, liquidación de posiciones, etc.) todas las cuales adjunta al presente escrito.

Refirió que _____ centraliza la toma de coberturas de diversas empresas del grupo empresarial a nivel mundial, realizando las operaciones en los mecanismos centralizados de negociación. Añade que la mecánica de sus operaciones ha sido verificada por la Universidad del Pacífico, la cual concluye en su informe que la única diferencia que existe entre las transacciones de cobertura de _____ y las que se llevan a cabo en los mercados de futuros, consiste en que no es _____, quien efectúa dichas operaciones directamente en la bolsa de instrumentos derivados, sino sus empresas relacionadas _____ y _____

- vi) **Elementos subyacentes:** Desde un punto de vista jurídico los subyacentes son los minerales respecto de los cuales se fija un precio de venta y/o de compra futuro, aunque desde una perspectiva económica son los contratos los que buscan como punto de referencia los precios de cotización de los *commodities*. Indicó que ninguno de ellos tuvo por finalidad la entrega física de los productos que se tomaron como subyacentes, dado que la operación de cobertura se liquidó mediante el pago de diferenciales que son liquidados en cada oportunidad por _____
- vii) **Costo:** Las operaciones derivadas por los instrumentos financieros derivados no le originan costo alguno. La pérdida o utilidad que se obtiene al liquidarse las operaciones en el mercado de derivados, constituye el resultado de la operación.
- viii) **Precio:**

Precios en el mercado spot: El valor de transacción de los *commodities* se fija en base al precio de cotización que los bienes tienen o tendrán en las bolsas internacionales en una fecha futura. De esta forma, si bien la compra y la venta de los *commodities* puede transarse en un mismo día, la



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

determinación del monto que se pagará se aplaza a un momento posterior, ya que el precio se pacta en función a períodos de cotización futuros. Indica que, en su calidad de comerciante, el margen de ganancia proviene de los mayores o menores descuentos obtenidos al negociar el precio final de compra y de venta de los productos en el mercado spot.

Precios en el mercado de derivados: A fin de que los resultados provengan exclusivamente de las diferencias en los descuentos aplicados a la compra y la venta, fue indispensable aislar el riesgo que representa la fluctuación de los precios de cotización internacional. Para ello, se realizó operaciones con derivados exactamente inversas a las transacciones efectuadas en el mercado spot, así, el precio de los "forwards" celebrados con _____ era igual al precio pactado en el mercado de físicos por la compra o la venta de los minerales.

Instruía a _____ para que celebre "forward" para la compra de minerales al mismo precio de cotización pactado en el contrato de venta suscrito en el mercado spot, y otro "forward" para la venta de minerales al mismo precio de cotización señalado en el contrato de compra del mercado spot. Con ello, logró que las pérdidas o ganancias que pudieran generarse en las operaciones celebradas en el mercado de físicos se compensen totalmente con las ganancias o pérdidas equivalentes generadas en los instrumentos de cobertura, asegurando que los resultados efectivos de las operaciones de la empresa estén dados solo por los términos comerciales de compra y de venta.

Concluye que, de este modo, neutralizó el riesgo de mercado impuesto por la fluctuación de los precios de cotización de los minerales comercializados. Lo cual prueba que no buscó especular con la obtención de eventuales ganancias por las diferencias existentes entre las cotizaciones de compra y de venta, lo que ratifica el fin de cobertura de sus operaciones con instrumentos financieros derivados.

- ix) Resultado: Reitera que su margen de ganancia está dado por las diferencias en los descuentos negociados para las operaciones de compra y de venta, y que al realizar operaciones de cobertura inversas a las transacciones del mercado spot, logra que las pérdidas o ganancias que pudieran generarse en estas últimas se compensen totalmente con las ganancias o pérdidas equivalentes generadas en los instrumentos de cobertura, asegurando que los resultados efectivos de las operaciones de la empresa estén dados solo por los términos comerciales de compra y de venta. De esta manera, toda compra debe analizarse conjuntamente con una venta, como si fuesen componentes de una misma operación o negocio, en tanto que el resultado neto del negocio se obtiene comparando los términos en que se concertaron estas dos transacciones.
- x) Tratamiento contable: Las pérdidas y ganancias se registran en el estado de resultados, reconociéndose de acuerdo a la NIC 39.
- xi) Tratamiento tributario: Las pérdidas o ganancias, se computan para hallar el resultado del ejercicio, antes del impuesto en el Estado de Ganancias y Pérdidas.

Explica que como producto de la contratación de coberturas, no solo ha obtenido pérdidas sino también ganancias que han sido también computadas para hallar la utilidad neta sobre la cual se liquidó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 3121 a 3141)⁴⁹, la Administración señaló que los ingresos por ventas de concentrados de mineral experimentaron una serie de deducciones, las cuales ascendieron a S/ 352 547,00 en el ejercicio 2010 y se encuentran registradas en la Cuenta _____ - Cobertura de Minerales / Petróleo, y si bien la recurrente aduce que tales deducciones se derivan de las pérdidas originadas en las liquidaciones de los contratos de cobertura

⁴⁹ Notificado el 26 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo, habiendo el receptor consignado sus datos de identificación y firma de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código (foja 3164)



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

celebrados con su vinculada Glencore International AG, quien actuó en su representación, contratando instrumentos financieros derivados del tipo "forward" en mercados extranjeros, para lo cual presentó la documentación adjunta al escrito de 16 de diciembre de 2013 como sustento de sus afirmaciones, lo que resultaría deducible si se cumplen los requisitos dispuestos en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la misma ley, destacó que resulta primordial establecer en primer lugar si dichos instrumentos financieros tuvieron existencia real.

Que así, la Administración indicó que de acuerdo con el Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" de 1 de agosto de 1995, el papel que debía desempeñar Glencore International AG en los mercados de derivados de Londres, era el de ser "bróker" o intermediario de la recurrente, más no el de vendedor ni el de comprador, lo que se corroboraba del propio contrato cuando establece que dicha empresa vinculada efectuará compras y/o ventas de zinc y/o plomo en el London Metal Exchange (LME) y compras y/o ventas de oro y/o plata en el London Bullion Market, las cuales ejecutará según las instrucciones de la recurrente; agregando que, no quedaba claro si se trataba de un mandato sin representación, ya que el citado contrato no lo precisaba.

Que mencionó, además, que la recurrente no presentó documentación que sustente que el servicio y el cumplimiento de las obligaciones subsecuentes a cargo de Glencore International AG, se hubieran ejecutado realmente, pues la documentación alcanzada no incluye ningún medio probatorio que demuestre la existencia de instrucciones dadas a dicha empresa que indicaran, por ejemplo, el tipo de derivado a adquirirse, las condiciones que debían de tener, el número de transacciones a realizar para cubrir una compra o venta, la fecha de liquidación de los mismos, entre otros, quedando todo eso a criterio de Glencore International AG, pese a que en el contrato no se estableció tal facultad. Refirió que tampoco había evidencia que Glencore International AG haya confirmado por escrito las operaciones efectuadas a nombre de la recurrente en el mercado de derivados, ni hay evidencia que se hubiera realizado el pago de comisiones a pesar que se estableció en el contrato; por lo que, no puede afirmarse que las operaciones que justifican dicho pago se hubieran realizado.

Que alegó que el Reporte Contractual "DAS" incluye operaciones relacionadas a las ventas a Glencore International AG; sin embargo, de la liquidación de las diferencias en las cuentas generalmente resulta cero o un diferencial con un importe mínimo, mientras que para las ventas a otros clientes siempre tiene un efecto positivo o negativo. Precisó que la información consignada para las ventas a Glencore International AG contiene los mismos datos que para el resto de las operaciones incluyendo el tipo, los períodos de cotización de inicio y fin, la cantidad cobeturada y el precio; no obstante, al momento de hacer la liquidación del pago por la comisión del servicio, estas cantidades cobeturadas no se toman en cuenta para el cálculo del pago del servicio. En ese sentido, concluyó que al no pagar la recurrente comisiones por el servicio de adquirir instrumentos financieros derivados, tales operaciones de cobertura no fueron efectuadas en la realidad y, por eso, no merecen un pago.

Que sostuvo que la recurrente no proporcionó evidencia del aludido Reporte Contractual "DAS" que demuestre la efectiva realización de las operaciones en el mercado de derivados, con lo cual se pueda verificar los datos consignados en él; asimismo, debido a que las transacciones reportadas prevén que las operaciones físicas (compras y ventas) se han dividido en dos, tres o más partes y con fechas, QP y cantidades diferentes, no se ha demostrado quién imparte las instrucciones definitivas de cómo se efectuarían los instrumentos financieros derivados. Además, señaló que debe considerarse el hecho que la entidad es una empresa vinculada económicamente, lo cual incrementa el riesgo respecto de su veracidad; y, que las notas de débito emitidas por Glencore International AG por concepto de "Liquidación de las diferencias de cuenta conforme al Acuerdo de Cobertura" incluyen al cobre y la plata como metales objeto del ajuste, a pesar de que el Contrato de Cobertura "Hedge Agreement" solo considera transacciones efectuadas con zinc, plomo y oro, por lo que por todas las observaciones detalladas no puede reconocerse como válidas las pérdidas atribuidas a instrumentos financieros derivados.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que de otro lado, la Administración reiteró que, dado que según el Contrato de Cobertura de 1 de agosto de 1995, queda comprometido a actuar solo como bróker o intermediario en operaciones celebradas con fines de cobertura; por lo que, no puede atribuirse el papel de comprador o vendedor ni menos aún que dicho contrato constituya un instrumento financiero derivado, se concluye que la recurrente no ha exhibido ningún documento que acredite la contratación de un instrumento financiero derivado a su nombre ni que precise cuál es el tipo, la forma en que opera y demás características, así como tampoco cuáles son los activos, bienes y obligaciones específicas que reciben la cobertura, especificando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas.

Que aseguró que la documentación presentada por la recurrente refiere únicamente que existiría un vínculo contractual con su afiliada conforme al cual ésta solo fungiría de nexo en los mercados internacionales con el fin de vender y comprar zinc, plomo y oro; consecuentemente, no se cumplen las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta, tal como el inciso b) del artículo 5-A respecto a las formalidades que deben seguir los instrumentos financieros derivados, por lo que no puede afirmarse que las operaciones que la recurrente alega son de cobertura, califiquen como tales. En este sentido, la Administración procedió a reparar las deducciones efectuadas en el ejercicio 2010 sobre los ingresos por la venta de concentrados de mineral ascendentes a S/ 352 547,00, indicando que la recurrente no demostró la efectiva realización de los instrumentos financieros derivados, no pudiéndose verificar por ello si cumple con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que de acuerdo con el artículo 6 de la anotada ley, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

Que los artículos 9 y 10 de la referida ley, disponen que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, entre otras, las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país⁶⁰; las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país; las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional; y, los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.

Que el artículo 11 de la misma ley, indica que también se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

Que conforme con el artículo 37 de la citada ley, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los

⁶⁰ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1120.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley; debiendo precisarse que el mencionado artículo no solo abarca la deducción de gastos, sino también de pérdidas⁵¹, de provisiones contables⁵² y en rigor de todo lo que constituye deducciones para fines de la determinación de la renta neta de tercera categoría, según se desprende del contenido de cada uno de sus incisos.

Que en cuanto al tratamiento legal de los instrumentos financieros derivados, debe señalarse que estas operaciones han sido reguladas de manera específica en la legislación tributaria peruana con la dación del Decreto Legislativo Nº 970, que entró en vigencia el 1 de enero de 2007.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 5-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, incorporado por Decreto Legislativo Nº 970, prescribe que los instrumentos financieros derivados son contratos que involucran a contratantes que ocupan posiciones de compra o de venta y cuyo valor deriva del movimiento en el precio o valor de un elemento subyacente que le da origen, y no requieren de una inversión neta inicial, o en todo caso dicha inversión suele ser mínima y se liquidan en una fecha predeterminada.

Que agrega dicho inciso a) que los instrumentos financieros derivados a los que se refiere, corresponden a los que conforme a las prácticas financieras generalmente aceptadas se efectúan bajo el nombre de contratos forward, contratos de futuros, contratos de opción, swaps financieros, la combinación que resulte de los antes mencionados y otros híbridos financieros.

Que de acuerdo con el inciso b) del citado artículo 5-A, incorporado por Decreto Legislativo Nº 970, modificado por Ley Nº 29306⁵³, los instrumentos financieros derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de interés o cualquier otro índice de referencia, que puede recaer sobre: b.1) Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el impuesto y que sean propios del giro del negocio o, b.2) Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad; también se consideran celebrados con fines de cobertura los instrumentos financieros derivados que las personas o entidades exoneradas o inafectas del impuesto contratan sobre sus activos, bienes u obligaciones y otros pasivos, cuando los mismos están destinados al cumplimiento de sus fines o al desarrollo de sus funciones.

Que el aludido inciso b) establece que un instrumento financiero derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos: 1) Se celebra entre partes independientes. Excepcionalmente, un Instrumento Financiero Derivado se considerará de cobertura aun cuando se celebre entre partes vinculadas si su contratación se efectúa a través de un mercado reconocido; 2) Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad; y, 3) El deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente: I. El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características; II. El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura; III. Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas; IV. El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

⁵¹ Por ejemplo, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.

⁵² Por ejemplo, las provisiones efectuadas con la finalidad de valorar algunas cuentas del activo.

⁵³ Publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que conforme lo dispone el mismo inciso b) los sujetos del impuesto, así como las personas o entidades inafectas o exoneradas del impuesto, que contratan un Instrumento Financiero Derivado celebrado con fines de cobertura deberán comunicar a la SUNAT tal hecho en la forma y condiciones que este señale por resolución de superintendencia, dejándose constancia expresa en dicha comunicación que el Instrumento Financiero Derivado celebrado tiene por finalidad la cobertura de riesgos desde la contratación del instrumento. Esta comunicación tendrá carácter de declaración jurada y deberá ser presentada en el plazo de treinta (30) días contado a partir de la celebración del Instrumento Financiero Derivado.

Que el inciso c)⁵⁴ del mencionado artículo 5-A, señala que son instrumentos financieros derivados no considerados con fines de cobertura, aquéllos que no cumplan con alguno de los requisitos señalados en los numerales 1 al 3 del inciso anterior. Asimismo, se considerará que un Instrumento Financiero Derivado no cumple los requisitos para ser considerado con fines de cobertura cuando: 1) Ha sido celebrado fuera de mercados reconocidos; o 2) Ha sido celebrado con sujetos residentes o establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición.

Que la Quincuagésimo Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporada por Decreto Legislativo Nº 970, aprobó un glosario de términos para efecto de los instrumentos financieros derivados. Así, según el numeral 3 el contrato forward es un acuerdo que se estructura en función a los requerimientos específicos de las partes contratantes para comprar o vender un elemento subyacente en una fecha futura y a un precio previamente pactado. No es un contrato estandarizado y no se negocia en mecanismos centralizados de negociación.

Que el numeral 13 de la anotada disposición preceptúa que los mecanismos centralizados de negociación, son entidades ubicadas en el país o en el extranjero que reúnen e interconectan simultáneamente a varios compradores y vendedores con el objeto de cotizar y negociar valores, productos, contratos y similares. Se encuentran regulados y supervisados por las autoridades reguladoras de los mercados de valores. Por su lado, el numeral 14 de la citada disposición contempla que se entiende que un Instrumento Financiero Derivado se celebra en un mercado reconocido cuando: a) Se negocia en un mecanismo centralizado de negociación, que cuente al menos con dos (2) años de operación y de haber sido autorizado para funcionar con tal carácter de conformidad con las leyes del país en que se encuentren, donde los precios que se determinen sean de conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes de los Instrumentos Financieros Derivados; o b) Se contrata a precios, tasas de interés, tipos de cambio de una moneda u otro indicador que sea de conocimiento público y publicado en un medio impreso o electrónico de amplia difusión, cuya fuente sea una autoridad pública o una institución reconocida y/o supervisada en el mercado correspondiente; o c) Por no existir precios o indicadores exactos para el elemento subyacente sobre el cual se estructura, se toma como referencia los precios o indicadores señalados en el literal b) referidos a un subyacente de igual o similar naturaleza, siempre que las diferencias puedan ser ajustadas a efectos de hacerlos comparables.

Que con relación a los bienes objeto de cobertura, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 970⁵⁵ señala que los bienes que pueden ser objeto de cobertura están constituidos por activos, pasivos o compromisos firmes, entendiéndose estos últimos como un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras especificadas. También se considera como bienes objeto de cobertura las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el exterior.

Que respecto a los requerimientos formales, la citada exposición de motivos precisa que para que el derivado sea considerado como de cobertura desde el inicio de la misma, el contribuyente debe contar con documentación en la que se identifique el instrumento de cobertura, la partida cubierta o transacción, la

⁵⁴ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1381.

⁵⁵ [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006.nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/39a61f8cd822025d05257261006f039c/\\$FILE/DL970271206.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006.nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/39a61f8cd822025d05257261006f039c/$FILE/DL970271206.pdf)



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

naturaleza del riesgo que se está cubriendo, entre otros; agrega que *“La persona que está en posesión de los activos o pasivos con relación a los cuales se verifica el riesgo, debe tener una política clara de gestión de ese riesgo; es decir, debe haber definido objetivos y procedimientos que en base a la operación con derivados u otros mecanismos, le permitan tener un resultado previsible (...). Esa política debe hacerse explícita al documentar la relación de cobertura y debe ser consistente con ella y con las condiciones de mercado”*.

Que por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley N° 29306⁵⁶ —que modificó el ratio de eficacia para calificar los Instrumentos Financieros Derivados con fines de cobertura por los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta— reitera la necesidad de documentar la identificación de los activos, bienes y obligaciones objeto de cobertura; de esta manera, señala que: *“Si bien resulta lógico proteger las bases imponibles de operaciones especulativas con IFDs dando un tratamiento diferenciado a las pérdidas que éstos pudieran generar, otros requisitos, diferentes al ratio de eficacia, han sido establecidos por el Decreto Legislativo N° 970 para asegurar una adecuada identificación de los IFDs celebrados con fines de cobertura. Así por ejemplo, se ha establecido que para que un IFD sea considerado como celebrado con fines de cobertura: Debe haber sido celebrado entre partes independientes o entre partes vinculadas pero vía mercados reconocidos; debe contarse con documentación formal que permita identificar cómo opera el IFD y cuáles son sus características principales, las partes contratantes, los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas; el riesgo que se desea cubrir y la forma en la que se medirá la eficacia de la cobertura”*.

Que de lo expuesto se tiene que a fin de cumplir con acreditar los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para que un Instrumento Financiero Derivado califique como de cobertura, se requiere contar desde el inicio de esta con la documentación necesaria que identifique, entre otros, la partida cubierta o transacción, esto es, los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, así como la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas, debiéndose documentar también la política de gestión de riesgos de la empresa, en la que se hayan definido los objetivos y procedimientos que le permitan tener un resultado previsible de la operación con derivados, así como la actuación de las partes contratantes del Instrumento Financiero Derivado. En resumen, sustentar fehacientemente la realización de la operación que se afirma se celebró, considerando los aspectos mínimos que se establecen en la norma.

Que la necesidad de contar desde el inicio de la contratación de los Instrumentos Financieros Derivados con la documentación necesaria, ha sido establecida por este Tribunal en la Resolución N° en la que se indicó que *“(…) los objetivos y el propósito del uso de instrumentos financieros derivados deben estar debidamente documentados a fin de poder corroborar que la contratación del instrumento financiero derivado buscaba reducir o eliminar una amenaza puntual en el mantenimiento de la fuente de renta gravada (...)”*.

Que esta necesidad de documentar los precitados aspectos va en línea de lo dispuesto en el numeral 2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta de calificar un Instrumento Financiero Derivado con fines de cobertura cuando se trata de los riesgos generales del negocio, por cuanto se exige que: *“Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad”*.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04335-9-2014 se señaló que la operación de cobertura (mercado de derivados) constituye conjuntamente con la operación de subyacente (mercado al contado o spot), la materia imponible, en tanto el resultado esperado como consecuencia del desarrollo de este último, se verá complementado con los resultados del primero, esto es, el resultado esperado se obtendrá no solo

⁵⁶ [http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006_nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/20f129c4e0f22d0_4052574200063d32f/\\$FILE/02282.PDF](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006_nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/20f129c4e0f22d0_4052574200063d32f/$FILE/02282.PDF)



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

de la liquidación del mercado al contado por la operación del subyacente, sino también de la liquidación del mercado de derivados. Lo dicho permite afirmar que la contratación de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura pretende cubrir los riesgos a que se enfrentan las actividades empresariales y, por lo tanto, dentro de la hipótesis de incidencia del elemento objetivo de la Ley del Impuesto a la Renta, se relaciona con la obtención de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, de lo que se puede concluir que la renta gravada proveniente del resultado de la utilización de tales instrumentos es generada por la propia empresa en el desarrollo de su actividad.

Análisis del reparo

Que ahora bien, corresponde en el caso de autos determinar si procede la disminución de ingresos por pérdidas en instrumentos financieros derivados no acreditados por la recurrente, debiéndose analizar para tal efecto si cumplió con acreditar fehacientemente la realización de las operaciones de instrumentos financieros derivados (IFD) de cobertura sobre las que se sustentaría la referida pérdida, según alega.

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización⁵⁷ (fojas 3072 y 3073), la recurrente se dedica a la comercialización de concentrados, actuando como *trader minero*.

Que asimismo, conforme lo ha manifestado la propia recurrente, comercializa minerales adquiridos de empresas nacionales, para lo cual celebra contratos de compra donde pacta el valor de la transacción en base a un precio de cotización que los bienes tendrán en una fecha futura, y luego coloca dichos bienes mediante un contrato de venta con un cliente, cuyo precio se establecerá según las prácticas del mercado en el que se realicen, es decir, los precios de compra y de venta se pactan en función a variables que no son conocidas al momento que se suscriben los aludidos contratos, y debido a las constantes fluctuaciones se genera un riesgo que podría afectar los resultados de las operaciones de compra y de venta de los citados productos; por lo que, a fin de cubrir el riesgo de estas fluctuaciones alega que suscribió contratos derivados de cobertura que califican como *forwards* si se analizan independientemente, pero que analizados de manera conjunta constituyen *swaps*, para de esa manera asegurarse que los márgenes de ganancia eran obtenidos exclusivamente sobre la base de su capacidad de negociación, lo que en rigor, resulta razonable considerando el tipo de actividades que aquella desarrolla.

Que así, la recurrente asevera que celebró contratos derivados con Glencore International AG (*Hedge Agreement*) en mercados "*over the counter*", a fin de otorgarle cobertura a sus productos (zinc, plomo, oro y plata) en el London Metal Exchange (LME), precisando que solo tomó como referencia las cotizaciones publicadas por dicha entidad, y que la contraparte en sus transacciones con instrumentos financieros derivados fue la referida empresa no domiciliada Glencore International AG, con quien se realizaron operaciones extrabursátiles.

Que sobre el particular, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012, 11394-4-2021 y 09441-10-2022⁵⁸, se analizó el "*Hedge Agreement*" (Contrato de Cobertura) de 1 de agosto de 1995⁵⁹, celebrado entre Glencore International AG, quien actuaría como agente de bolsa, y la recurrente en condición de poderdante, referido a la prestación de servicios de cobertura de zinc y plomo en la Bolsa de Metales de Londres y de oro y plata en el Mercado Aurífero de Londres, señalándose que las partes acordaron que, en base a las instrucciones que se le impartían, la no domiciliada podría comprar y/o vender en representación de la recurrente zinc, plomo, oro y/o plata en los citados mercados, precisándose que estas transacciones debían permitir la cobertura de las operaciones con relación a los minerales; que las cuentas de diferencia debían ser canceladas por ambas partes en dólares de los Estados Unidos vía transferencia telegráfica, de conformidad con las instrucciones escritas impartidas por parte de quien recibe

⁵⁷ Correspondiente al ejercicio 2010.

⁵⁸ Emitidas a la misma recurrente, respecto a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, por un reparo similar al de autos.

⁵⁹ El cual no obra en el expediente elevado a la presente instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

el dinero; que estas cuentas debían cancelarse luego del cierre de una operación, cada tres meses o en la forma en que acuerden las partes; que _____ confirmaría por escrito, en el mismo día, aquella operación u operaciones que hubiera realizado en su nombre y al final de cada mes calendario confirmaría todas las operaciones que hubiera llevado a cabo durante el mes, mientras que la recurrente le devolvería una copia firmada de esta confirmación; y, que además se pactó el pago de una comisión a ser cancelada al final de cada mes calendario.

Que a su vez, de la copia del Dictamen de Auditoría emitido por la firma Deloitte, en el que se dejó constancia de haberse auditado los estados financieros por los años terminados al 31 de diciembre de 2009 y 2010, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en el Perú (fojas 2923 a 2955), se advierte que en las Notas a los Estados Financieros N° 1⁶⁰ (fojas 2946 y 2947), se alude que la recurrente tiene suscritos diversos contratos de compra y venta de concentrados de zinc, plomo, cobre y estaño, y establecen el derecho para adquirir o la obligación para vender una cierta cantidad de toneladas de tales minerales durante su vigencia, así como la opción del comprador de elegir el mes de cotización que, según precios internacionales, sería utilizado para valorizar los contenidos pagables del concentrado vendido o comprado, al momento de emitir las liquidaciones provisionales y finales que corresponda. Asimismo, se menciona que por cada compromiso relacionado a los contratos de compra y venta de concentrados de mineral, la recurrente suscribió contratos de cobertura con _____ con el fin de reducir el riesgo de variaciones en los precios de los metales contenidos en los concentrados de mineral que comercializa, considerando como mercado referente el _____ (para los metales de zinc, cobre, estaño y plomo) y el _____ (para los metales de oro y plata); además, en cada operación se fija la cantidad, calidad y precio de compra y/o venta de los minerales.

Que por consiguiente, a efecto de caracterizar las transacciones bajo análisis como de cobertura, es necesario que se demuestre a través de la documentación correspondiente, conforme lo ordena el numeral 3 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que el apoderado

había efectivamente realizado las operaciones con instrumentos financieros derivados, independientemente de si se negociaron en un mecanismo centralizado de negociación o si se trataban de operaciones extrabursátiles, en concordancia con lo establecido por los numerales 13 y 14 de la Quincuagésimo Segunda Disposición Transitoria y Final de la misma Ley del Impuesto a la Renta, que prevén que un instrumento financiero derivado (IFD) se considerará celebrado en un mercado reconocido y, por ende, de cobertura, si dichas operaciones son realizadas en un mecanismo centralizado de negociación como el _____ (LME), o fuera de un mecanismo centralizado de negociación, como los contratos *over the counter* (OTC), en cuyo caso para que sean considerados con fines de cobertura, tales operaciones se deben realizar a precios que sean de conocimiento público y publicados en un medio impreso o electrónico de amplia difusión, cuya fuente sea una autoridad pública o una institución reconocida y/o supervisada en el mercado correspondiente.

Que el referido contrato de cobertura únicamente establece el marco normativo sobre el cual se realizarían las operaciones, mientras que el aludido dictamen de auditoría solo da cuenta que

según dicho contrato, concretaría operaciones de cobertura con el fin de reducir el riesgo por las variaciones en los precios de los *commodities* transados y que en cada operación se fijaría la cantidad, calidad y precio de compra y/o venta de los minerales; sin embargo, el contenido de tales documentos no acredita la efectiva realización de las operaciones de cobertura, pues para ello debe contarse con el sustento que respalde lo que en el contrato y dictamen se indican.

Que al respecto, la recurrente presentó adicionalmente la siguiente documentación: i) Facturas por la compra y la venta de concentrados de mineral en el mercado *spot*; ii) Notas de débito y crédito respecto de las mismas facturas por ajustes en el valor de los referidos concentrados; iii) Liquidaciones provisionales y finales relacionadas a las facturas y notas de débito y crédito antes mencionadas; iv) Asientos contables de las coberturas; v) Reportes denominados "*Contractual DAS*" y "*Contractual DA Report*", que contienen

⁶⁰ Denominada "*Identificación de la compañía y actividad económica*".



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

información concerniente a las operaciones de compra y de venta, así como los importes liquidados; vi) Reportes ; vii) Órdenes de compra y de entrega en el mercado *spot*; viii) Contrato de compra-venta de concentrados de cobre celebrado entre la recurrente y y las empresas mineras ; ix) Contratos celebrados entre

emitida por xi) Carta de 4 de marzo de 2014 (fojas 1898 a 1910, 1961 a 2066 y 3914 a 4238).

Que sin embargo, de la revisión efectuada a los documentos antes descritos, se tiene que de ellos no es posible establecer fehacientemente la existencia de las operaciones que supuestamente habría realizado en los mercados de derivados, apreciándose que se trata de documentación referida a las transacciones efectuadas en el mercado físico o *spot*, así como de documentación interna y contable elaborada por la propia recurrente y por el referido intermediario, los cuales no permiten corroborar las actividades realizadas en dichos mercados de derivados, ni acreditar que estas operaciones se hayan efectuado y, por tanto, su resultado, lo que es materia de controversia.

Que es más, al tratarse de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, la recurrente debía contar desde el inicio de los mismos con documentación suficiente que identificara los activos, bienes y obligaciones específicas que recibirían la cobertura, así como la cantidad, monto, plazos, precios y demás características a ser cubiertas; también debía tener una política clara de la gestión de riesgos donde se encontraran definidos los objetivos y procedimientos que le permitiesen obtener un resultado previsible de las operaciones con derivados. Todo ello, con el fin de poder corroborar que la contratación de estos instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, buscaba en efecto reducir, eliminar o evitar una amenaza puntual para la empresa que incidiera en el mantenimiento de la fuente generadora de renta, o cuyo resultado impactara en la generación de rentas gravadas, lo que no hizo.

Que el hecho que en la citada Carta de 4 de marzo de 2014 (fojas 3914 y 3915), comunique a la Administración, que es ella la empresa a través de la cual la recurrente debía cubrir sus transacciones de petróleo y metales en el mercado de derivados, y que ha suscrito cada una de dichas transacciones de derivados solicitadas por la recurrente, tampoco acredita la realización de las operaciones materia de cuestionamiento. Asimismo, si bien afirma que recibió instrucciones de la recurrente por correo electrónico y fax indicándole los elementos principales de cada transacción de cobertura, como posición de compra o venta, períodos de cotización, entre otros, cabe señalar que no obra en autos copias de la reproducción de dicho correo y fax⁶⁴.

Que ahora bien, con escrito presentado en la tramitación de la apelación, la recurrente adjunta copia del "*Hedge Agreement*" (Contrato de Cobertura) de 5 de febrero de 2008 (fojas 4544 a 4549), señalando que este es un nuevo contrato en el cual se establece que Glencore International AG debe actuar como contraparte suya en cada operación de cobertura, el mismo que se verifica constituye un medio probatorio extemporáneo⁶⁵. Sin embargo, teniendo en cuenta que la Resolución de Determinación Nº

⁶¹ Documento que se da cuenta de su presentación en el Punto 3 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 3131).

⁶² Documento que se da cuenta de su presentación en el Punto 3 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 3131).

⁶³ Documento que se da cuenta de su presentación en el Punto 3 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 3131).

⁶⁴ Sin perjuicio de ello, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11394-4-2021, en la que se analizó un reparo similar al de autos, con relación a la misma recurrente, respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se determinó que los fax y correos electrónicos presentados por ésta con los que pretendía acreditar sus operaciones de derivados con cobertura, solo contenían datos de los contratos de compra y de venta en el mercado *spot*, detallándose el contrato, la calidad, la cantidad, la cotización pactada, entre otros.

⁶⁵ En esta instancia se presenta el Contrato de Cobertura de 5 de febrero de 2008 en inglés debidamente suscrito por las partes, sin que ello se hubiera proporcionado en etapa de fiscalización y en la etapa de reclamación.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

(fojas 3831 a 3834), no contiene un importe por pagar sino un menor saldo a favor de la recurrente, y a efecto de salvaguardar el derecho de defensa de ésta, se procede a admitir el mencionado medio probatorio, al amparo del artículo 148 del Código Tributario⁶⁶.

Que de la revisión efectuada al Contrato de Cobertura de 5 de febrero de 2008⁶⁷, se aprecia que se comprometió a actuar como contraparte de la recurrente en las transacciones que se celebrarían para cubrir los riesgos que surgen de las fluctuaciones en el precio de los metales, de conformidad con las instrucciones de ésta, tomando como términos de referencia los precios de las transacciones de la Bolsa de Metales de Londres (LME), la Asociación del Mercado de Metales Preciosos de Londres (LBMA) y la Bolsa de Commodities de Nueva York (COMEX). Así, para cada transacción comercial, la recurrente debía informar a [redacted] acerca de la cantidad y tipo de metal comprado del proveedor o vendido al cliente indicando el período de cotización acordado para el metal. Por su parte, [redacted] debía liquidar con la recurrente la transacción celebrada una vez que hubiera concluido el período de cotización, crear una cuenta del monto de diferencia, enviar a la recurrente en forma mensual información de todas las cuentas del monto de diferencia, y realizar abonos o débitos a la recurrente en forma total e inmediata en las cuentas del monto de diferencia. Se advierte que se encuentra suscrito el 5 de febrero de 2008, y se menciona que continuaría en vigor durante un período indeterminado a menos que cualquiera de las partes quisiera resolverlo.

Que no obstante, lo señalado en el citado contrato solo muestra un procedimiento general que la recurrente y [redacted] seguirían respecto a la cobertura de los minerales comercializados, mas no sustenta la efectiva realización de las operaciones de cobertura, no habiendo la recurrente acompañado ninguna documentación que permita identificar los aspectos a que se refiere el numeral 3 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a los instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, conforme se ha explicado en los considerandos precedentes, y que con el referido medio probatorio antes mencionado tampoco se ha cumplido.

Que además, la recurrente no ha acreditado con la debida documentación las instrucciones que supuestamente debía impartirle a [redacted] para la realización de las transacciones que permitirían la cobertura de las operaciones. También es preciso acotar que la recurrente no ha proporcionado los medios probatorios que permitan verificar que los precios fijados en las fechas de negociación de los instrumentos financieros derivados correspondan a los precios publicados por la Bolsa de Metales de Londres (LME) u otra institución reconocida y/o supervisada en el mercado respectivo o autoridad pública, pese a que alega que tomó como referencia los precios de estos mercados. Asimismo, el hecho que en este nuevo contrato se califique a [redacted] como contraparte de la recurrente, no enerva las conclusiones arribadas anteriormente, por cuanto, como se reitera, no se ha acreditado la fehaciencia de las operaciones de derivados de cobertura⁶⁸.

⁶⁶ Según el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1421, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo aquellas pruebas por las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa o si el deudor tributario acredita la cancelación del monto impugnado vinculado con tales pruebas; lo que no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

⁶⁷ En inglés (fojas 4544 a 4549) y en español (fojas 1953 a 1960).

⁶⁸ Cabe señalar que obran en autos copia del documento Modificación Nº 1 al Contrato de Cobertura de 5 de febrero de 2008 (fojas 1949 a 1951), en el cual se añade al estaño como metal comercializado, así como los documentos "Addendum Nº 5 to the Contract Nº [redacted] de 31 de enero de 2010, "Contract Nº [redacted] de 12 de enero de 2010, "Amendment Nº 1 to the Contract Nº [redacted]-P" de 2 octubre de 2010, "Amendment Nº 4 to Contract Nº [redacted] de 2 de octubre de 2010, "Amendment Nº 1 to Contract Nº [redacted] de 2 de octubre de 2010, "Addendum Nº 47 to Contract Nº [redacted] de 22 de julio de 2010, "Addendum Nº 46 to Contract Nº [redacted] de 22 de julio de 2010, "Addendum Nº 64 to Contract Nº [redacted] de 21 de diciembre de 2010 (fojas 1911 a 1920 y 1926 a 1948), los cuales además de representar solo un acuerdo de voluntades, se encuentran en idioma inglés. Al respecto, el



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que tomando en cuenta el criterio contenido en las aludidas Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012, 11394-4-2021 y 09441-10-2022, emitidas a la recurrente respecto a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 a 2007, por un reparo similar al de autos, era de cargo de la recurrente acreditar las operaciones que generaron los cargos y abonos a los resultados que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio materia de acotación, pues esta debía establecer de manera objetiva, que los importes contabilizados correspondían en cada caso a un resultado derivado de una operación de un instrumento financiero derivado⁶⁹, más aún si en el presente ejercicio fiscalizado (2010) existía una regulación específica respecto a los instrumentos financieros derivados que detallaba los requisitos que debían de cumplirse para que se considere una operación con fines de cobertura, lo cual no fue cumplido por la recurrente.

Que de esta manera, si bien resulta razonable que una empresa comercializadora de concentrados mineros, como la recurrente, quiera cubrirse del riesgo que representa la volatilidad del precio de los *commodities*; esta decisión de cobertura en el ámbito de los Instrumentos Financieros Derivados, debe encontrarse debidamente documentada, con identificación clara de los riesgos cubiertos y el impacto que dichos riesgos tendrán en la generación de rentas gravadas; detallando la medición de tales riesgos, su gestión y control durante el tiempo que está vigente el contrato, el margen que espera ser cubierto, entre otros, lo que no ha sido acreditado por la recurrente, no siendo suficiente la simple alegación de los riesgos de fluctuación de los precios de los *commodities* en el negocio que desarrolla.

Que tal sentido, la recurrente no cumplió con acreditar la fehaciencia de las operaciones que sustentarian los resultados contabilizados sea que actuó en calidad de intermediario o como contraparte, por lo tanto, la pérdida materia de análisis no es deducible; por lo que, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el numeral 1 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, otorga la calidad de mercado reconocido a la utilización de precios o cotizaciones de minerales publicados por el , por lo que no requería llevar a cabo las operaciones en el mercado de Londres y no tendría que demostrar la efectiva realización de estas en el mercado de derivados; cabe señalar que de acuerdo con los numerales 13 y 14 de la Quincuagésimo Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, aunque la recurrente realizara operaciones extrabursátiles, ello no la eximía de aportar la documentación que permita identificar los elementos de una operación de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, los mismos que se encuentran establecidos en el numeral 3 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre todo si afirma que tomó como referencia los precios de la a efecto de considerar con fines de cobertura sus operaciones de instrumentos financieros derivados en un mercado reconocido, lo cual tampoco cumplió con acreditar con los medios probatorios respectivos, demostrando que los precios fijados en las fechas de negociación de los instrumentos financieros derivados correspondan a los precios publicados por la

Que en cuanto a la supuesta vulneración a la libertad contractual de la recurrente, debe mencionarse que el reparo efectuado por la Administración no ha limitado el ejercicio de este derecho, dado que en autos no

artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley Nº 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.

⁶⁹ No está demás agregar que, si bien la recurrente en el procedimiento de fiscalización invocó un informe emitido por la Universidad del Pacífico, el mismo no fue presentado. Sin perjuicio de ello, en las citadas Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012 y 11394-4-2021, en las que se evaluó un Análisis de las operaciones de cobertura en la comercialización de mineras y petróleo, y un Informe de 3 de marzo de 2006, emitidos por la referida universidad, este Colegiado señaló que tales documentos solo daban cuenta de la suscripción de contratos por agenciamiento entre la recurrente y Glencore International AG, así como del procedimiento que se seguiría respecto a las adquisiciones o ventas y la estrategia para cubrir el precio de los metales materia de comercialización, mas no acreditaban la realización de las operaciones de cobertura en los mercados de derivados.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

se ha cuestionado el contenido de los Contratos de 1 de agosto de 1995 y 5 de febrero de 2008⁷⁰, sino el hecho que la recurrente no sustentó documentariamente que la contabilización de los gastos en la Cuenta

– Cobertura de Minerales / Petróleo corresponden al resultado de operaciones con Instrumentos Financieros Derivados con fines de cobertura, lo cual es una situación diferente que es atribuible a ella misma. A su vez, el hecho que la Administración señalara en la resolución apelada que resulta contradictorio sostener que por unos años las operaciones de la recurrente con su vinculada se desarrollaban como intermediación y por otros años como contrapartida, a pesar que su actividad económica es la misma en todos los ejercicios auditados, tampoco implica que se atente contra la aludida libertad contractual, puesto que este comentario únicamente obedece al análisis realizado por la Administración en base a los propios argumentos dados por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, cuando esta explicó que en el contrato de cobertura la entidad vinculada era Glencore International AG quien fungía como agente suya y contraparte, lo que en todo caso es una contradicción de la recurrente, lo que fue advertido por la Administración.

Que sobre la invocación efectuada por la recurrente a los artículos 168, 1352, 1361 y 1362 del Código Civil, así como a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 57-3-2000, es oportuno indicar que la Administración no se ha apartado de los citados dispositivos legales para interpretar el contrato, debiendo reiterarse que el reparo se fundamenta en que la recurrente no acreditó las operaciones de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura que motivaron la pérdida deducida a sus ingresos, no habiendo la Administración exigido la presentación de contratos escritos por cada acuerdo llevado a cabo entre partes vinculadas, como alega la recurrente, sino de evidencias de las operaciones respecto al mercado de derivados. En cuanto a la anotada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 57-3-2000, se refiere a un caso en que este Colegiado confirmó un reparo por operaciones no fehacientes, al establecer que si bien para la deducción de gastos no es exigible que las operaciones tengan contratos escritos, si resulta necesario tratándose de prestación de servicios que se presenten informes u otra documentación que evidencien la prestación de los servicios; por lo que, no se advierte que dicha resolución se oponga al criterio de esta instancia.

Que con relación a que en la resolución apelada se reproducen los criterios expuestos en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012, a pesar que ésta fue impugnada judicialmente por no haberse meritado medios probatorios que no llegaron al Tribunal Fiscal, y porque no son aplicables dichos criterios por corresponder a ejercicios anteriores al 2007, corresponde señalar que la glosa a los citados criterios constituye una referencia adicional efectuada por la Administración en la resolución apelada para la emisión de su pronunciamiento, los cuales además no se contraponen a la legislación vigente para la formulación del reparo; asimismo, se verifica que en la resolución apelada la Administración basó su pronunciamiento en las bases legales respectivas, los medios probatorios proporcionados por la recurrente, así como en las omisiones y contradicciones de ésta, siendo un error material que haya transcrito una disposición del ratio de eficacia, pues de la misma resolución no se aprecia que hubiese exigido su cumplimiento.

Que sin perjuicio de ello, en cuanto a la impugnación judicial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012, cabe destacar que de conformidad con los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444⁷¹, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En el presente caso, no se ha acreditado la nulidad de la aludida Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012, y aun cuando eso ocurriera, como se reitera el pronunciamiento de la resolución apelada se encuentra conforme a ley en tanto motivó su pronunciamiento en las bases legales respectivas, los medios probatorios proporcionados por la recurrente, así como en las omisiones y contradicciones halladas, constituyendo una referencia adicional el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18323-3-2012.

⁷⁰ Lo que no obsta a que dichos contratos hubiesen tenido un mayor detalle de los distintos aspectos de los instrumentos financieros derivados.

⁷¹ Aplicables al caso de autos.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

2.5. Provisión de cobranza dudosa no sustentada – Ejercicios 2010 y 2011

Que de los Anexos Nº 02 de las Resoluciones de Determinación Nº _____ y (fojas 3828 y 3832), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011, por los importes de S/ 36 902 885,00 y S/ 4 932 650,12, por provisiones de cobranza dudosa no sustentadas. En dichos anexos, se glosa como bases legales el primer párrafo e inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de dicha Ley; y, se señala como sustento del reparo el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ y el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ respectivamente.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene en cuanto a la provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2010, que de conformidad con el literal a) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye un error que la Administración considere que solo cuando se agote el patrimonio de _____, puede declararse en quiebra a dicha empresa y declararse a su vez la incobrabilidad de sus deudas, para recién en ese momento proceda efectuarse la deducción de las provisiones de cobranza dudosa que al respecto hubieran realizados sus empresas acreedoras, toda vez que la existencia de dificultades financieras del referido deudor, por sí misma condiciona la realización de dichas provisiones, así como su deducción para efectos del Impuesto a la Renta, lo que se encuentra acreditado con la existencia del procedimiento concursal seguido a _____.

Que indica que en la Directiva Nº _____ de 19 de agosto de 1999, la SUNAT determinó que uno de los medios para demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, era la comprobación realizada por la Comisión de Reestructuración Patrimonial del INDECOPI, para efecto de declarar el estado de insolvencia de éste; por lo que, el hecho que _____ haya sido objeto de un procedimiento concursal ordinario, implica la existencia de un elemento objetivo que revela que dicha empresa deudora atraviesa dificultades financieras que suponen un riesgo de incobrabilidad de sus acreedores. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 07844-3-2012 y 06911-3-2010, alegando que si bien fueron emitidas durante la vigencia de la derogada Ley de Reestructuración Patrimonial, son aplicables a su caso dado que la finalidad del procedimiento concursal es demostrar que una determinada empresa no se encuentra en la capacidad financiera para cumplir con el pago de sus deudas.

Que cuestiona que la Administración estime de manera equivocada que las medidas cautelares de embargo califican como deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a las que se refiere el literal (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Señala que la acción judicial iniciada por su empresa tenía como finalidad salvaguardar su derecho de cobro respecto a las deudas pendientes de pago de _____ ejerciendo acciones válidas a través de medidas cautelares sobre los bienes de dicho deudor; por lo que, tales medidas no tienen la naturaleza de una garantía real, habiendo la Administración utilizado una figura jurídica inaplicable a su caso a fin de desvirtuar la provisión de cobranza dudosa.

Que añade que no solo es incorrecta la afirmación de la Administración de que la deuda objeto de provisión se encontraba garantizada con la interposición de medidas cautelares, sino que además es contraria a los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que la mencionada normativa establece que para efectuar la provisión por cuentas de cobranza dudosa, se requiere demostrar la morosidad del deudor mediante el inicio del proceso judicial de cobranza que contrae precisamente la formulación de medidas cautelares como consecuencia de la prosecución de dicho proceso. Refiere que si bien obtuvo medidas cautelares para salvaguardar su derecho de cobro, en aplicación del numeral 6 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal, éstas no podían ejecutarse al encontrarse _____ en un procedimiento concursal, por lo tanto, tales medidas



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

no garantizaban la acreencia y tan solo le otorgaban un tercer orden de preferencia en el pago de los créditos conforme a lo dispuesto por el artículo 42 de la aludida Ley General del Sistema Concursal.

Que manifiesta que la Administración descalifica sus acreencias como cobranza dudosa afirmando que se ha renovado o prorrogado las deudas con [redacted] no obstante, en la resolución apelada ella misma reconoce que no se llegó a ejecutar el refinanciamiento de dichas deudas por haber ingresado [redacted] a un procedimiento concursal. Precisa que no le son aplicables el literal (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 5 del inciso f) del artículo 21 de su Reglamento respecto a las deudas objeto de renovación, y que conforme lo señala la propia Administración solo existieron intenciones de [redacted] para refinanciar sus deudas, más no un refinanciamiento efectivo.

Que explica que en el texto del documento denominado "*Resumen de Términos y Condiciones para la Refinanciamiento de Obligaciones de [redacted]*", se establecen ciertas condiciones para que el acuerdo tenga vigencia y surta efectos, las cuales no fueron cumplidas; asimismo, se estipula de forma expresa que si [redacted] es sometida a un concurso ordinario, la ejecución de las obligaciones asumidas en el acuerdo quedarán sujetas a condición suspensiva de que la Junta de Acreedores las incluya dentro del Plan de Reestructuración. En ese sentido, considerando que no se llegó a ningún acuerdo de refinanciamiento con [redacted] y, aun cuando se hubiese llevado a cabo dicho refinanciamiento, al haberse publicado el 16 de agosto de 2010 en el Diario Oficial "*El Peruano*" el aviso de sometimiento de [redacted] a un procedimiento concursal ordinario, esto es, con posterioridad al referido acuerdo, era previsible el riesgo de incobrabilidad de la supuesta deuda refinanciada y, por consiguiente, deducible la provisión.

Que arguye respecto a la provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2011, que el contrato de cesión de derechos celebrado con [redacted] tuvo por objeto que ésta le cediera sus acreencias con el propósito de que su empresa obtenga una mayor participación en el procedimiento concursal ordinario de [redacted] y, en específico, una mayor participación en el destino de dicha empresa, con el fin de obtener beneficios económicos futuros en caso se decidiese su reestructuración, conforme se establece en la cláusula 1.7 del precitado contrato; por lo que, de ningún modo dicho contrato tuvo como finalidad proporcionar nuevos créditos a [redacted], como sostiene erróneamente la Administración. Así, el importe que se comprometió a pagar a [redacted] por la aludida cesión de créditos, es deducible al resultar causal a la fuente generadora de renta, en aplicación del principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sostiene que este Tribunal en su jurisprudencia, admite la existencia de causalidad en la obtención de control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, o el aseguramiento o mantenimiento de relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04757-2-2005, 07525-2-2005 y 03540-4-2007.

Que refiere que no procede la adición de la provisión de cobranza dudosa por intereses moratorios devengados en el ejercicio 2011, dado que en dicho ejercicio reconoció indebidamente como ingresos a estos intereses provenientes de las deudas de [redacted] de los ejercicios 2008 y 2009, tal como se aprecia de las copias del Libro Mayor presentadas en la etapa de reclamación y, en consecuencia, correspondía que los anotados ingresos fueron extornados de la declaración jurada. Aduce que si bien el extorno se materializó a través de una provisión de cobranza dudosa, este hecho no puede llevar a la Administración a requerirle que dicha provisión deba ser adicionada a la declaración jurada, ya que conllevaría a obligarla a tributar sobre ingresos no devengados en el ejercicio 2011, máxime si reconoce que los intereses no se habrían devengado, no pudiendo una formalidad contable desconocer el derecho sustantivo que le asiste, salvo que así se haya establecido expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, que no es el caso.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que con escrito de alegatos⁷², acota respecto a la provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2010, que del numeral 24.1 del artículo 24 y numeral 26.1 del artículo 26 de la Ley General del Sistema Concursal, se desprende que para que un procedimiento concursal ordinario pueda ser iniciado, tanto por el deudor como por sus acreedores, se requiere que dicho deudor tenga más de un tercio de sus obligaciones vencidas e impagas por un período mayor a 30 días calendario y que superen el equivalente a 50 UIT, o pérdidas acumuladas superiores a dos tercios de su capital ganado; por lo que, resulta evidente que cuando la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispone el inicio de un procedimiento concursal ordinario, está reconociendo que el deudor tiene dificultades financieras que hacen previsible el riesgo de cobrabilidad de las acreencias, y que dicho criterio ha sido adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº las cuales fueron citadas anteriormente en su escrito de apelación.

Que indica que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10796-2-2013 invocada por la Administración en el informe oral, no es aplicable a su caso por cuanto está referida a un deudor sometido a un procedimiento concursal preventivo que tiene por objeto lograr el refinanciamiento de las deudas ante la falta de liquidez, sin que sea necesario acreditar la insolvencia del mencionado deudor y, por el contrario, este procedimiento busca evitar que dicha insolvencia ocurra. Añade que el criterio contenido en la referida resolución es distinto al caso de un deudor sometido a un procedimiento concursal ordinario, pues en éste existen circunstancias probadas de insolvencia.

Que argumenta que los acuerdos contenidos en el "*Resumen de Términos y Condiciones para la Refinanciamiento de Obligaciones de* ", estaban sometidos a la condición suspensiva de que la Junta de Acreedores incluya las deudas en el Plan de Reestructuración; siendo que, como lo ha reconocido la Administración y es de conocimiento público, se encuentra sometida a una liquidación y no a una reestructuración; por lo que, no resulta posible que se cumpliera con la condición suspensiva de que las deudas contenidas en el "*Resumen de Términos y Condiciones para la Refinanciamiento de Obligaciones de* " sean incluidas en un Plan de Reestructuración, toda vez que dicho documento solo puede ser aprobado si se opta por una reestructuración y no por una liquidación. En consecuencia, queda acreditado que el citado "*Resumen de Términos y Condiciones para la Refinanciamiento de Obligaciones de* " no surtió efecto, razón por la que no prorrogaron el plazo de la deuda que .. tenía con su empresa y, en el supuesto negado, que se considere que tales convenios no estaban sujetos a condición suspensiva, de igual manera no podrían tener efecto alguno, debido a que en un procedimiento concursal de reestructuración las decisiones de pago se someten al Plan de Reestructuración que aprueba la Junta de Acreedores, y no la que acuerden o convengan individualmente el deudor o acreedor, resultando que la aprobación de dicho plan no hubiera desvirtuado el hecho de que . mantenía dificultades financieras y consecuentemente el riesgo de incobrabilidad de sus deudas.

Que reitera que las medidas cautelares se emplearon para salvaguardar su derecho de cobro, pero no constituyen derechos reales de garantía, los cuales se encuentran regulados en los artículos 1055 a 1131 del Código Civil; en tal sentido, no resulta pertinente la glosa al literal (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuada por la Administración, e incluso en el supuesto negado que dicha norma aludiese a las medidas cautelares como garantías, estas no podrían otorgar cobertura a los adeudos y mucho menos hacerles perder su carácter de incobrable, dado que en virtud del numeral 6 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal, declarada la situación del concurso, su empresa se encontraba imposibilitada de ejecutar bienes del deudor afectados por garantías.

Que también, repite los argumentos vertidos en el recurso de apelación respecto a la causalidad de la provisión de cobranza dudosa por la adquisición de los créditos cedidos por . y puntualiza con relación a la provisión de cobranza dudosa por intereses moratorios, que realizó dicha provisión con el propósito financiero de compensar los ingresos indebidamente reconocidos en el ejercicio 2011 por concepto de los intereses a efecto de neutralizarlos; siendo así, esta provisión busca

⁷² De fojas 4583 a 4591.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

dejar sin efecto ingresos reconocidos en dicho ejercicio, los cuales conforme fueron reconocidos por la Administración no se devengaron en el referido ejercicio 2011 y, en tal virtud, la provisión o el ajuste realizado no califica como cobranza dudosa.

Que menciona que en el escrito de respuesta al Requerimiento Nº [redacted] expuso que la provisión de cobranza dudosa por intereses moratorios se generó para ajustar los ingresos por los intereses reconocidos en ejercicio 2011, lo que reiteró en la etapa de reclamación, indicando que no procedía que se adicione la provisión que buscaba neutralizar tal efecto, toda vez que de efectuarse estaría reconociendo ingresos por intereses que no se devengaron en el ejercicio 2011. Además, aduce que en la misma etapa de reclamación presentó un análisis de su Libro Mayor donde demuestra que reconoció ingresos por los intereses, los cuales fueron "neteados" a través de la provisión; por lo que, solicita que este Tribunal levante la presente observación, dado que no tiene como fundamento la incobrabilidad del adeudo, sino neutralizar un ingreso indebidamente registrado.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración señala respecto a la provisión de cobranza dudosa por concepto de "Prov. Cobranza Dudosa Doe Run" correspondiente al ejercicio 2010, que de la documentación presentada por la recurrente, así como de las normas tributarias y concursales, no se puede calificar de incobrable las deudas que [redacted] .. mantiene con la recurrente, por el hecho que dicha empresa haya ingresado a un proceso concursal en el 2010, puesto que ello implicaba dos posibilidades; por un lado, que ésta se someta a un Plan de Reestructuración en el que debía establecerse las condiciones referidas a la exigibilidad de todas sus obligaciones comprendidas en el citado procedimiento y establecer un cronograma de pago de las mismas; o, por otro, que optara por la disolución y liquidación de la empresa, en cuyo caso igualmente se retomaba la exigibilidad de todas sus obligaciones y se iniciaban los pagos de los créditos reconocidos por el INDECOP, entre los que se encontraban los de la recurrente, conforme al orden de preferencia dispuesto en el artículo 42 de la Ley General del Sistema Concursal. Por lo tanto, únicamente cuando se agote el patrimonio de [redacted] se le podrá declarar a ésta en quiebra y declararse a su vez la incobrabilidad de sus deudas, situación que no se ha presentado en los ejercicios 2010 y 2011.

Que agrega que, por el contrario, [redacted] se encuentra en un proceso de liquidación en marcha, lo que significa que en ningún momento ha dejado de operar, e implica para los acreedores que conseguirán mayores ingresos u obtendrán un mayor valor de transferencia de los activos, haciendo viable la recuperación de sus créditos. Además, con la declaración de disolución y liquidación de

todas las obligaciones de pago de dicha empresa retomaron su exigibilidad; por lo que, carece de sustento que las obligaciones de esta empresa resultaban incobrables en los ejercicios 2010 y 2011.

Que destaca que en atención al artículo 89 de la Ley General del Sistema Concursal, que dispone que para el pago de los acreedores de tercer orden se aplicarán los bienes que garantizan su crédito; en el caso de la recurrente, conforme ella misma lo ha acreditado, le ha sido reconocido un crédito por un importe de U\$ 13 054 743,67 por concepto de capital, al cual le corresponde el tercer orden de preferencia hasta por la suma de U\$ 6 448 370,11 y a la diferencia el quinto orden; precisando que la referida norma no hace alusión a que deba tratarse de un derecho real de garantía y, por lo tanto, como se sostuvo en el procedimiento de fiscalización, existe la posibilidad de cobrar las deudas haciendo efectivas las medidas cautelares de embargo en forma de inscripción trabadas sobre los bienes de propiedad de Doe Run Perú S.R.L., que fueron concedidas mediante las resoluciones judiciales respectivas, desestimándose así la calificación de incobrable de dichas deudas desde el ejercicio 2010.

Que alega que existen cartas cursadas entre la recurrente y [redacted] a través de las cuales ambas se ponen de acuerdo con relación al refinanciamiento de las deudas, habiendo la recurrente manifestado su conformidad y firma, lo que constituye prueba indubitable de que aceptó la reprogramación del pago de tales deudas en el ejercicio 2010 y sustento legal para no ser calificada como incobrables.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Precisa que el hecho que no se hubiera ejecutado el refinanciamiento a que se refiere el "Resumen de Términos y Condiciones" ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de ("DRP"), por haber ingresado a un proceso concursal, tampoco sustenta la provisión de cobranza dudosa por deudas incobrables, pues reitera que el ingreso a dicho proceso implica la reestructuración de y la programación de pagos, en caso se opte por aprobar un Plan de Reestructuración o, el pago de los créditos reconocidos de acuerdo al orden preferente, en caso se determine su disolución y liquidación, siendo recién cuando se agote el patrimonio y de quedar deudas impagas que la concursada es declarada en quiebra y las deudas no pagadas califican como incobrables, lo cual no se ha presentado en los ejercicios 2010 y 2011.

Que indica que el hecho que la recurrente solo tenga como garantía de las deudas las medidas de embargo en forma de inscripción y no derechos reales de garantía, no es determinante para calificar las aludidas deudas como incobrables, dado que si bien los embargos en forma de inscripción en un conflicto con un derecho de naturaleza real no pueden ser preferidos a estos, no pudiendo impedir que el beneficiario de dicha garantía real disponga del bien afectado, se tiene que si esto último sucediera, quien lo adquiriera sea a título gratuito u oneroso, debido a la publicidad del registro asume la carga hasta el monto inscrito, en forma análoga a quien adquiere un bien hipotecado, con lo cual no resulta del todo cierto como afirma la recurrente de que no podrá recuperar las deudas.

Que en cuanto a la provisión de cobranza dudosa por concepto de correspondiente al ejercicio 2011, anota que al haber la recurrente adquirido mediante cesión de derechos los créditos de adeudados por , empresa que a su vez le tenía a ella deudas pendientes de pago y de la que conocía que se encontraba incurso en un procedimiento concursal, no puede considerarse a dicha provisión como un gasto necesario para generar o mantener sus ingresos, por lo que no se cumple con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Añade que tampoco puede calificarse como incobrables las citadas deudas por encontrarse en un proceso concursal, por cuanto al tratarse de un crédito reconocido al momento de su adquisición, la expectativa de la recurrente no podría ser otra que su recuperación, ya sea que se hubiera optado por la reestructuración o la liquidación de . Reitera lo señalado en el procedimiento de fiscalización.

Que refiere que la recurrente coincide con el agente fiscalizador en el sentido que no correspondía que provisionara como cobranza dudosa los intereses generados en el ejercicio 2011 por deudas de por haber ingresado dicha empresa a un procedimiento concursal, en tanto que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley General del Sistema Concursal, no se devengan intereses moratorios por las deudas sometidas a un procedimiento concursal ni tampoco procede su capitalización. En ese sentido, no procedía que la recurrente dedujera como gastos la provisión de tales intereses en el ejercicio 2011, afectando los resultados al disminuir la renta neta de dicho ejercicio, encontrándose obligada a adicionar la suma respectiva en ese mismo ejercicio, lo que no hizo.

Que mediante escrito de alegatos⁷³, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10796-2-2013 aseverando que de la documentación presentada por la recurrente y del criterio recogido en dicha resolución, no se encuentra acreditada la imposibilidad de aquella de hacer efectiva la cobranza de las deudas que mantiene con para considerarlas como provisión de cobranza dudosa. Asimismo, añade que el 31 de enero de 2011 la recurrente suscribió un contrato de cesión de derechos con en la cual esta empresa le cedió sus acreencias con y que dicho documento fue reconocido a través de la Resolución Nº , con lo que se demostraría la ausencia de imposibilidad de hacer efectiva tales acreencias.

⁷³ De fojas 4538 a 4541.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Cuenta – Prov. Cobranza Dudosa Doe Run

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 3187 y 3188)⁷⁴, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito con la base legal respectiva, el motivo por el cual había deducido el importe de S/ 36 902 885,00 contabilizado en la Cuenta como provisión de cobranza dudosa, según en el siguiente cuadro:

Periodo	Asiento	Fecha de Operación	Descripción de la Operación	Debe (S/)
2010-12	100001911	31/12/2010		36 902 885,00
Total				36 902 885,00

Que además, con el fin de verificar el monto deducido, le requirió que presentara la siguiente información: i) El detalle de las operaciones que dieron origen a la provisión de cobranza dudosa, adjuntando la documentación sustentatoria; ii) La existencia de dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos u otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor a través de la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procesos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que fuera satisfecha; y, iii) La provisión al cierre de cada ejercicio figurando en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que al respecto, la recurrente presentó el escrito de 16 de diciembre de 2013 (fojas 3174 y 3175), manifestando que el deterioro de cuentas por cobrar se estima de acuerdo con las políticas establecidas por la empresa, considerando la antigüedad de los saldos vencidos pendientes de cobro y sus posibilidades de ser recuperados, así como la evidencia de dificultades financieras del deudor que incrementen más allá de lo normal el riesgo de incobrabilidad de los saldos pendientes de cobro, de modo que su monto tenga un nivel que la empresa estima adecuado para cubrir eventuales pérdidas en las cuentas por cobrar a la fecha del estado de situación financiera.

Que agregó que el monto de la estimación se reconoce con cargo a los resultados del ejercicio en que se determina y que los recuperos posteriores se reconocen con crédito a los resultados del ejercicio en el que las condiciones que generaron su reconocimiento son superadas, e indicó que los criterios básicos para dar de baja los activos financieros deteriorados contra dicha cuenta de valuación son los siguientes: i) Agotamiento de la gestión de cobranza, incluyendo la ejecución de garantías y ii) Dificultades financieras del deudor que evidencien la imposibilidad de hacer efectiva la cobranza de la cuenta por cobrar; señalando que, en su opinión, la estimación por el deterioro de cuentas por cobrar cubre adecuadamente el riesgo de incobrabilidad.

Que precisó que el importe observado constituye el saldo por cobrar a , y que respecto a dicha cuenta por cobrar inició en el ejercicio 2009 las acciones judiciales correspondientes para lograr su recuperación, incluyendo medidas cautelares sobre bienes de propiedad del deudor, manteniendo una provisión desde diciembre de 2010. Refirió también que el 13 de enero de 2012 se llevó a cabo la Junta de Acreedores en la cual se aprobó la reestructuración de . y, posteriormente, con fecha 18 de enero de 2012 la misma junta designó la administración de a la empresa , siendo que en mayo de 2012 se nombró como entidad liquidadora a la empresa . Finalmente, mencionó que cumplía con poner a disposición del auditor los asientos contables,

⁷⁴ Notificado el 5 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 3190).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

las gestiones de cobro y demás documentación que demuestran las dificultades financieras, los procesos judiciales, etc.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3141 a 3152)⁷⁵, la Administración señaló que de la documentación presentada por la recurrente, se verificaban los siguientes hechos:

- i) Mediante cartas de 27 de febrero y 19 de marzo de 2009, la recurrente requirió a Doe Run Perú S.R.L. el pago inmediato por concepto del primer pago provisional de concentrados de mineral entregados en los meses de enero y febrero de 2009, recibiendo en marzo de 2009 la carta de respuesta de dicha empresa reconociendo expresamente las obligaciones pendientes de pago y vencidas al 25 febrero de 2009, así como comprometiéndose a pagarlas.
- ii) Con fechas 19 de marzo, 21 de abril y 24 de junio de 2009, la recurrente con la finalidad de asegurar el pago de sus créditos solicitó judicialmente medidas cautelares de embargo en forma de inscripción sobre bienes de propiedad de , las que fueron concedidas mediante las resoluciones judiciales respectivas.
- iii) Dichas medidas cautelares fueron concedidas con anterioridad a la publicación del procedimiento concursal, incluyendo los 4 embargos en proceso de inscripción registral, todos los cuales se encuentran en trámite conforme al numeral 18.2 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal, que establece que las medidas pasibles de registro pueden ser ordenadas y trabadas incluso a partir de la fecha de publicación del inicio del procedimiento concursal.
- iv) Los referidos procesos judiciales de cobro y sus respectivos cuadernos cautelares tuvieron como única finalidad cobrar los créditos adeudados por y asegurar su pago, mas no discutir el origen, existencia, legitimidad, cuantía, titularidad o exigibilidad de los mismos, lo que tampoco fue cuestionado por .. en estos procesos judiciales.
- v) Con carta de 27 de julio de 2010 remite el "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de ..", respecto de sus obligaciones pendientes de pago frente a la recurrente con relación al capital e intereses. En virtud de dicha carta .. intentó realizar un proceso de refinanciación privada, apreciándose un reconocimiento expreso por parte de esta a favor de la recurrente por el monto de U\$ 13 206 453,00, por concepto de capital e intereses al 31 de julio de 2010.
- vi) Con carta de 2 de setiembre de 2010 .. remite el "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de ..", respecto de sus obligaciones pendientes de pago frente a la recurrente con relación al capital e intereses. En virtud de dicha carta .. intentó realizar un proceso de refinanciación privada, apreciándose un reconocimiento expreso por parte de ésta a favor de la recurrente por un monto ascendente a U\$ 883 442,00.
- vii) El 16 de agosto de 2010 se publicó en el Diario Oficial "El Peruano" el aviso sobre el sometimiento de a un procedimiento concursal ordinario, citándose a sus acreedores para que presenten las solicitudes de reconocimiento de deuda; en el caso de la recurrente de U\$ 13 393 192,05 y S/ 6 166,11, por concepto de capital, intereses y gastos, según los términos expuestos en su solicitud en el apartado denominado "Créditos".

⁷⁵ Notificado el 26 de diciembre de 2013 mediante acuse de recibo habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 3164).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

- viii) Mediante Resolución N° _____ de 12 de enero de 2011, el INDECOPI resolvió registrar como contingentes la totalidad de los créditos invocados y suspender el trámite del procedimiento de reconocimiento de estos hasta que los procesos judiciales iniciados por la recurrente quedaran definidos con sentencia consentida.
- ix) El 25 de enero de 2011 presentan recurso de reconsideración contra la Resolución N° _____ recurso que fue declarado infundado a través de la Resolución N° _____ la cual quedó firme.
- x) Con fecha 6 de abril de 2011 se solicitó al INDECOPI declarar el reconocimiento de créditos a favor de la recurrente hasta por la suma de U\$ 8 194 186,72.
- xi) Mediante Resolución N° _____ de 30 de mayo de 2011, el INDECOPI reconoció a favor de la recurrente créditos ascendentes a U\$ 8 194 186,72 por concepto de capital, otorgándole el tercer orden de prelación hasta el importe de U\$ 2 560 000,00, y de quinto orden de prelación a la diferencia ascendente a U\$ 5 634 186,76, extremo respecto del cual la Administración señala que no se encuentra de acuerdo.
- xii) El 12 de abril de 2012 existe la propuesta de reestructuración patrimonial de Doe Run Perú S.R.L.
- xiii) Con fecha 31 de marzo de 2013 se exhibe el Informe de Gestión del Proceso de Liquidación en marcha de _____

Que así, la Administración indicó que de la evaluación efectuada a la aludida documentación, se observaba que la recurrente interpuso medidas cautelares respecto a los activos de _____ y, en ese sentido, aun cuando ya se había publicado el procedimiento concursal ordinario de dicha empresa, se procedió válidamente con el registro de los embargos en forma de inscripción concedidos a favor de la recurrente antes de la fecha de publicación del mencionado procedimiento sobre las partidas registrales de los bienes de propiedad de la empresa concursada; por lo que, la recurrente ya conocía los problemas financieros que enfrentaba _____ en el ejercicio 2009, lo que se demuestra con las medidas cautelares interpuestas por los referidos activos y las medidas de embargo en forma de inscripción sobre los bienes de propiedad de dicha empresa, los mismos que fueron ordenados judicialmente antes de la difusión del inicio del procedimiento concursal ordinario de _____ en el Diario Oficial "El Peruano".

Que asimismo, observó que _____ siempre aceptó la deuda que tenía con la recurrente, lo que se verificaba del "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de _____", respecto de sus obligaciones pendientes de pago frente a la recurrente con relación al capital y los intereses, también realizado antes del procedimiento concursal; por lo que, concluyó que existió la intención de refinanciar la deuda entre ambas partes. Añadió que, en dicho caso, el acreedor permitiría, bien sea por el acuerdo previo, el otorgar al deudor un plazo mayor o adicional para el cumplimiento de la prestación a la cual se encontraba obligado y, en consecuencia, la referida deuda no podía calificar como de cobranza dudosa.

Que sostuvo que si existe un periodo adicional de cumplimiento para una obligación de pago de dinero, mal podría decirse que se trata de un acuerdo que no busca beneficiar al deudor; por lo que, resulta razonable que si no se cumple en una fecha determinada, por el acuerdo de prórroga el acreedor estaría renunciando a exigir la prestación en ese momento, postergándola hasta que se cumplan las "condiciones nuevas". Enfatizó que uno de los criterios señalados por la recurrente para la provisión de incobrables es la imposibilidad de hacer efectiva la cobranza de la cuenta por cobrar, criterio que se contradice con la existencia de la refinanciación de las obligaciones pendientes de pago de Doe Run Perú S.R.L. a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que mencionó que la deuda pendiente se encontraba respaldada desde el ejercicio 2009 con garantía al trabarse medidas cautelares y al existir inscripción de los embargos en Registros Públicos sobre bienes de propiedad de , los mismos que se concedieron a favor de la recurrente antes de la fecha de difusión del procedimiento concursal ordinario de .

Que por las consideraciones expuestas, concluyó que se evidenciaba que la deuda pendiente de cobro fue objeto de renovación al refinanciarse la deuda, motivo por el cual, procedía reparar la provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 36 902 885,00, al no cumplirse con los requisitos previstos por el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cuenta - Provisión Cob. Dudosa Cesión de Derecho Atac/Doe y Provisión Cob. Dudosa Doe Run 2011

Que mediante el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (fojas 3555 a 3557)⁷⁶, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito con la base legal respectiva, el motivo por el cual había deducido el importe de S/ 4 932 650,00 contabilizado en la Cuenta como provisión de cobranza dudosa, según en el siguiente cuadro:

Periodo	Asiento	Fecha de Operación	Descripción de la Operación	Debe (S/)
2011-11		30/11/2011	Provisión Cob. Dudosa Cesión de Derecho Atac/Doe	3 200 281,50
2011-12		31/12/2011	Provisión Cob. Dudosa Doe Run 2011	1 732 368,62
Total				4 932 650,12

Que además, con el fin de verificar el monto deducido, le requirió que presentara la siguiente información: i) El detalle de las operaciones que dieron origen a la provisión de cobranza dudosa, adjuntando la documentación sustentatoria; ii) La existencia de dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos u otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor a través de la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procesos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que fuera satisfecha; y, iii) La provisión al cierre de cada ejercicio figurando en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 17 de diciembre de 2013 (fojas 3518 a 3520), argumentando en cuanto a la provisión de cobranza dudosa por concepto de "Cesión de Derecho", que celebró un contrato de cesión de derechos con , en virtud del cual, esta le cedió la titularidad del crédito que mantenía con .., el mismo que se encontraba reconocido mediante Resolución Nº ante el INDECOPI dentro del procedimiento concursal ordinario seguido a .

Que precisó que suscribió el referido contrato, en tanto tenía interés de participar de manera activa en el procedimiento concursal ordinario de .., siendo que en caso la Junta de Acreedores acordara someter a la citada empresa a un proceso de reestructuración empresarial, podría participar en calidad de proveedor estratégico del Complejo de La Oroya respecto de los concentrados de mineral susceptibles de ser refinados en dicho complejo. Así, con el fin de reforzar su participación en la Junta de Acreedores de .., acordó con la ' en adquirirle los derechos que como acreedor de créditos reconocidos con derecho de voz y voto en la aludida junta tendría en el procedimiento concursal ordinario de | , por lo que dado que las cuentas por cobrar cedidas califican como deudas incobrables, al momento de su adquisición registró contablemente una provisión de cobranza dudosa sobre el íntegro del importe de las mismas.

⁷⁶ Notificado con arreglo a ley el 5 de diciembre de 2013 según el análisis antes efectuado (foja 3559).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que con relación a la provisión de cobranza dudosa por concepto de _____, manifestó que en esta provisión se procede con el ajuste de los intereses por cobrar generados durante el ejercicio 2011, el cual fue reversado en el ejercicio 2012 debido a que en agosto de 2010 se dio inicio al procedimiento concursal ordinario por el INDECOPÍ. De esta manera, en el citado ejercicio 2012 reversó la provisión de cobranza dudosa por los intereses desde setiembre de 2010 a diciembre de 2011.

Que en el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 3528 a 3539)⁷⁷, la Administración dejó constancia del escrito y los documentos presentados por la recurrente en atención a dicho requerimiento.

Que respecto a la provisión de cobranza dudosa por concepto de "Cesión de Derecho Atacocha/Doe Run", señaló que el hecho de haber la recurrente adquirido mediante cesión de derechos los créditos de _____ reconocidos por el INDECOPÍ mediante Resolución Nº _____ dentro del procedimiento concursal ordinario seguido a _____, no se considera como un gasto necesario para producir ni mantener la fuente generadora de renta, según lo establecido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, en el supuesto negado, que sí fuera necesario para el mantenimiento de la fuente, al haber la recurrente adquirido los referidos derechos de crédito demuestra su intención y seguridad de cobrar la deuda pendiente a Doe Run Perú S.R.L.

Que adicionalmente, sostuvo que el hecho que la recurrente adquiriera nuevos créditos provenientes del contrato de cesión de derechos celebrado con _____, implicaba que le otorgaba a _____ L. una mayor facilidad de pago o una ampliación de crédito, por lo que de acuerdo con el literal (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debía reconocerse el carácter de deuda incobrable, al haber sido dicha deuda objeto de renovación o prórroga expresa. Por ende, concluyó que la provisión no calificaba como de cobranza dudosa y procedió a reparar el importe de S/ 3 200 281,50.

Que acerca de la provisión de cobranza dudosa por concepto de _____ mencionó que ésta comprende los intereses por cobrar generados en el ejercicio 2011 por facturas pendientes de cobrar a _____ por los ejercicios 2008 y 2009, las cuales se encuentran detalladas en el Anexo Nº 03 del Resultado del Requerimiento Nº _____ (foja 3526).

Que destacó que en setiembre de 2010 la recurrente solicitó al INDECOPÍ el reconocimiento de sus créditos frente a _____, ascendente U\$ 13 393 192,05, por concepto de capital, intereses y gastos; por lo que, según ella misma, no debió efectuar la provisión de cobranza dudosa en el ejercicio 2011, dado que, con anterioridad, en agosto de 2010, se inició el procedimiento concursal ordinario de _____, motivo por el cual contablemente efectuó la reversión de dicha provisión el 31 de enero de 2012.

Que sin embargo, refirió que la recurrente no exhibió la adición correspondiente, habiéndose verificado de los papeles de trabajo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 que esta no realizó la indicada adición y, por ende, no procedería el cargo a resultados como provisión de cobranza dudosa, por el importe de S/ 1 732 368,62. Añadió que de acuerdo con el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para el Impuesto a la Renta, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admita dicha ley.

Normas, doctrina y jurisprudencia aplicables

Cuenta 6841000 – Prov. Cobranza Dudosa Doe Run

⁷⁷ Notificado con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2013 según el análisis antes efectuado (foja 3551).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el citado artículo, agrega que no se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas; (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad; y, (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, señala que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

- 1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.
- 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:
 - a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y,
 - b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.
- 3) Para efectos del acápite (i) del inciso i) del artículo 37 de la Ley, adicionalmente, se entenderá que existe una nueva deuda contraída entre partes vinculadas cuando con posterioridad a la celebración del acto jurídico que da origen a la obligación a cargo del deudor, ocurre lo siguiente:
 - a) Cambio de titularidad en el deudor o el acreedor, sea por cesión de la posición contractual, por reorganización de sociedades o empresas o por la celebración de cualquier otro acto jurídico, de lo cual resultara que las partes se encuentran vinculadas.
 - b) Alguno de los supuestos previstos en el artículo 24 del Reglamento que ocasione la vinculación de las partes.
- 4) Para efectos del acápite (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley:
 - a) Se entiende por deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real.
 - b) Podrán calificar como incobrables:



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

- i) La parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía.
- ii) La parte de la deuda que no ha sido cancelada al ejecutarse la fianza o las garantías.

5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley:

a) Se considera deudas objeto de renovación:

- i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago.
- ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.

b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de estas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Que de conformidad con las normas glosadas, la provisión por deudas incobrables constituye una de las deducciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de la renta neta de tercera categoría, para lo cual el contribuyente debe: a) Identificar la cuenta por cobrar que corresponde; b) Demostrar la condición de incobrable de la deuda, ya sea acreditando la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del mismo, la que podrá verificarse, entre otros, con el transcurso de más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; c) Tener anotada la provisión en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio; y, d) Sustentar la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que con relación al requisito contemplado en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que la norma exige es que se acredite la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el "riesgo de incobrabilidad de la deuda" (mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios), o "la morosidad del deudor" (a través de documentos que evidencien las gestiones de cobro, protesto de documentos, procedimientos judiciales de cobranza o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación), advirtiéndose de la referida normativa que esta posibilita el empleo de medios distintos al del análisis periódico de los créditos concedidos para demostrar el "riesgo de incobrabilidad de la deuda".

Que en lo que se refiere a las gestiones de cobro, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento no han precisado la forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda. En ese sentido, conforme con lo indicado por este Tribunal en las Resoluciones Nº

entre otras, la gestión de cobranza se puede llevar a cabo por distintos medios, como puede ser por escrito, mediante llamadas telefónicas, personalmente, u otros medios tales como el correo electrónico, mensajes de texto, entre otros, siempre y cuando se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor, es decir, debe demostrarse la gestión de cobranza y su oportunidad.

Que sobre la renovación o prórroga de deudas, es necesario atender lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, el cual modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, que a la letra dice:

"Por su parte en los acápitales i) y ii) del literal a) del inciso 5 de la propuesta se señala que se entiende por deudas objeto de renovación a aquellas sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de su deuda u otorgue cualquier otra facilidad de pago, o aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

De esta manera, cualquier facilidad de pago está comprendida dentro del concepto de renovación, incluso las deudas contenidas en un Plan de Reestructuración Patrimonial⁷⁸ o en un Acuerdo Global de Refinanciación⁷⁹, aprobados de acuerdo con las disposiciones de la Ley General del Sistema Concursal - Ley Nº 27809⁸⁰. Cabe indicar que antes de la publicación del Decreto Legislativo Nº 945, mediante el Informe Nº _____, la Administración concluyó que la aprobación del Plan de Reestructuración, tratándose de empresas que se encuentran sometidas a un proceso de reestructuración patrimonial⁸², no constituye un medio para demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, a que se refiere el numeral 1) del inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Siguiendo la misma línea, pero ahora considerándolas deudas renovadas, la propuesta concluye lo mismo.

Asimismo, dentro del concepto de renovación se incluye a las deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, debido a que se considera que la deuda vencida pierde su carácter de incobrable si el acreedor renueva su confianza en el deudor otorgándole nuevos créditos.

Adicionalmente, en el inciso b) del numeral 5 de la propuesta se señala que cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de éstas se podrán deducir en tanto califiquen como incobrables. Es decir, se precisa que finalizado el supuesto que impida calificar una deuda como incobrable, la provisión de dichas deudas quedará supeditada a una nueva calificación”.

Que de otro lado, el artículo 608 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial Nº _____, prescribe que todo juez puede, a pedido de parte, dictar medida cautelar antes de iniciado un proceso o dentro de este, destinada a asegurar el cumplimiento de la decisión definitiva. El mismo artículo, modificado por Ley Nº 29384⁸³, establece que el juez competente para dictar medidas cautelares es aquel que se encuentra habilitado para conocer de las pretensiones de la demanda, y puede, a pedido de parte, dictar medida cautelar antes de iniciado el proceso o dentro de éste; asimismo, todas las medidas cautelares fuera de proceso, destinadas a asegurar la eficacia de una misma pretensión, deben solicitarse ante el mismo juez, bajo sanción de nulidad de las resoluciones cautelares dictadas, siendo que el solicitante debe expresar claramente la pretensión a demandar, y que la medida cautelar tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de la decisión definitiva.

Que según el artículo 611 del aludido cuerpo legal, modificado por Decreto Legislativo Nº 1069⁸⁴, el juez, atendiendo a la naturaleza de la pretensión principal y a fin de lograr la eficacia de la decisión definitiva, dictará medida cautelar en la forma solicitada o en la que considere adecuada, siempre que de lo expuesto y la prueba presentada por el demandante, aprecie: 1. La verosimilitud del derecho invocado; y, 2. La necesidad de la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, o por cualquier otra razón justificable. La medida sólo afecta bienes y derechos de las partes vinculadas por la relación material o de sus sucesores, en su caso. La resolución precisará la forma, naturaleza y alcances de la contracautela. La decisión que ampara o rechaza la medida cautelar será debidamente motivada, bajo sanción de nulidad. El mismo artículo, modificado por Ley Nº 29384⁸⁵, señala que el juez, atendiendo a la

⁷⁸ Acuerdo de la Junta de Acreedores dentro del Procedimiento Concursal Ordinario, artículos 60º al 73º de la Ley 27809.

⁷⁹ Acuerdo de la Junta de Acreedores dentro del Procedimiento Concursal Preventivo, artículos 103º al 113º de la Ley 27809.

⁸⁰ Publicada el 08 de agosto del 2002.

⁸¹ Informe del 30 de noviembre del 2001.

⁸² Contemplado en el Título IV del TUO de la Ley de Reestructuración Patrimonial, aprobado por Decreto Legislativo Nº 845 (21.09.96) Y modificatorias. Dicha norma fue derogada por la Ley Nº 27809, en la cual se establece, en la tercera disposición final, que las referencias legales o administrativas al procedimiento de Declaración de Insolvencia se entienden hechas al Procedimiento Concursal Ordinario y aquéllas hechas al Concurso Preventivo se entienden efectuadas al Procedimiento Concursal Preventivo.

⁸³ Publicada el 28 de junio de 2009.

⁸⁴ Publicado el 28 de junio de 2008.

⁸⁵ Publicado el 28 de junio de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

naturaleza de la pretensión principal y a fin de lograr la eficacia de la decisión definitiva, dicta medida cautelar en la forma solicitada o en la que considere adecuada, siempre que, de lo expuesto y la prueba presentada por el demandante, aprecie: 1. La verosimilitud del derecho invocado; 2. La necesidad de la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso o por cualquier otra razón justificable; y, 3. La razonabilidad de la medida para garantizar la eficacia de la pretensión. La medida dictada sólo afecta bienes y derechos de las partes vinculadas por la relación material o de sus sucesores, en su caso. La resolución precisa la forma, naturaleza y alcances de la contracautela. La decisión que ampara o rechaza la medida cautelar es debidamente motivada, bajo sanción de nulidad.

Que _____ refiere que la medida cautelar es una institución procesal mediante la cual el órgano jurisdiccional, a instancia de parte, asegura la eficacia o el cumplimiento de la sentencia a dictarse en el proceso que dirige, anticipando todos o determinados efectos del fallo⁸⁶.

Que en el artículo jurídico denominado "*Derechos Reales de Garantía*" se indica que los derechos reales de garantía son aquellos que permiten la sujeción expresa de uno o varios bienes concretos, muebles o inmuebles, a la satisfacción del interés del acreedor para el caso de incumplimiento de una obligación determinada, cualquiera que sea el poseedor del bien gravado⁸⁷.

Que de acuerdo con el Código Civil, aprobado mediante Decreto Legislativo Nº 295⁸⁸, los derechos reales de garantía son la anticresis, la hipoteca, el derecho de retención, y lo era la prenda, que fue reemplazada por la garantía mobiliaria introducida por la Ley Nº 28677, regulada actualmente por el Decreto Legislativo Nº 1400.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11932-1-2019 se ha explicado que las medidas cautelares tienen por finalidad asegurar el cumplimiento de una sentencia a dictarse en un proceso, pudiendo adoptarse en la forma solicitada o en la que el juez considere adecuada, mientras que los derechos reales de garantía recaen necesariamente sobre bienes, muebles o inmuebles, y tienen por finalidad satisfacer el interés del acreedor en el caso de un incumplimiento de una obligación, por lo que las medidas cautelares son instituciones jurídicas distintas de los derechos reales de garantía

Que en ese sentido, la citada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11932-1-2019 agregó que cuando la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento señalan que no califican como deudas incobrables las deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía, entendidas como toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real, no se refieren al supuesto de medidas cautelares otorgadas a un acreedor para asegurar el cumplimiento de una sentencia que se dictará en un proceso que involucre deudas sobre las que ha realizado una provisión de cobranza dudosa.

Que por otra parte, el artículo II del Título Preliminar de la Ley General del Sistema Concursal, Ley Nº 27809, señala que los procedimientos concursales tienen por finalidad propiciar un ambiente idóneo para la negociación entre los acreedores y el deudor sometido a concurso, que les permita llegar a un acuerdo de reestructuración o, en su defecto, a la salida ordenada del mercado, bajo reducidos costos de transacción.

Que conforme al numeral 14.1 del artículo 14 de la citada ley, el patrimonio sometido a concurso es aquel que comprende la totalidad de bienes, derechos y obligaciones del deudor concursado, con excepción de sus bienes inembargables y aquellos expresamente excluidos por leyes especiales.

⁸⁶ (2012). *Comentarios al Código Procesal Civil*. Lima: IDEMSA. Página 169.

⁸⁷ Fuente: https://editorial.tirant.com/es/actualizaciones/Tema28_nuevo.pdf

⁸⁸ Publicado el 25 de julio de 1984 y vigente desde el 14 de noviembre del mismo año.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que el numeral 15.1 del artículo 15 de la anotada ley, preceptúa que quedarán sujetas a los procedimientos concursales las obligaciones del deudor originadas hasta la fecha de la publicación establecida en el artículo 32, con la excepción prevista en el artículo 16.3.

Que los numerales 17.1 y 17.2 del artículo 17 de la mencionada ley, disponen que a partir de la fecha de la publicación a que se refiere el artículo 32, se suspenderá la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a dicha fecha, sin que este hecho constituya una novación de tales obligaciones, aplicándose a estas, cuando corresponda la tasa de interés que fuese pactada por la Junta de estímarlo pertinente, precisando que en dicho caso no se devengará intereses moratorios por los adeudos mencionados, ni tampoco procederá la capitalización de intereses; y que la referida suspensión durará hasta que la Junta apruebe el Plan de Reestructuración, el Acuerdo Global de Refinanciación o el Convenio de Liquidación en los que se establezcan condiciones diferentes, referidas a la exigibilidad de todas las obligaciones comprendidas en el procedimiento y la tasa de interés aplicable en cada caso, lo que será oponible a todos los acreedores comprendidos en el concurso.

Que el artículo 18 de la misma ley, establece como marco de protección legal del patrimonio que: numeral 18.1 A partir de la fecha de la publicación referida en el artículo 32, la autoridad que conoce de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, no ordenará, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio y si ya están ordenadas se abstendrá de trabarlas; numeral 18.2 Dicha abstención no alcanza a las medidas pasibles de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes del deudor o las que por su naturaleza no afecten el funcionamiento del negocio, las cuales podrán ser ordenadas y trabadas pero no podrán ser materia de ejecución forzada; numeral 18.3 Si las medidas cautelares, distintas a las señaladas en el numeral precedente, han sido trabadas se ordenará su levantamiento y la devolución de los bienes involucrados en la medida cautelar a quien ejerza la administración del patrimonio del deudor. Sin embargo, no serán levantadas las medidas cautelares mencionadas en el artículo 18.2, pero no podrán ser materia de ejecución forzada.; numeral 18.4⁸⁹ En ningún caso el patrimonio del deudor sometido a concurso podrá ser objeto de ejecución forzosa, en los términos previstos en la Ley, con la excepción prevista en el primer y segundo párrafos del artículo 16. En este sentido, a partir de la fecha de la publicación indicada en el artículo 32, toda autoridad judicial o administrativa se encontrará impedida de tramitar, bajo responsabilidad, el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos comprendidos en el concurso. En caso que dichos procedimientos se hayan iniciado antes de la mencionada fecha, la autoridad a cargo de los mismos suspenderá su tramitación en la etapa en la que se encuentren, bajo responsabilidad; numeral 18.5 El marco de protección legal no alcanza a los bienes perecibles. En tal caso, el producto de la venta de dichos bienes será puesto a disposición del administrador o liquidador, según corresponda, para que proceda con el pago respectivo, observando las normas pertinentes; numeral 18.6⁹⁰ Declarada la situación de concurso y difundido el procedimiento no procederá la ejecución judicial o extrajudicial de los bienes del deudor afectados por garantías, salvo que dichos bienes hubiesen sido afectados en garantía de obligaciones de terceros, en cuyo caso podrán ser materia de ejecución como en los supuestos de los artículos 16.1 y 67.5; y, numeral 18.7⁹¹ En los procedimientos judiciales o administrativos iniciados para la declaración de obligaciones, la prohibición de ejecución de bienes no alcanza a las etapas destinadas a determinar la obligación emplazada al deudor. La autoridad competente continuará conociendo hasta emitir pronunciamiento final sobre dichos temas, bajo responsabilidad.

Que según el artículo 23 de la referida ley, el procedimiento concursal ordinario podrá ser iniciado por el propio deudor o por sus acreedores, cumpliendo los requisitos establecidos en la ley.

⁸⁹ Modificado por el Decreto Legislativo Nº 1189, publicado el 21 de agosto de 2015.

⁹⁰ Modificado por Ley Nº 28709, publicada el 12 de abril de 2006.

⁹¹ Modificado por Decreto Legislativo Nº 1189, publicado el 21 de agosto de 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que el numeral 26.1 del artículo 26 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 1050⁹², prevé que cuando uno o varios acreedores impagos cuyos créditos exigibles se encuentren vencidos, no hayan sido pagados dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a su vencimiento y que, en conjunto, superen el equivalente a cincuenta (50) Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de presentación, podrán solicitar el inicio del procedimiento concursal ordinario de su deudor. El desistimiento de alguno de los acreedores que presentó la solicitud, luego de emplazado el deudor, no impedirá la continuación del procedimiento.

Que el artículo 32 de la ley en mención, regula lo siguiente respecto a la difusión del procedimiento: numeral 32.1. Consentida o firme la resolución que dispone la difusión del procedimiento, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispondrá la publicación semanal en el diario oficial "El Peruano" de un listado de los deudores que, en la semana precedente, hayan quedado sometidos a los procedimientos concursales⁹³; y, numeral 32.2. En la publicación se requerirá a los acreedores que soliciten el reconocimiento de sus créditos, se les informará sobre el plazo para el apersonamiento al procedimiento y se pondrá a su disposición en las oficinas de la Secretaría Técnica la relación de obligaciones declaradas por el deudor.

Que de acuerdo con el numeral 34.1 del artículo 34 de la indicada ley, tienen derecho a participar con voz y voto en la reunión de instalación de Junta y en las posteriores los acreedores que soliciten el reconocimiento de sus créditos dentro del plazo de treinta (30) días posteriores a la fecha de publicación del aviso que informa sobre la situación de concurso, más el término de la distancia, y que hayan obtenido su reconocimiento. A su vez, el numeral 34.4 del mismo artículo 34, señala que no son tardías las solicitudes de reconocimiento presentadas dentro del plazo y cuyos créditos hayan sido declarados contingentes por la Comisión. Definida la contingencia, el titular del crédito, podrá participar en las Juntas con derecho a voz y voto. Igual regla rige respecto de los créditos cuyo reconocimiento se solicitó en forma oportuna, inicialmente denegados y posteriormente reconocidos en vía de impugnación en sede administrativa o judicial.

Que el numeral 37.1 del artículo 37 de dicha ley, contempla que los acreedores deberán presentar toda la documentación e información necesarias para sustentar el reconocimiento de sus créditos, indicando los montos por concepto de capital, intereses y gastos liquidados a la fecha de publicación del aviso a que se refiere el artículo 32, e invocar el orden de preferencia que a su criterio les corresponde con los documentos que acrediten dicho orden; en tanto que el numeral 37.2 refiere que con la solicitud se deberá incluir una declaración jurada sobre la existencia o inexistencia de vinculación con el deudor, de acuerdo al artículo 12.

Que el numeral 38.1 del artículo 38 de la citada ley⁹⁴, señala que culminada la fase de apersonamiento de los acreedores, la Secretaría Técnica notificará al deudor para que, en un plazo no mayor de diez (10) días exprese su posición sobre las solicitudes de reconocimiento de créditos presentadas; el numeral 38.2 establece que de existir coincidencia entre lo expuesto por el deudor y el acreedor, la Secretaría Técnica emitirá la resolución de reconocimiento de créditos respectiva, en un plazo no mayor de diez (10) días de la posición asumida por el deudor respecto del crédito. La falta de pronunciamiento del deudor no impide a la Secretaría Técnica, dentro del mismo plazo, emitir las resoluciones respectivas, de considerarlo pertinente; y, el numeral 38.4 anota que en un plazo no mayor de cinco (5) días al vencimiento del plazo referido en el segundo párrafo del presente artículo, la Secretaría Técnica publicará en su local un aviso detallando, de manera resumida, el contenido de sus resoluciones, precisando el nombre del acreedor, el

⁹² Publicado el 27 de junio de 2008.

⁹³ De conformidad con el numeral 38.1 del artículo 38 del Decreto Legislativo Nº 1451, publicado el 20 de setiembre de 2018, se precisa que las publicaciones a la que hace referencia el numeral 32.1 del presente artículo, se realizan en el Boletín Concursal del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – Indecopi, y que lo dispuesto en el citado artículo entra en vigencia a los noventa (90) días calendario siguientes de su publicación en el diario oficial "El Peruano".

⁹⁴ Antes de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo Nº 1189.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

monto de los créditos por concepto de capital, intereses y gastos y el orden de preferencia. Dentro de los cinco (5) días siguientes a la publicación cualquier acreedor podrá oponerse a dichas resoluciones, adjuntando la información y documentación a efectos de fundamentar su pedido.

Que conforme con los numerales 39.2 y 39.5⁹⁵ del artículo 39 de la referida ley, serán reconocidos por el solo mérito de su presentación, los créditos que se sustenten en sentencias judiciales consentidas o ejecutoriadas o laudos arbitrales, siempre que su cuantía se desprenda del tenor de los mismos o que hayan sido liquidados en ejecución de sentencia; asimismo, los créditos controvertidos judicial, arbitral o administrativamente serán registrados por la Comisión como contingentes, siempre que dicha controversia esté referida a su existencia, origen, legitimidad, cuantía o titularidad, y el asunto controvertido sólo pueda dilucidarse en el fuero judicial, arbitral o administrativo, por ser competencia exclusiva de la autoridad a cargo.

Que el numeral 43.1⁹⁶ del artículo 43 del mismo cuerpo legal, dispone que dentro de los diez (10) días posteriores al aviso a que se refiere el artículo 38.4, la Comisión dispondrá la convocatoria a Junta poniendo a disposición del responsable un aviso que se publicará por una sola vez en el Diario Oficial El Peruano. Entre la publicación del aviso y la fecha de la Junta en primera convocatoria deberá mediar no menos de tres (3) días.

Que el numeral 50.1 del artículo 50 de la anotada ley, prescribe que en el lugar, día y hora indicados en la convocatoria, se procederá a instalar la Junta. A tal efecto se requerirá en primera convocatoria la presencia de acreedores que representen más del 66,6% de los créditos reconocidos. En la segunda convocatoria, la Junta se instalará con la presencia de los acreedores reconocidos que hubieren asistido; el numeral 50.2 agrega que si luego de las dos fechas señaladas en el aviso de convocatoria, la Junta no se instalase, la Comisión podrá disponer, en un plazo máximo de diez (10) días, a pedido de parte, que el solicitante del inicio del procedimiento concursal ordinario o cualquier otro interesado que sea parte del procedimiento disponga la publicación de un nuevo aviso de convocatoria, cuando los intereses de las partes o las circunstancias que impidieron su instalación así lo ameriten, quedando en tal caso suspendida la aplicación dispuesta en el Capítulo VII del Título II; y, el numeral 50.4 indica que en la reunión de instalación de la Junta, esta podrá pronunciarse sobre los siguientes temas: a) Elección de sus autoridades; b) Decisión sobre el destino del deudor; c) Aprobación del régimen de administración o designación del Liquidador, de ser el caso; d) Aprobación del Plan de Reestructuración o del Convenio de Liquidación, de ser el caso; y, e) Nombramiento del Comité de Junta de Acreedores y delegación de facultades.

Que el inciso a) del numeral 51.1 del artículo 51 de la aludida ley, establece que sin perjuicio de las demás atribuciones que se señalen en la ley, la Junta deberá decidir el destino del deudor, pudiendo optar entre cualquiera de las siguientes alternativas: a.1 El inicio de una reestructuración patrimonial conforme a lo establecido en el Capítulo V del Título II de la ley; o, a.2 La disolución y/o liquidación, con excepción de los bienes inembargables, en cuyo caso ingresará a una disolución y liquidación conforme a lo establecido en el Capítulo VI del Título II de la ley.

Que según el numeral 55.5 del artículo 55 de la referida ley, los acuerdos de la Junta, el Plan de Reestructuración, el Convenio de Liquidación, el Acuerdo Global de Refinanciación, la resolución que declara la conclusión del procedimiento concursal y el auto judicial que declara la quiebra, surten sus efectos frente al deudor y sus acreedores desde el momento en que son adoptados, suscritos o quedan consentidos, según corresponda.

Que el artículo 58 de la indicada ley, contempla en su numeral 58.1 que la Junta contará con un plazo de hasta de cuarenta y cinco (45) días de instalada para decidir el destino del deudor, conforme al literal a) del artículo 51.1; mientras que en su numeral 58.2 acota que si la Junta no tomase acuerdo sobre el destino

⁹⁵ Modificado por el artículo 13 del Decreto Legislativo Nº 1050, publicado el 27 de junio de 2008.

⁹⁶ Antes de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo Nº 1189.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

del deudor serán de aplicación las disposiciones contenidas en el Capítulo VII del Título II de la presente ley.

Que el artículo 60 de la citada ley, decreta que cuando la Junta de Acreedores decida la continuación de las actividades del deudor, este ingresará a un régimen de reestructuración patrimonial por el plazo que se establezca en el Plan de Reestructuración correspondiente, el cual no podrá exceder de la fecha establecida para la cancelación de todas las obligaciones en el cronograma de pago de las obligaciones incorporado en el mencionado Plan.

Que el numeral 65.1 del artículo 65 de la anotada ley, señala que acordada la continuación de las actividades del deudor, la Junta de Acreedores deberá aprobar el Plan de Reestructuración en un plazo no mayor de sesenta (60) días; el numeral 65.2 prevé que la administración del deudor podrá presentar a la Junta más de una propuesta de Plan de Reestructuración; y, el numeral 65.3 dispone que si la Junta no aprueba el Plan dentro del plazo referido, será de aplicación el Capítulo VII del Título II de la ley.

Que el artículo 66 de dicha ley, indica en su numeral 66.1 que el Plan de Reestructuración es el negocio jurídico por el cual la Junta de Acreedores define los mecanismos para llevar a cabo la reestructuración económica financiera del deudor, con la finalidad de extinguir las obligaciones comprendidas en el procedimiento y superar la crisis patrimonial que originó el inicio del mismo, en función a las particularidades y características propias del deudor en reestructuración; según su numeral 66.2 el Plan de Reestructuración podrá detallar: a) Balance General a la fecha de elaboración del Plan de Reestructuración; b) Acciones que se propone ejecutar la administración; c) Relación de las obligaciones originadas hasta la publicación a que se refiere el Artículo 32, aun cuando tengan la calidad de contingentes o no hubieren sido reconocidas por ser materia de impugnación; d) Propuestas para el financiamiento de la inversión requerida para la continuación de la actividad del deudor; e) Política laboral a adoptarse; f) Régimen de intereses; g) Presupuesto que contenga los gastos y honorarios de la administración; y, h) Estado de Flujos Efectivo proyectado al tiempo previsto para el pago de la totalidad de las obligaciones comprendidas en el procedimiento; y, el numeral 66.3⁹⁷ precisa que el Plan de Reestructuración deberá incluir, bajo sanción de nulidad, un cronograma de pagos que comprenda la totalidad de las obligaciones adeudadas hasta la fecha de la difusión del concurso, con prescindencia de si dichas obligaciones han sido reconocidas en el procedimiento. El cronograma de pagos deberá especificar el modo, monto, lugar y fecha de pago de los créditos de cada acreedor. Igualmente, establecerá un régimen de provisiones de los créditos contingentes.

Que de acuerdo con los numerales 74.1 y 74.2 del artículo 74 de la mencionada ley, modificados por Ley Nº 28709⁹⁸, si la Junta de Acreedores decidiera la disolución y liquidación del deudor, este no podrá continuar desarrollando la actividad propia del giro del negocio a partir de la suscripción del Convenio de Liquidación, bajo apercibimiento de aplicársele una multa hasta de cien (100) UIT; sin embargo, la Junta podrá acordar la continuación de actividades sólo en el caso de que opte por la liquidación en marcha del negocio, por estimar un mayor valor de realización bajo esa modalidad. Dicha liquidación deberá efectuarse en un plazo máximo de seis (6) meses, el cual podrá ser prorrogado excepcionalmente por un plazo igual, mediante decisión de la Junta de Acreedores debidamente fundamentada⁹⁹.

⁹⁷ Numeral modificado por el Artículo 19 del Decreto Legislativo Nº 1050, publicado el 27 de junio de 2008, el mismo que de conformidad con su Única Disposición Final, entró en vigencia a los treinta (30) días siguientes de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

⁹⁸ Publicada el 12 de abril de 2006.

⁹⁹ De conformidad con el artículo único de la Ley Nº 30502, publicada el 27 de agosto de 2018, se dispone que la Junta de Acreedores puede acordar una prórroga extraordinaria por el plazo de un año, adicional a la prevista en el párrafo 74.2 del presente artículo 74, a los procesos concursales que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley se encuentren en etapa de disolución y liquidación en marcha, incluso si el plazo de la prórroga ordinaria hubiese vencido. Por única vez, el Poder Ejecutivo, a pedido de la Junta de Acreedores y previo informe del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOP), puede ampliar dicha prórroga extraordinaria por el plazo de un año adicional, mediante decreto supremo autoritativo, debidamente fundamentado que señale expresamente la obligación de respetar la legislación nacional vigente, con especial énfasis en las normas ambientales y laborales, según corresponda.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que el glosado artículo 74 añade en el numeral 74.3 que la Junta nombrará a una entidad o persona que tenga registro vigente ante la Comisión como liquidador encargado de dicho procedimiento. El liquidador deberá manifestar su voluntad de asumir el cargo; el numeral 74.4 menciona que la Junta aprobará y suscribirá el respectivo Convenio de Liquidación en dicha reunión o dentro de los treinta (30) días siguientes. De no darse la aprobación mencionada, serán de aplicación las disposiciones contenidas en el Capítulo VII del Título II; y, el numeral 74.5 señala que se encuentran comprendidos en el procedimiento de disolución y liquidación, los créditos por concepto de capital, intereses y gastos generados durante la vigencia de dicho procedimiento, con la excepción de los honorarios del liquidador y los gastos necesarios efectuados por éste para el desarrollo adecuado del proceso liquidatorio.

Que el artículo 76 de la anota ley, especifica que el Convenio de Liquidación contendrá, necesariamente, bajo sanción de nulidad: 1. La identificación del Liquidador, del deudor y del Presidente de la Junta, la fecha de aprobación, la declaración del Liquidador que no tiene limitaciones para asumir el cargo, y los supuestos bajo los cuales empezará a pagar los créditos; 2. La proyección de gastos estimada por el Liquidador a efectos de ser aprobada por la Junta; 3. Los honorarios del Liquidador precisándose los conceptos que los integran, así como su forma y oportunidad de pago; 4. Los mecanismos en virtud de los cuales el Liquidador cumplirá los requerimientos de información periódica durante la liquidación; 5. La modalidad y condiciones de la realización de bienes del deudor; 6. El régimen de intereses. A los créditos de origen tributario se les aplicará la tasa de interés compensatorio de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 48.

Que conforme con el artículo 82 de la misma ley, son efectos inmediatos de la celebración del Convenio de Liquidación, los siguientes: a) Produce un estado indivisible entre el deudor y sus acreedores, que comprende todos los bienes y obligaciones de aquél, aun cuando dichas obligaciones no sean de plazo vencido, salvo los bienes y las obligaciones que la Ley expresamente exceptúa; b) Los directores, gerentes y otros administradores del deudor cesan en sus funciones y, en consecuencia, quedan privados del derecho de administrar los bienes de este; c) La administración y representación legal le corresponde al Liquidador designado por la Junta para tal efecto y, en consecuencia, quienes ejercían la representación legal del deudor hasta la fecha del acuerdo de celebración del Convenio de Liquidación carecerán de representación procesal, sea el deudor demandante o demandado; d) El Liquidador administrará los bienes objeto de desapoderamiento a que se refiere el literal b) del presente artículo y también los bienes respecto de los cuales el deudor tenga derecho de usufructo cuidando, en ambos casos, que los frutos liquidados ingresen a la masa de la liquidación; e) Todas las obligaciones de pago del deudor se harán exigibles, aunque no se encuentren vencidas, descontándose los intereses correspondientes al plazo que falte para el vencimiento; y, f) Los acuerdos de condonación surtirán efectos respecto de la totalidad de acreedores, salvo aquellos exceptuados por la Ley, únicamente cuando hayan sido aprobados por las mayorías establecidas en el artículo 53.1. A los acreedores que hubiesen votado en contra, no hubiesen asistido a la Junta o cuyos créditos no hubiesen sido reconocidos oportunamente, el acuerdo les será oponible en los mismos términos que a los acreedores que, habiendo votado a favor del acuerdo, resulten menos afectados.

Que ¹⁰⁰ afirma respecto al procedimiento concursal que: *"En conclusión, la suspensión de exigibilidad de obligaciones es una de las consecuencias peculiares que genera la difusión de la situación de concurso de un agente de mercado, en razón de la que los acreedores comprendidos en el procedimiento concursal quedan inhabilitados para actuar de manera individual frente a su deudor en crisis (lo que implica que no pueden iniciar un procedimiento judicial, arbitral o administrativo de cobro, o proseguir el que previamente hubiesen instaurado) (...)"*.

¹⁰⁰ En: Implicancias de la Suspensión de Exigibilidad de Obligaciones y de la Protección Patrimonial del Deudor Concursado en el Perú. Lima: Derecho & Sociedad, Revista Nº 34, año 2010, pág. 296.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que en los fundamentos de la Resolución Nº ²¹, emitida por la Sala Especializada en Procedimientos Concursales del Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual, se señaló con relación a la suspensión de la exigibilidad de las obligaciones del deudor concursado, lo siguiente:

- “24. De esta manera, la suspensión de la exigibilidad de las obligaciones del deudor constituye un mecanismo que tiene por finalidad evitar que el patrimonio del deudor se vea mermado o disminuido por eventuales acciones individuales de cobro que podría perjudicar el derecho de los acreedores que participan en el procedimiento concursal, permitiendo que estos últimos arriben a acuerdos que haga posible la recuperación de sus créditos, otorgando de esta manera seguridad y eficacia al sistema concursal¹⁰². Por ello, una vez que la junta de acreedores decide el destino del deudor y aprueba el respectivo plan de reestructuración o convenio de liquidación, según sea el caso, en los que se establezcan los términos y condiciones de pago de todas las obligaciones sujetas al concurso, se torna innecesario continuar con dicha medida.
25. En ese sentido, la suspensión de la exigibilidad de obligaciones se inicia desde la fecha de publicación del aviso de difusión de la situación de concurso del deudor y se mantiene hasta la aprobación del instrumento concursal respectivo por parte de la junta de acreedores.
26. Conforme a lo antes señalado, la suspensión de la exigibilidad de obligaciones determina, a su vez, la prohibición del devengo de intereses moratorios de los créditos sometidos al concurso a partir de la fecha de publicación del aviso de difusión de la situación de concurso del deudor, así como la prohibición de capitalizar intereses (...).”

Que como puede apreciarse de las normas, doctrina y jurisprudencia concursales glosadas, una vez consentida o firme la resolución que ordena la difusión del procedimiento concursal, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispondrá la publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de la situación de concurso del deudor, a fin de que los acreedores soliciten el reconocimiento de sus créditos; por lo que, a partir de la fecha de dicha publicación operará la suspensión de la exigibilidad de todas las obligaciones pendientes de pago que tuviese el referido deudor, sin que este hecho constituya una novación de tales obligaciones. No obstante, la citada suspensión durará solo hasta que la Junta de Acreedores apruebe el Plan de Reestructuración (*en caso hubiese optado por la Reestructuración Patrimonial dentro de un procedimiento concursal ordinario*), el Acuerdo Global de Refinanciación (*en caso se hubiese optado por un procedimiento concursal preventivo*), o el Convenio de Liquidación (*en caso se hubiese optado por la Disolución y Liquidación ordinaria o en marcha*), en los cuales se establecerán condiciones diferentes respecto a la exigibilidad de todas aquellas obligaciones comprendidas en el procedimiento concursal, buscando la extinción de las mismas mediante el pago oportuno a los acreedores, dado que ya resultan exigibles.

Que lo dicho guarda concordancia con la Exposición de Motivos del Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-

¹⁰¹ Dicha resolución fue publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 13 de setiembre de 2018, estableciendo como precedente de observancia obligatoria lo siguiente:

“De conformidad con lo establecido en los artículos 17.1 y 17.2 de la Ley General del Sistema Concursal, una vez adoptado el acuerdo de disolución y liquidación del deudor por la junta de acreedores o habiéndose declarado de oficio dicho estado por la autoridad concursal, se suspende la exigibilidad de los créditos inicialmente post - concursales e incorporados al concurso por efecto del fuero de atracción concursal previsto en el artículo 74.6 de la Ley General del Sistema Concursal. Dicha suspensión durará hasta la fecha en la que la junta de acreedores apruebe y suscriba el convenio de liquidación respectivo, o hasta la fecha en la que la autoridad concursal designe de oficio a un liquidador, según sea el caso.

En cuanto a los intereses moratorios, estos no se generarán hasta la fecha en la que la junta de acreedores apruebe el convenio de liquidación respectivo, en el cual se establezca el devengo de dichos intereses y las condiciones de pago de los mismos”.

¹⁰⁰ Criterio desarrollado mediante Resolución Nº

del 19 de noviembre de 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, se ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. Adicionalmente, en la Resolución Nº 06072-5-2003, se ha indicado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que a través de la Resolución Nº [redacted] este Tribunal ha indicado que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que la provisión por deudas incobrables constituye una de las deducciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de la renta neta de tercera categoría, estando sujeta dicha deducción al cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 21 de su Reglamento; no obstante, conforme a lo establecido por el artículo 37 de la referida Ley, las provisiones de cobranza dudosa serán deducibles en la medida que se acredite que los desembolsos que generaron la provisión eran necesarios para producir renta gravada o mantener su fuente, por lo que resulta imprescindible verificar si se ha acreditado su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, mediante la presentación de información y documentación que permita comprobar dicha causalidad.

Que por otra parte, el artículo 1206 del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo Nº 295, sobre la cesión de derechos, establece que la cesión es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto. Añade dicho artículo que la cesión puede hacerse aun sin el asentamiento del deudor.

Que según el artículo 1207 del mencionado código, la cesión debe constar por escrito, bajo sanción de nulidad. Agrega que cuando el acto o contrato que constituye el título de la transferencia del derecho conste por escrito, este documento sirve de constancia de la cesión.

Que el artículo 1211 del aludido código, decreta que la cesión de derechos comprende la transmisión al cesionario de los privilegios, las garantías reales y personales, así como los accesorios del derecho transmitido, salvo pacto en contrario; mientras que el artículo 1212 del mismo cuerpo legal, señala que el cedente está obligado a garantizar la existencia y exigibilidad del derecho cedido, salvo pacto distinto.

Análisis del reparo

Cuenta – Prov. Cobranza Dudosa Doe Run

Que del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2010 (fojas 2916 a 2920), y del Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] (fojas 3151 y 3152), se verifica que la recurrente contabilizó una provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 36 902 885,00, respecto de cuentas por cobrar a [redacted], compuesta en su equivalente en dólares por U\$ 12 157 479,99 (por concepto de cuentas por cobrar propiamente dicho) más U\$ 1 152 811,31 (por concepto de intereses por cobrar) descontando U\$ 172 917,47 (por concepto de [redacted])¹⁰³.

Que según dicho libro contable y documentos en Excel adjuntos donde se detalla el saldo por pagar de [redacted]¹⁰⁴ (fojas 2907 a 2919), se aprecia que respecto al capital las deudas provisionadas provienen del saldo pendiente de pago de las Facturas Nº [redacted]

[redacted], emitidas

¹⁰³ Importe registrado que no ha sido cuestionado por la Administración.

¹⁰⁴ Al 31 de agosto de 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

por la recurrente a [redacted] por venta de concentrados mineros¹⁰⁵ (fojas 2887 a 2906);
mientras que los intereses por cobrar provisionados corresponden, entre otras, a las Facturas Nº

[redacted] emitidas por la recurrente a [redacted], por los intereses relativos a las precitadas Facturas Nº [redacted]
pendientes de pago, entre
otras (fojas 2781 a 2875).

Que de lo manifestado por la recurrente en el escrito de 27 de setiembre de 2010 presentado ante la Comisión de Procedimientos Concursales del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI (fojas 2413 a 2421) y de lo corroborado por la Administración en el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] (fojas 3151 y 3152), se tiene que mediante cartas de 27 de febrero y 19 de marzo de 2009 la recurrente requirió a [redacted] .. el pago adeudado de los concentrados mineros entregados hasta febrero de 2009, de acuerdo con los contratos y adendas suscritos¹⁰⁶, advirtiéndose que la suma total de dicha deuda asciende a U\$ 12 157 499,71, por concepto de capital pendiente de pago¹⁰⁷, el cual corresponde al saldo de las Facturas Nº

[redacted] reseñadas anteriormente; asimismo, se observa que en atención a tales requerimientos, [redacted] emitió a la recurrente en marzo de 2009 una carta de respuesta reconociendo sus obligaciones pendientes de pago y vencidas al 25 de febrero de 2009, así como comprometiéndose a pagarlas.

Que también se aprecia de los citados documentos y de los escritos que corren de fojas 2485 a 2518, 2623 a 2631 y 2733 a 2744, que con fechas 27 de marzo, 21 de abril y 24 de junio de 2009 la recurrente solicitó judicialmente fuera de proceso medidas cautelares de embargo en forma de inscripción sobre los bienes de propiedad de Doe Run Perú S.R.L., las cuales fueron concedidas a través de las resoluciones judiciales siguientes¹⁰⁸:

- i) Resolución Nº Dos de 16 de junio de 2009, correspondiente al Expediente Nº [redacted] (fojas 2607 a 2610), mediante la cual el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima admitió la medida cautelar de embargo en forma de inscripción solicitada por la recurrente, sobre los derechos y acciones que mantiene [redacted] .. respecto de la concesión minera "Expansión Cobriza" inscrita en la Ficha Nº [redacted] y Partida Nº [redacted] del Libro de Derechos Mineros de la Oficina Registral Regional de Huancayo del Registro Público de Minería, hasta por la suma de U\$ 2 238 370,11, y sobre los derechos y acciones de propiedad de [redacted] respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica Nº [redacted] del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 50 000,00.
- ii) Resolución Nº Cuatro de 6 de mayo de 2009, correspondiente al Expediente Nº [redacted] (fojas 2533 a 2540), a través de la cual el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima admitió las medidas cautelares de

¹⁰⁵ Saldo pendiente luego de compensaciones.

¹⁰⁶ Tales como los contratos: [redacted] de 15 de diciembre de 1999 y 8 adendas, [redacted] de 15 de diciembre de 1999 y 8 adendas, [redacted] de 15 de diciembre de 1999 y 8 adendas, [redacted] de 15 de diciembre de 1999 y 8 adendas, [redacted] de 15 de diciembre de 1999 y 8 adendas, [redacted] de 2 de enero de 2006 y 2 adendas, [redacted] de 2 de enero de 2006 y 2 adendas y [redacted] de 20 de abril de 2007 (foja 2420).

¹⁰⁷ El cual se diferencia en U\$ 19,72 más con relación al capital señalado en el Libro de Inventarios y Balances.

¹⁰⁸ Cabe señalar que si bien obra en autos un documento elaborado por la recurrente denominado "Relación de Embargos solicitados por [redacted] (fojas 2668), ninguno de los embargos que allí se describen, con excepción del Expediente Nº [redacted] cuentan con resoluciones judiciales que acrediten la admisión de tales medidas contra bienes de propiedad de [redacted]



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

embargo en forma de inscripción solicitadas por la recurrente, sobre los derechos y acciones que posee respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 350 000,00; respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 700 000,00; respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 625 000,00; respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 625 000,00; respecto del inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Tarma, hasta por la suma de U\$ 200 000,00; respecto de los vehículos con Placas de Rodaje N° y inscritos en las Partidas Electrónicas N° y de la Oficina Registral de Propiedad Vehicular de Lima y Callao, hasta por la suma de U\$ 10 000,00 cada uno; respecto de los vehículos con Placas de Rodaje N° inscritos en las Partidas Electrónicas N° de la Oficina Registral de Propiedad Vehicular de Lima y Callao, hasta por la suma de U\$ 30 000,00 cada uno; respecto de los vehículos con Placas de Rodaje N° inscritos en las Partidas Electrónicas N° Oficina Registral de Propiedad Vehicular de Lima y Callao, hasta por la suma de U\$ 20 000,00 cada uno; entre otros.

- iii) Resolución N° Dos de 23 de setiembre de 2009, correspondiente al Expediente N° (fojas 2442 y 2443), mediante la cual el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima admitió la medida cautelar de embargo en forma de inscripción solicitada por la recurrente, sobre los derechos y acciones que mantiene respecto de la concesión minera "Expansión Cobriza" inscrita en la Partida N° del Libro de Derechos Mineros de la Oficina Registral Regional de Huancayo del Registro Público de Minería, hasta por la suma de U\$ 1 600 000,00.

Que por otro lado, con posterioridad a la admisión de las referidas medidas cautelares, mediante los documentos denominados "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de ("DRP")" de 27 de julio de 2010 (fojas 2471 a 2474 y 2478 a 2481)¹⁰⁹, se acordaron los principales términos y condiciones de refinanciación privada de las obligaciones que Doe mantenía con la recurrente, en específico, los créditos vencidos y pendientes de pago al 30 de junio de 2010, ascendentes a deudas por U\$ 13 206 453,00 y U\$ 883 442,00 respectivamente, cuyo plazo de pago de acuerdo al cronograma detallado en el Anexo 1 de dichos documentos (fojas 2470 y 2477), se estableció en 48 meses computado desde el segundo mes de reinicio de las operaciones¹¹⁰, en tanto que los intereses serían pagados mensualmente a partir del mes siguiente de vencidos los referidos 48 meses para el pago del capital de la deuda.

Que conforme con los precitados documentos, debían de cumplirse de manera conjunta las siguientes condiciones para que la refinanciación de las deudas entre en vigencia y surta efectos: (i) Suscripción del RTC por más del 66.67% del total de los pasivos de titularidad de los acreedores comerciales¹¹¹ no vinculados a ; (ii) Que los socios de acuerden en Junta el reinicio de las operaciones de la refinería de La Oroya, determinando la fecha exacta; (iii) Perfeccionamiento de las garantías¹¹² a favor de y de los demás acreedores comerciales; y, (iv) Suscripción del contrato de

¹⁰⁹ Remitidos a la recurrente mediante cartas de 27 de julio y 2 de setiembre de 2010 (fojas 2475 y 2482).

¹¹⁰ Fecha de Reinicio: Fecha definida por la Junta de Participaciones para el reinicio de las operaciones y comunicada al Gobierno y a los acreedores comerciales.

¹¹¹ Acreedores Comerciales: Son todos los acreedores comerciales de DRP que a la fecha mantienen créditos vencidos pendientes de pago al 30 de junio de 2010 y que han aceptado el presente RTC para el pago de sus créditos mediante la suscripción del mismo.

¹¹² Garantías: Son las siguientes garantías de cumplimiento de pago de la deuda: (i) Fideicomiso Unidad Minera Cobriza; y, (ii) Fideicomiso Activos Corrientes.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

financiamiento y del contrato de suministro de concentrados con () o la empresa que ésta designe para tales efectos.

Que asimismo, se estipuló una condición suspensiva en la ejecución de las obligaciones asumidas en los aludidos "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de ()", en caso () fuese sometida a un procedimiento concursal, según lo siguiente: "Si () es sometida a Concurso Ordinario, la ejecución de las obligaciones asumidas en el presente RTC quedará sujeta a la condición suspensiva de que la Junta de Acreedores de DRP en dicho procedimiento apruebe por mayoría calificada el Plan de Reestructuración que contenga cuando menos las condiciones y obligaciones contenidas en el presente RTC, en los Documentos de la Refinanciación y que, en general, ratifique los actos de la administración de DRP realizados desde la fecha de suscripción del presente. Los Documentos de la refinanciación deberán reflejar la presente Condición Suspensiva".

Que en los mencionados documentos se indicó también, como eventos de incumplimiento de la refinanciación con relación a (), las usuales para este tipo de transacciones, incluyendo más no limitándose a: (i) Incumplimiento en el pago del capital e intereses de la deuda reprogramada según el cronograma de pagos; (ii) Falsedad en las manifestaciones y declaraciones contenidas en los Documentos de Refinanciación¹¹³; (iii) Incumplimiento de pago de otras obligaciones de () con cualquier otro acreedor comercial; (iv) Incumplimiento en la conclusión del último proyecto PAMA, consistente en la construcción y puesta en marcha del proyecto "Planta de Ácido Sulfúrico y Modificación del Circuito de Cobre del Complejo Metalúrgico La Oroya", en los plazos previstos por ley; (v) Invalidez de cualquiera de las garantías; (vi) Actos de embargo, expropiación, nacionalización, cierre temporal o definitivo de la fundición y refinería de La Oroya o cualquier otra acción o evento del Gobierno Peruano que afecte sustancialmente de manera adversa a ().

Que más adelante, el 16 de agosto de 2010 se publicó en el diario oficial "El Peruano" (foja 3254), el aviso de sometimiento de () a un procedimiento concursal ordinario, bajo el Expediente Nº (), de conformidad con lo establecido por el artículo 32 de la Ley General del Sistema Concursal, Ley Nº 27809¹¹⁴, comunicándose a los acreedores de dicha empresa concursada para que presenten sus solicitudes de reconocimiento de créditos, entre otros.

Que así, mediante escrito de 27 de setiembre de 2010 (fojas 2413 a 2421), la recurrente presentó ante la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI su solicitud de reconocimiento de créditos ímpagos de cargo de (), por un importe total de U\$ 13 393 192,05 (compuesto por U\$ 12 157 499,71 de capital, U\$ 906 539,59 de intereses y U\$ 329 152,75 de gastos) y de S/ 6 1 66,11 por concepto de gastos.

Que en el anotado escrito, la recurrente explicó que las deudas provenían del saldo pendiente de pago de las Facturas Nº ()

(), las cuales luego de ser requeridas a () mediante cartas de 27 de febrero y 19 de marzo de 2009, fueron reconocidas por ésta con una carta de respuesta; asimismo, sostuvo que a efecto de asegurar dichas deudas y otras obligaciones que () mantenía frente a su empresa, solicitó medidas cautelares de embargo en forma de inscripción, las cuales fueron concedidas a través de las resoluciones judiciales correspondientes antes de la publicación del procedimiento concursal ordinario, incluyendo los 4 embargos que se encuentran en proceso de inscripción registral, conforme al numeral 18.2 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal, Ley Nº 27809, que establece que las medidas pasibles de registro pueden ser ordenadas y trabadas incluso a partir de la fecha de publicación del inicio del procedimiento concursal.

¹¹³ Documentos de la Refinanciación: (i) El presente RTC; (ii) Fideicomiso Unidad Minera Cobriza; y, (iii) Fideicomiso Activos Corrientes.

¹¹⁴ Que fuera solicitado por ()

(foja 2762).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que en el referido escrito, la recurrente manifestó además que adjuntaba el "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de [redacted] de 27 de julio de 2010, mediante el cual [redacted] intentó efectuar un proceso de refinanciación privada con su empresa, reconociendo una deuda total de U\$ 13 206 453,00 por concepto de capital e intereses al 30 de junio de 2010¹¹⁵. Con relación a los intereses y gastos generados por las obligaciones pendientes de pago materia de la solicitud de reconocimiento de créditos, señaló que adjuntaba los Anexos H y J de la liquidación respectiva.

Que de otro lado, la recurrente mencionó en dicho escrito que en aplicación del artículo 42 de la Ley General del Sistema Concursal, Ley Nº 27809, a los créditos invocados hasta por la suma de U\$ 12 658 370,11 les corresponde el tercer orden de preferencia, toda vez que se tratan de créditos comerciales que se encuentran garantizados con medidas cautelares en forma de inscripción sobre bienes de propiedad de Doe Run Perú S.R.L., mientras que al saldo de los créditos restantes les corresponde el quinto orden de preferencia.

Que con escrito de 10 de diciembre de 2010 (fojas 2410 a 2412), la recurrente indicó que, a fin de complementar la información brindada mediante el escrito de 27 de setiembre de 2010, respecto a los 4 embargos que se encontraban en proceso de inscripción registral al momento de presentación de la solicitud de reconocimiento de créditos, adjuntaba copias de las inscripciones registrales de estos 4 embargos que afectan la concesión minera "Expansión Cobriza" e inmuebles de inscritos en las Partidas Nº [redacted] alegando que no quedaba ninguna solicitud de embargo pendiente de inscripción ante la SUNARP; por lo que, reiteró el reconocimiento de los créditos teniendo en cuenta el orden de preferencia solicitado en el citado escrito de 27 de setiembre de 2010.

Que a través de la Resolución Nº [redacted] de 12 de enero de 2011, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPÍ registró como contingentes los créditos invocados por la recurrente (U\$ 12 157 499,71 por capital, U\$ 906 539,59 por intereses, y U\$ 329 152,75 y S/ 6 1 66,11 por gastos), y suspendió el trámite del procedimiento de reconocimiento de dichos créditos, considerando que se encontraban en trámite tres procesos judiciales contra [redacted] bajo los Expedientes Nº [redacted] (foja 2446); siendo que, mediante la Resolución Nº [redacted] INDECOPÍ de 3 de marzo de 2011, la misma comisión declaró infundado el recurso de reconsideración formulado por la recurrente contra la aludida Resolución Nº [redacted] debido a que aún se encontraban en trámite los mencionados procesos judiciales relacionados con los créditos invocados (foja 2446).

Que al respecto, la recurrente presentó el escrito de 6 de abril de 2011 (fojas 2400 a 2404), informando que la controversia judicial sobre obligación de dar suma de dinero seguido contra [redacted] relativa a los créditos invocados por el importe de U\$ 8 233 471,16 había concluido respecto del Expediente Nº [redacted] por lo que debía efectuarse el reconocimiento de los créditos registrados como contingentes, para lo cual presentó copia de lo siguiente:

- i) Sentencia de 20 de setiembre de 2010, por la que el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a [redacted] que cumpla con pagar la suma de U\$ 8 194 186,72, correspondiente a las Facturas Nº [redacted] más intereses, costas y costos;
- ii) Escrito de 14 de diciembre de 2010 relativo al consentimiento expreso de [redacted] ante el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, respecto a la Sentencia de 20 de setiembre de 2010; y,

¹¹⁵ Por error material la recurrente indica capital e intereses al 31 de julio de 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

iii) Resolución Nº 10 de 22 de marzo de 2011, a través de la cual el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 20 de setiembre de 2010.

Que mediante Resolución Nº de 30 de mayo de 2011 (fojas 2461 a 2468), la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI levantó la suspensión del procedimiento de reconocimiento de créditos en el extremo del Expediente Nº en virtud de la documentación proporcionada por la recurrente, y dispuso el retiro del registro como contingente de tales créditos ascendentes a \$ 8 233 471,16 por capital, respecto a las Facturas Nº

No obstante, la citada comisión consideró que al haberse determinado judicialmente a través de la Sentencia de 20 de setiembre de 2010, la existencia y cuantía de los referidos créditos por la suma de U\$ 8 194 186,72, solo correspondía efectuar el reconocimiento de dicho importe, de conformidad con los artículos 15.1, 37 y 39 de la Ley General del Sistema Concursal, Ley Nº 27809, a los cuales les corresponde el tercer orden de preferencia hasta por la suma de U\$ 2 560 000,00 y a la diferencia el quinto orden¹¹⁶.

Que de igual modo, la recurrente presentó los escritos de 26 de mayo y 7 de julio de 2011 (foja 2458), informando que las controversias judiciales sobre obligación de dar suma de dinero seguido contra referidas a los créditos derivados de los Expedientes Nº habían concluido, por lo que debía efectuarse el reconocimiento de los créditos registrados como contingentes, para lo cual presentó copia de lo siguiente:

- i) Sentencia de 31 de enero de 2011, mediante la cual el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 3 383 556,75, correspondiente a las Facturas Nº más intereses, costas y costos;
- ii) Resolución Nº 15 de 20 de abril de 2011, por la que el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 31 de enero de 2011;
- iii) Sentencia de 7 de abril de 2011, mediante la cual el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró fundada la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 1 477 000,20, correspondiente a las Facturas Nº más intereses, costas y costos; y,
- iv) Resolución Nº 9 de 14 de junio de 2011, por la que el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 7 de abril de 2011.

Que a través de la Resolución Nº de 21 de setiembre de 2011 (fojas 2455 a 2459), la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI levantó la suspensión del procedimiento de reconocimiento de créditos en el extremo de los Expedientes Nº y , en virtud de la documentación proporcionada por la recurrente, y dispuso el retiro del registro como contingentes de los mismos. A su vez, reconoció los créditos invocados por esta por el importe total de U\$ 4 860 556,95¹¹⁷ por capital, respecto a las Facturas Nº

señalando que le correspondía el tercer orden de preferencia hasta la suma de U\$ 3 888 370,11 y a la diferencia el quinto orden.

Que en la citada Resolución Nº se precisó adicionalmente que la totalidad de créditos reconocidos que mantiene la recurrente (es decir, considerando también la Resolución Nº

¹¹⁶ Cabe indicar que mediante Resolución Nº de 23 de febrero de 2012 (fojas 2424 a 2431), la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI confirmó la Resolución Nº

¹¹⁷ U\$ 3 383 556,75 + U\$ 1 477 000,20.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

asciende a U\$ 13 054 743,67¹¹⁸ por capital, a los cuales les corresponde el tercer orden de preferencia hasta por la suma de U\$ 6 448 370,11 y a la diferencia el quinto orden.

Que con fecha de 22 de mayo de 2012, se emite la "Lista de Acreedores Reconocidos – 33-2010/CCO-INDECOP" (foja 2387), donde se reconocen créditos a favor de la recurrente por U\$ 14 237 404,980, con relación al deudor

Que respecto a la continuación del procedimiento concursal, se tiene del Informe de Gestión del Proceso de Liquidación en Marcha de de 31 de marzo de 2013 (fojas 2368 a 2381), y de la Resolución Nº de 5 de abril de 2021 (fojas 4668 a 4671), lo siguiente: i) En la sesión de 9 de abril de 2012, continuada el 12 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de acordó la liquidación en marcha como destino de la deudora; ii) El 25 de mayo de 2012 se aprobó el Convenio de Liquidación; iii) El 25 de setiembre de 2012 la Junta de Acreedores de acordó prorrogar el plazo de la liquidación en marcha por 6 meses más, contados a partir del 13 de octubre de 2012, venciéndose el 12 de abril de 2013; iv) En la citada fecha de 12 de abril de 2013 la Junta de Acreedores de decidió el cambio de destino de la deudora, pasando de una liquidación en marcha a una reestructuración patrimonial; v) En la sesión de 22 de agosto de 2014, continuada el 27 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de acordó variar nuevamente el destino de la deudora, de una reestructuración patrimonial a una liquidación en marcha; vi) En la sesión de 19 de setiembre de 2014, continuada el 24 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de designó a Profit como entidad liquidadora y se aprobó el Convenio de Liquidación; vii) En la sesión de 27 de octubre de 2015, continuada el 30 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de designó a Dirección Integral y Gestión de como nueva entidad liquidadora y se aprobó el Convenio de Liquidación respectivo; viii) Con fecha 29 de agosto de 2018, se acordó la continuación del proceso de liquidación en marcha de y el 19 de diciembre de 2018 se designó a como nueva entidad liquidadora, suscribiéndose el 26 de diciembre del mismo año el Convenio de Liquidación respectivo; y, ix) En la sesión de 15 de setiembre de 2020, la Junta de Acreedores de acordó designara como nueva entidad liquidadora y se aprobó la modificación parcial del Convenio de Liquidación.

Que sin embargo, según con la Plataforma Digital Única del Estado Peruano, con fecha de Nota de Prensa de 28 de febrero de 2022¹¹⁹, a la citada fecha se encuentra en proceso de liquidación ordinaria por haber vencido el plazo de la modalidad de liquidación en marcha, constituyendo la entidad liquidadora a cargo del proceso

Que de acuerdo con los hechos documentados que de manera cronológica se han expuesto, con las cartas de 27 de febrero y 19 de marzo de 2009 se evidencian las gestiones de cobro realizadas por la recurrente a respecto a las deudas vencidas de los concentrados mineros entregados hasta febrero de 2009 y que corresponden al saldo de las Facturas Nº

siendo que si bien dicha empresa reconoció tales deudas y se comprometió a pagarlas (según la carta de respuesta de marzo de 2009), no se verifica de autos que llegó a cumplir su compromiso de pago; por lo que, entre otros motivos, la recurrente provisionó estas deudas como cobranza dudosa, lo que demuestra la morosidad de

Que asimismo, posteriormente a las mencionadas gestiones de cobro, se aprecia que en vía del proceso cautelar (antes de iniciar los procesos de conocimiento sobre obligación de dar suma de dinero contra Doe

¹¹⁸ U\$ 8 194 186,72 + U\$ 4 860 556,95.

¹¹⁹ Fuente: El Indecopi viene investigando infracciones a la ley concursal en el Caso - Noticias - Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - Gobierno del Perú (www.gob.pe). Revisado el 4 de octubre de 2022.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

), el 27 de marzo, 21 de abril y 24 de junio de 2009 la recurrente presentó solicitudes de medidas cautelares fuera de proceso, las cuales se tramitaron ante el Primer, Décimo Segundo y Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, bajo los Expedientes N° , y fueron concedidas por la autoridad judicial a través de las resoluciones siguientes¹²⁰:

- i) Expediente N° - Con la Resolución N° de 6 de mayo de 2009, emitida por el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima.
- ii) Expediente N° - Con la Resolución N° de 16 de junio de 2009, emitida por el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima.
- iii) Expediente N° - Con la Resolución N° de 23 de setiembre de 2009, emitida por el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Que al respecto, de conformidad con las normas, doctrina y jurisprudencia glosadas anteriormente, las medidas cautelares otorgadas a la recurrente, no hacen que las deudas cuya provisión es materia de reparo pierdan su carácter de incobrable, puesto que no califican como deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a las que se refiere el acápite (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que se tratan de medidas diferentes destinadas a asegurar el cumplimiento de las sentencias que se dictarán en los procesos judiciales que involucran las deudas sobre las que se ha realizado una provisión de cobranza dudosa; por lo que, los argumentos de la Administración sobre el particular¹²¹, no quitan el carácter de incobrabilidad de dichas deudas.

Que ahora bien, luego de las medidas cautelares solicitadas, se advierte que, en efecto, la recurrente inició tres procesos judiciales sobre obligación de dar suma de dinero contra , relacionados a los contratos de concentrados mineros adeudados por tal empresa, los cuales se tramitaron ante los mismos Primer, Décimo Segundo y Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, bajo los Expedientes N° y que concluyeron de la siguiente manera:

- i) Expediente N° - a) Con la Sentencia de 20 de setiembre de 2010, emitida por el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, que declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 8 194 186,72, correspondiente a las Facturas N° , más intereses, costas y costos; y, b) Con la Resolución N° 10 de 22 de marzo de 2011, mediante la cual el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 20 de setiembre de 2010.
- ii) Expediente N° - a) Con la Sentencia de 31 de enero de 2011, emitida por el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, que declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 3 383 556,75, correspondiente a las Facturas N° , más intereses, costas y costos; y, b) Con la Resolución N° 15 de 20 de abril de 2011, mediante la cual el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 31 de enero de 2011.
- iii) Expediente N° - a) Con la Sentencia de 7 de abril de 2011, emitida por el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, que declaró fundada la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 1 477 000,20, correspondiente a las Facturas N°

¹²⁰ Las bienes e importes de los embargos fueron detallados anteriormente.

¹²¹ Tales como que la deuda se encontraba respaldada con las medidas cautelares; que la recurrente al momento de la situación de concurso ya conocía los problemas financieros de al haber solicitado con anterioridad medidas cautelares, entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

más intereses, costas y costos; y, b) Con la Resolución Nº 9 de 14 de junio de 2011, por la que el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 7 de abril de 2011.

Que en ese sentido, de acuerdo con lo prescrito por el literal a) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el inicio de los aludidos procesos judiciales demuestra también la morosidad de , dado que al cierre del ejercicio 2010 en que consta la provisión de la recurrente por deudas incobrables, dichos procesos aún se encontraban en trámite y no habían concluido con una sentencia consentida. Es más, en el caso de los Expedientes Nº y , las sentencias del Primer, Décimo Segundo y Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, que declararon fundadas en parte las demandas, se emitieron en el ejercicio 2011.

Que por otro lado, cabe indicar que la recurrente y suscribieron dos documentos denominados "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de de 27 de julio de 2010¹²², en los que ambas partes acordaron una refinanciación privada respecto de los créditos vencidos y pendientes de pago al 30 de junio de 2010, por las sumas de U\$ 13 206 453,00 y U\$ 883 442,00¹²³ respectivamente, documentos con los cuales la Administración sostiene que Doe Run Perú S.R.L. aceptó las deudas que mantenía con la recurrente y corrobora además que dichas deudas fueron objeto de renovación o prórroga expresa, a las que se refiere el literal (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no pueden calificar como cobranza dudosa.

Que al respecto, del contenido de los citados acuerdos de refinanciamiento se observa que estos se encontraban sujetos al cumplimiento de condiciones concurrentes para su entrada en vigencia y producción de efectos, tales como: i) Suscripción del RTC por más del 66.67% del total de los pasivos de titularidad de los acreedores comerciales¹²⁴ no vinculados a ; (ii) Que los socios de acuerden en Junta el reinicio de las operaciones de la refinería de La Oroya, determinando la fecha exacta; (iii) Perfeccionamiento de las garantías¹²⁵ a favor de y de los demás acreedores comerciales; y, (iv) Suscripción del contrato de financiamiento y del contrato de suministro de concentrados con o la empresa que ésta designe para tales efectos.

Que sin embargo, el cumplimiento de todas estas condiciones no ha sido debidamente acreditado por la Administración para afirmar que los refinanciamientos celebrados entre la recurrente y entraron en vigor; por el contrario, la misma Administración reconoce en la resolución apelada que no se llegó a ejecutar dichos refinanciamientos (foja 4310). Por ende, carece de sustento la observación de aquella en el sentido que las deudas fueron objeto de renovación o prórroga expresa, así como analizar las demás cláusulas contenidas en los "Resumen de Términos y Condiciones ("RTC") para la Refinanciación de Obligaciones de

Que bajo estas situaciones, el 16 de agosto de 2010 se publicó en el diario oficial "El Peruano", el aviso de sometimiento de a un procedimiento concursal ordinario, a través del Expediente Nº ante la solicitud formulada por su acreedor lo que de conformidad con lo establecido por el numeral 17.1 del artículo 17 de la Ley General del Sistema Concursal, implicó que a partir de dicha fecha de publicación operará la suspensión de la exigibilidad de todas las obligaciones pendientes de pago que tenía¹²⁶, lo que incluye las acreencias de la

¹²² Remitidos mediante cartas de 27 de julio y 2 de setiembre de 2010.

¹²³ Más intereses.

¹²⁴ Acreedores Comerciales: Son todos los acreedores comerciales de que a la fecha mantienen créditos vencidos pendientes de pago al 30 de junio de 2010 y que han aceptado el presente RTC para el pago de sus créditos mediante la suscripción del mismo.

¹²⁵ Garantías: Son las siguientes garantías de cumplimiento de pago de la deuda: (i) Fideicomiso Unidad Minera Cobriza; y, (ii) Fideicomiso Activos Corrientes.

¹²⁶ Sin que este hecho constituya una novación de tales obligaciones.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

recurrente, y que según el numeral 17.2 del mismo artículo 17 deben mantenerse hasta la aprobación del Plan de Reestructuración o el Convenio de Liquidación, de acuerdo al régimen de destino del deudor decidido por la Junta de Acreedores.

Que del trazabilidad del anotado procedimiento concursal se advierte que, en atención a su publicación, mediante escrito de 27 de setiembre de 2010 la recurrente presentó su solicitud de reconocimiento de créditos, por un importe total de U\$ 13 393 192,05 por capital, intereses y gastos, y de S/ 6 1 66,11 por gastos, e invocó el orden de preferencia que consideraba le correspondía. A su vez, explicó que sus créditos provenían de los adeudos de la venta de concentrados mineros entregados hasta febrero de 2009 a y que responden al saldo pendiente de las Facturas Nº

por los cuales además había intentado un acuerdo de refinanciamiento privado que no llegó a ejecutarse, iniciado procesos judiciales y solicitado medidas cautelares que le fueron concedidas.

Que así, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI luego de verificar la existencia de tres procesos judiciales en trámite contra emitió la Resolución Nº de 12 de enero de 2011, registrando como contingentes los créditos invocados por la recurrente y suspendió el trámite del procedimiento de reconocimiento de dichos créditos.

Que posteriormente, a través de la Resolución Nº de 30 de mayo de 2011, la referida comisión levantó la suspensión del procedimiento de reconocimiento de créditos, dispuso el retiro del registro como contingente de tales créditos y procedió al reconocimiento de los mismos, por la suma de U\$ 8 194 186,72, en virtud de que la recurrente con los escritos de 6 de abril de 2011 acreditó la conclusión del proceso judicial tramitado con el Expediente Nº adjuntando copia de la Resolución Nº 10 de 22 de marzo de 2011, mediante la cual el Décimo Segundo Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 20 de setiembre de 2010, que declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 8 194 186,72, correspondiente a las Facturas Nº más intereses, costas y costos.

Que igualmente, mediante la Resolución Nº de 21 de setiembre de 2011, la citada comisión levantó la suspensión del procedimiento de reconocimiento de créditos, dispuso el retiro del registro como contingente de tales créditos y procedió al reconocimiento de los mismos, por el importe de U\$ 4 860 556,95, en virtud de que la recurrente con escritos de 26 de mayo y 7 de julio de 2011 acreditó la conclusión de los procesos judiciales tramitados con los Expedientes Nº y adjuntando copia de la Resolución Nº 9 de 14 de junio de 2011, emitida por la que el Décimo Tercer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, que declaró consentida la Sentencia de 7 de abril de 2011, que declaró fundada la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 1 477 000,20, correspondiente a las Facturas Nº más intereses, costas y costos; así como la Resolución Nº 15 de 20 de abril de 2011, por la que el Primer Juzgado Civil con Subespecialidad Comercial de Lima, declaró consentida la Sentencia de 31 de enero de 2011, que declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la recurrente y ordenó a que cumpla con pagar la suma de U\$ 3 383 556,75, correspondiente a las Facturas Nº más intereses, costas y costos.

Que de esta manera se aprecia que, según el Informe de Gestión del Proceso de Liquidación en Marcha de de 31 de marzo de 2013 y la Resolución Nº de 5 de abril de 2021: i) En la sesión de 9 de abril de 2012, continuada el 12 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de acordó la liquidación en marcha como destino de la deudora; ii) El 25 de mayo de 2012 se aprobó el Convenio de Liquidación; iii) El 25 de setiembre de 2012 la Junta de Acreedores de acordó prorrogar el plazo de la liquidación en marcha por 6 meses más, contados a partir del 13 de octubre de 2012; iv) El 12 de abril de 2013 la Junta de Acreedores de



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

... decidió el cambio de destino de la deudora, pasando de una liquidación en marcha a una reestructuración patrimonial; v) En la sesión de 22 de agosto de 2014, continuada el 27 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de ... acordó variar nuevamente el destino de la deudora, de una reestructuración patrimonial a una liquidación en marcha; vi) En la sesión de 19 de setiembre de 2014, continuada el 24 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de ... designó a ... como entidad liquidadora y se aprobó el Convenio de Liquidación; vii) En la sesión de 27 de octubre de 2015, continuada el 30 del mismo mes y año, la Junta de Acreedores de ... designó a Dirección Integral y ... como nueva entidad liquidadora y se aprobó el Convenio de Liquidación; viii) Con fecha 29 de agosto de 2018, se acordó la continuación del proceso de liquidación en marcha de ... y el 19 de diciembre de 2018 se designó a ... como nueva entidad liquidadora, suscribiéndose el 26 de diciembre del mismo año el Convenio de Liquidación; y, ix) En la sesión de 15 de setiembre de 2020, la Junta de Acreedores de ... acordó designara ... como nueva entidad liquidadora y se aprobó la modificación parcial del Convenio de Liquidación.

Que asimismo, de la Nota de Prensa de la Plataforma Digital Única del Estado Peruano de fecha 28 de febrero de 2022, se informa que a la indicada fecha ... se encuentra en proceso de liquidación ordinaria por haber vencido el plazo de la modalidad de liquidación en marcha, constituyendo la entidad liquidadora a cargo del proceso

Que como se aprecia de lo expuesto precedentemente, y sin perjuicio del análisis desarrollado con relación a las gestiones de cobro, el inicio de los procesos judiciales, el otorgamiento de medidas cautelares y los acuerdos de refinanciamiento privados (*que no llegaron a entrar en vigor*), se tiene que al cierre del ejercicio 2010 en que se tramitaba el procedimiento de reconocimiento de créditos de la recurrente, con motivo de la publicación en el diario oficial "El Peruano" del procedimiento concursal ordinario seguido contra Doe Run Perú S.R.L., se encontraba suspendida la exigibilidad de todas las obligaciones pendientes de pago de dicha empresa, entre las que se hallaban los créditos de la recurrente materia de reparo, suspensión que se mantuvo hasta el 25 de mayo de 2012 en que la Junta de Acreedores aprobó el Convenio de Liquidación, al haber acordado previamente con sesión de 9 de abril de 2012, continuada el 12 del mismo mes y año, la liquidación en marcha como destino de la citada deudora.

Que la anotada suspensión implica incluso que, en ningún caso, de conformidad con el numeral 18.4 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal, el patrimonio del deudor sometido a concurso pueda ser objeto de ejecución forzosa¹²⁷, con excepción de los créditos post concursales y los bienes perecibles que se describen en el artículo 16 y numeral 18.5 del artículo 18 de la misma ley, lo que no solo demuestra la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad de las deudas, en razón del procedimiento en el que este se encuentra incurso, sino también la imposibilidad del acreedor de poder ejecutar el cobro de los créditos vencidos durante dicho lapso. Esta suspensión, en el caso de autos, concluye con la aprobación del Convenio de Liquidación, que conlleva a dar por exigibles las obligaciones de pago del deudor quien por medio de tal convenio ha trazado los supuestos bajo los cuales empezará a pagar los créditos adeudados, según se prevé en el numeral 76.1 del artículo 76 e inciso e) del artículo 82 de la Ley General del Sistema Concursal.

Que por lo tanto, considerando que el carácter de deuda incobrable se verifica en el momento que se efectúa la provisión contable, a tenor de lo que dispone el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y dado que la Administración no cuestiona que el monto

¹²⁷ En ese sentido, en el hipotético caso que la Sentencia de 20 de setiembre de 2010 hubiese sido declarada consentida en dicho año, la misma no hubiera podido ser ejecutada, tal como lo prescribe el numeral 18.4 del artículo 18 de la Ley General del Sistema Concursal.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

que la recurrente solicitó como reconocimiento de sus créditos¹²⁸ dentro del procedimiento concursal ordinario seguido a _____, comprenda la totalidad del monto de las facturas detalladas en su Libro de Inventarios y Balances¹²⁹, se concluye que al cierre del ejercicio 2010 en que figura la provisión por cobranza dudosa efectuada por la recurrente, por el importe de S/ 36 902 885,00, dicha provisión si resultaba deducible en los términos del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el citado inciso f) del artículo 21 de su Reglamento. En consecuencia, el reparo formulado por la Administración no se ajusta a derecho, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en tal extremo¹³⁰.

Que no es atendible lo alegado por la Administración de que solo cuando se agote el patrimonio de _____ se puede declarar la incobrabilidad de sus deudas; toda vez que, conforme se ha explicado anteriormente, dicha incobrabilidad se presenta desde la publicación en el diario oficial "El Peruano" de la situación de concurso del deudor, en el cual se suspende la exigibilidad de las obligaciones pendientes de pago de éste, lo que se mantiene hasta la aprobación del Convenio de Liquidación, siendo que de ser el caso, que en efecto se extinga el patrimonio del deudor, se procederá a la declaración judicial de quiebra con el procedimiento respectivo.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10796-2-2013 invocada por la Administración, cabe mencionar que se refiere a un caso en el que se mantuvo un reparo por provisión de cobranza dudosa, al determinarse que no se acreditó el riesgo de incobrabilidad aun cuando el deudor se encontraba incurso en un procedimiento concursal preventivo. Se verifica de dicha resolución que al momento de efectuada la provisión de cobranza dudosa no se aprobaba el Acuerdo Global de Refinanciación y además cuando la Comisión de Procedimientos Concursales de la Oficina Descentralizada del INDECOPI admitió a trámite la solicitud presentada por el deudor para acogerse al procedimiento concursal preventivo, dicho deudor solicitó expresamente que no se suspenda la exigibilidad de sus obligaciones, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 108 de la Ley General del Sistema Concursal, que faculta al solicitante ejercer esta opción en dicho tipo de procedimiento. En tal sentido, no se aprecia que la presente instancia se haya apartado del criterio contenido en la citada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10796-2-2013. Sin perjuicio de ello, es oportuno acotar que el procedimiento concursal preventivo tiene una naturaleza distinta al procedimiento concursal ordinario, pues el procedimiento concursal preventivo tiene como objetivo fundamental evitar la insolvencia del deudor y no implica necesariamente que el patrimonio del concursado se halle en una situación de insolvencia.

Cuenta – Provisión Cob. Dudosa Cesión de Derecho Atac/Doe

Que del Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 3529 a 3539), se aprecia que la Administración reparó en el ejercicio 2011 la provisión de cobranza dudosa por "Cesión de Derecho Atacocha/Doe Run", ascendente a la suma de S/ 3 200 281,50, por los siguientes motivos: i) El incumplimiento del principio de causalidad al haber la recurrente adquirido mediante cesión de derechos los créditos de _____ reconocidos por el INDECOPI mediante Resolución Nº _____ dentro del procedimiento concursal ordinario seguido a _____ los cuales no se consideran como un gasto necesario para generar ni mantener la fuente generadora de renta; ii) La adquisición de los derechos de crédito en virtud de la cesión demuestra la intención y seguridad de la recurrente de cobrar la deuda pendiente a _____; y, iii) El hecho que la recurrente

¹²⁸ Ni los importes que están señalados en las gestiones de cobro realizadas con las cartas de 27 de febrero y 19 de marzo de 2009, en las sentencias que declararon fundadas en parte las demandas de obligación de dar sumas de dinero contra _____ y en las resoluciones que concedieron medidas cautelares a la recurrente.

¹²⁹ Lo que supone que cuando hace referencia a los intereses comprende dentro de los mismos al importe inicial de las Facturas Nº _____

Balances.

¹³⁰ En ese sentido, los hechos que ocurriesen con posterioridad al cierre del ejercicio 2010 en que consta la provisión, no desvirtúan el reparo.

detalladas en el Libro de Inventarios y



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

adquiriera nuevos créditos provenientes de la cesión de derechos implica que le otorga a Doe Run Perú S.R.L. una mayor facilidad de pago o una ampliación del crédito.

Que al respecto, obra en autos el Contrato de Cesión de Derechos de 31 de enero de 2011 (fojas 3276 a 3283), mediante el cual la _____ en calidad de cedente, se comprometió en ceder a favor de la recurrente en calidad de cesionaria, la titularidad del crédito reconocido según Resolución Nº _____ de 17 de diciembre de 2010, a cambio de que esta le pagará como contraprestación un importe equivalente al mismo crédito reconocido según Resolución Nº _____ por concepto de capital e intereses cuya suma asciende a un monto total de U\$ 1 182 661,31.

Que en el citado contrato se detallan los siguientes hechos que motivaron la cesión del crédito:

- 1.1. Con fecha 1 de noviembre de 2006, el _____ (en adelante referido indistintamente como "DOE RUN" o el "DEUDOR CEDIDO") celebraron un Contrato de Compraventa de Concentrado de Plomo (en adelante el Contrato de Compraventa), mediante el cual el CEDENTE se comprometió a transferir en propiedad a DOE RUN, 16,500 toneladas métricas húmedas de concentrado de plomo calidad "Atacocha" +/- 20% proveniente de la UEA Atacocha, bajo las condiciones pactadas en el Contrato de Compraventa.*
- 1.2. El CEDENTE ha cumplido con entregar a DOE RUN el concentrado de plomo pactado en el Contrato de Compraventa.*
- 1.3. El saldo del precio pendiente de pago por parte de DOE RUN al CEDENTE asciende a la suma de US\$ 1 166 659.92 (Un Millón Ciento Sesenta y Seis Mil Seiscientos Cincuenta y Nueve con 92/100 Dólares de los Estados Unidos de América), en adelante ("el CRÉDITO") al que se deberán agregar los intereses legales devengados desde la fecha de vencimiento de la obligación de pago del DEUDOR CEDIDO, de conformidad con lo establecido en el artículo 1245º del Código Civil.*
- 1.4. Con fecha 16 de agosto de 2010 el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) difundió el sometimiento del DEUDOR CEDIDO a un Proceso Concursal Ordinario (PCO), quedando comprendido como crédito concursal, el CRÉDITO referido en el numeral 1.3 precedente.*
- 1.5. Con fecha 20 de setiembre de 2010 el CEDENTE presentó su solicitud para que el CRÉDITO por concepto del capital adeudado, más los intereses legales correspondientes, sea reconocido en el PCO del DEUDOR CEDIDO.*
Mediante Resolución Nº _____ de fecha 17 de diciembre de 2010, INDECOPI ha reconocido el CRÉDITO más los intereses legales por el monto de US\$ 16,001.39 (Diez y Seis Mil Uno y 39/100 Dólares de los Estados Unidos de América).
- 1.6. El CESIONARIO a su vez mantiene créditos pendientes de pago frente al DEUDOR CEDIDO, los mismos que igualmente se encuentran comprendidos como créditos concursales.*
- 1.7. El CESIONARIO ha manifestado frente al CEDENTE su interés de participar de manera activa en el PCO del DEUDOR CEDIDO y en ese sentido, y en caso su junta de acreedores acuerde someter al DEUDOR CEDIDO a un proceso de reestructuración patrimonial empresarial; participar en calidad de proveedor estratégico del complejo de "La Oroya" respecto de concentrados de mineral susceptibles de ser refinados en dicho complejo.*
- 1.8. En tal virtud, por así haberlo convenido LAS PARTES y para reforzar la participación del CESIONARIO en la junta de acreedores del DEUDOR CEDIDO, el CESIONARIO tiene la*



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

intención de adquirir del CEDENTE los derechos que como acreedor de créditos reconocidos con derecho de voz y voto en la junta de acreedores del DEUDOR CEDIDO, tendrá en el PCO de DOE RUN.

(...)"

Que mediante Comunicación Notarial de 16 de agosto de 2011 (foja 3275), se aprecia que la recurrente comunicó a la suscripción del Contrato de Cesión de Derechos de 31 de enero de 2011; en tanto que, con escrito de 24 de agosto del mismo año (fojas 3271 a 3273), la recurrente solicitó a la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPÍ el cambio de titularidad de los créditos reconocidos a con la Resolución Nº de 17 de diciembre de 2010, para en su lugar considerar a su empresa como nueva titular de dichos créditos.

Que sobre el particular, cabe señalar que del contenido del Contrato de Cesión de Derechos de 31 de enero de 2011, no se advierte de qué manera la participación de la recurrente con un mayor derecho a voto en la Junta de Acreedores del procedimiento concursal seguido a , que se obtiene en virtud de la cesión de créditos efectuada por la (los cuales fueron reconocidos mediante Resolución Nº , sería necesaria para la recurrente en el sentido de actuar como "proveedor estratégico del complejo de "La Oroya" respecto de concentrados de mineral susceptibles de ser refinados en dicho complejo"; no habiendo ésta tampoco explicado ni acreditado documentariamente en autos la relación de causalidad entre los mismos, limitándose a manifestar que requería reforzar su participación en la Junta de Acreedores.

Que a mayor abundamiento, se aprecia del Informe de Gestión del Proceso de Liquidación en Marcha de de 31 de marzo de 2013 (fojas 2368 a 2381), y de la Resolución Nº de 5 de abril de 2021 (fojas 4668 a 4671), que en el ejercicio 2011 no se aprobó un Plan de Reestructuración respecto a supuesto por el cual la recurrente habría suscrito el Contrato de Cesión de Derechos de 31 de enero de 2011, buscando una participación en calidad de "proveedor estratégico del complejo de "La Oroya" respecto de concentrados de mineral susceptibles de ser refinados en dicho complejo", y por el que en el mismo ejercicio 2011 procedió a provisionar como deuda incobrable el importe de los créditos cedidos, los cuales dedujo como gasto.

Que si bien la recurrente sostiene en la apelación que la cesión de créditos tuvo por finalidad obtener una mayor participación en el procedimiento concursal ordinario de , y, en específico, una mayor participación en el destino de dicha empresa, con el fin de obtener beneficios económicos futuros en caso se decidiese su reestructuración; cabe indicar que, sin perjuicio de lo acotado en el considerando anterior acerca de que en el ejercicio 2011 no se aprobó un Plan de Reestructuración, es del caso mencionar que la recurrente no enlaza su argumento con lo estipulado en el Contrato de Cesión de Derechos de 31 de enero de 2011, que en específico aborda la actuación que tendría como "proveedor estratégico del complejo de "La Oroya" respecto de concentrados de mineral susceptibles de ser refinados en dicho complejo"; además, debe agregarse que tampoco la recurrente ha acreditado que con los créditos cedidos de los cuales le otorgan una mayor participación con derecho a voto en la Junta de Acreedores, hubiese obtenido en efecto una mayoría suficiente en dicha junta que le permita hacer prevalecer sus decisiones para los fines que persigue.

Que por las conclusiones arribadas, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en el mismo extremo, careciendo de relevancia analizar las demás observaciones formuladas por la Administración en cuanto a la ausencia de carácter de deuda incobrable de la provisión de cobranza dudosa por concepto de "Cesión de Derecho Atacocha/Doe Run".

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04757-2-2005, 07525-2-2005 y 03540-4-2007 invocadas por la recurrente, no resultan aplicables al caso de autos al versar sobre aspectos distintos al analizado.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Cuenta 6841000 – Provisión Cob. Dudosa Doe Run 2011

Que según se aprecia del Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 3528 y 3529), la Administración reparó la provisión de cobranza dudosa por concepto de "Provisión Cob. Dudosa Doe Run 2011", ascendente a la suma de S/ 1 732 368,62, debido a que corresponden a intereses por cobrar generados en el ejercicio 2011; no obstante, que no procedía su deducción por haber ingresado en el ejercicio 2010 el deudor a un procedimiento concursal ordinario, en el cual la recurrente solicitó el reconocimiento de sus créditos.

Que al respecto, tanto la recurrente como la Administración concuerdan en que no corresponde la provisión de cobranza dudosa por los intereses generados en el ejercicio 2011 respecto a deudas de incursas en un procedimiento concursal, ello por cuanto el numeral 17.1 del artículo 17 de la Ley General del Sistema Concursal, contempla expresamente que no se devengarán intereses moratorios ni procederá la capitalización de intereses por los adeudos de la concursada a partir de la fecha de publicación del concurso; por lo que, al constar también en el Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 3528 y 3529), que la recurrente no exhibió la adición correspondiente, habiendo la Administración verificado de los papeles de trabajo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 que tampoco se realizó dicha adición por la provisión indebida de los intereses, corresponde mantener el aludido reparo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que es preciso señalar que la reversión que la recurrente afirma efectuó en el ejercicio 2012, así como el alegato de que realizó la provisión observada, con la finalidad de compensar los ingresos indebidamente reconocidos en el ejercicio 2011 por concepto de los intereses provenientes de las deudas de Doe Run Perú S.R.L. de los ejercicios 2008 y 2009, no está debidamente acreditado en autos, ya que como se mencionó la recurrente no ha acreditado la mencionada adición de intereses, y por ende no puede correlacionarse con la reversión que afirma haber realizado en otro ejercicio.

2.6. Provisiones no permitidas – Ejercicio 2010

Que en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº (foja 3832), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por el importe de S/ 271 328,00, por concepto de provisiones no permitidas, sustentándose en el Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el cargo efectuado en la Cuenta Otras Provisiones corresponde a la provisión estimada de un sistema comercial computarizado cobrado en años anteriores por el cual no llegó a efectuarse en el ejercicio 2010, razón por la cual en los siguientes ejercicios se reversó dicha provisión¹³¹.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no exhibió los comprobantes de pago ni presentó medios probatorios que sustenten la necesidad, destino y utilización del gasto contabilizado en la Cuenta Otras Provisiones ni su vinculación con la fuente generadora de renta, así como tampoco acreditó su realización; por lo que, resulta válido el reparo efectuado respecto a dicha provisión.

¹³¹ Cabe indicar que, en el recurso de apelación la recurrente se remite en cuanto al presente reparo a lo señalado en el recurso de reclamación y en este a su vez se remite a lo manifestado en el procedimiento de fiscalización (fojas 3867 y 4377).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que menciona que el hecho que la recurrente hubiera extornado la provisión contablemente en el ejercicio 2012, no enerva la validez del reparo, puesto que debió haber adicionado la suma correspondiente en el ejercicio 2010, en el que como gasto afectó los resultados de este ejercicio, al disminuir la renta neta del mismo.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 3184 y 3185)¹³², la Administración comunicó a la recurrente que a fin de verificar los cargos realizados en el ejercicio 2010 en la Cuenta Otras Provisiones, por el importe de S/ 271 328,00, se le solicitaba exhibir los comprobantes de pago originales de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, en concordancia con lo establecido por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 25 de su Reglamento; así como acreditar que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta. Para tal efecto, le indicó que debía explicar por escrito lo referente a dicha cuenta, señalando la base legal y adjuntando la documentación respectiva, tales como contratos, documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, expresiones contables, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, órdenes de compra, informes, proyectos, actas, etc. Asimismo, debía presentar los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y su beneficiario.

Que la recurrente presentó un escrito de fecha 16 de diciembre de 2013 (foja 3165), mencionando que el cargo efectuado en la Cuenta Otras Provisiones corresponde a la provisión estimada de un sistema comercial computarizado cobrado en años anteriores por el cual no llegó a efectuarse en el ejercicio 2010, motivo por el que en los siguientes ejercicios se reversó dicha provisión.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3119 a 3121)¹³³, la Administración dejó constancia del escrito de 16 de diciembre de 2013, del asiento contable de la provisión, del asiento contable del extorno de la provisión de fecha 29 de febrero de 2012 y de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentados en respuesta al citado requerimiento, de cuya evaluación concluyó que la recurrente no adicionó vía la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 el importe de S/ 271 328,00 contabilizado en la Cuenta Otras Provisiones, precisando que si bien contablemente esta sí extornó la provisión en febrero de 2012, tributariamente no la adicionó al carecer de sustento documentario.

Que sobre el extorno de la citada provisión, explicó que la recurrente no exhibió los comprobantes de pago ni la documentación sustentatoria respectiva, por lo que no acreditó la necesidad del gasto ni la vinculación con la fuente generadora de renta; agregando que, tampoco se sustentó el destino del gasto, ni la realización de las operaciones solicitadas, por lo cual, procede reparar el importe de S/ 271 328,00.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 el inciso j) del artículo 44 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, decreta que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el

¹³² Notificado con arreglo a ley el 5 de diciembre de 2013 según el análisis antes efectuado (foja 3190).

¹³³ Notificado con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2013 según el análisis antes efectuado (foja 3164).



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Reglamento de Comprobantes de Pago; y, que no se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el Artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Análisis del reparo

Que de la documentación que obra en el expediente, así como de lo verificado por la Administración en Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 3119 a 3121), se aprecia que la recurrente no cumplió con presentar la documentación sustentatoria que acredite la deducibilidad de la provisión contabilizada en la Cuenta Por el contrario, se advierte que la propia recurrente afirma que el cargo efectuado obedece a la provisión estimada de un sistema comercial computarizado que no llegó a ejecutarse en el ejercicio 2010, razón por la cual incluso había revertido dicha provisión.

Que asimismo, si bien la recurrente ha presentado el asiento contable del extorno de la provisión de fecha 29 de febrero de 2012, no ha procedido a adicionar la suma correspondiente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, tal como se dejó constancia en el citado Punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº

Que en consecuencia, procede mantener el reparo acotado por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo lo expuesto en los considerandos precedentes sobre los reparos analizados y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de los años 2008 a 2011, la Administración deberá tener en cuenta el análisis desarrollado precedentemente respecto a los reparos impugnados, esto es: i) Mantener el reparo contenido en la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008¹³⁴ y considerar el pronunciamiento de esta instancia sobre la prescripción con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008, debiendo establecer la determinación final y sus efectos a los ejercicios siguientes (años 2009 a 2011); ii) Reliquidar la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, ya que si bien se ha mantenido los reparos¹³⁵, se debe establecer la determinación final considerando la reliquidación por el año 2008, y establecer sus efectos a los ejercicios siguientes (años 2010 y 2011); iii) Reliquidar la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, teniendo en cuenta que se ha levantado el reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada¹³⁶, debiendo establecer la determinación final y sus efectos al ejercicio siguiente (año 2011); y, iv) Mantener el reparo contenido en la Resolución de Determinación Nº (fojas 3827 a 3830), girada por el Impuesto a la Renta

¹³⁴ En la presente instancia se mantiene el reparo por mermas no sustentadas conforme a ley.

¹³⁵ En la presente instancia se mantienen los reparos impugnados: gastos que no cumplen con los requisitos y características, mermas no sustentadas conforme a ley, gastos devengados en el ejercicio 2008 cargados a resultados (Cuenta – Otras Gastos de Embarque – Zn y Cuenta – Asesoría y Consultoría Legal), y se tiene en cuenta los reparos no impugnados como gastos devengados en el ejercicio 2008 cargados a resultados (Cuenta – Otras Cargas de Personal).

¹³⁶ En la presente instancia se mantienen los reparos por mermas no sustentadas conforme a ley, disminución de ingresos por pérdidas en Instrumentos Financieros Derivados no acreditados, así como por provisiones no permitidas; y se levanta el reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada (Punto 2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

del ejercicio 2011¹³⁷, debiendo considerarse los efectos de las reliquidaciones a efectuarse por los años 2008 a 2010. Debiendo además considerar lo señalado cuando se efectuó el análisis de la prescripción.

3. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Que las Resoluciones de Determinación N° (Anexos N° 1 y 2), (Anexos N° 3 y 4), (Anexo N° 1), (Anexo N° 1), (Anexo N° 1 y 3) (fojas 3626 a 3633, 3835 a 3836, 3831 a 3832 y 3840 a 3844), fueron giradas **-entre otros-** por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, como resultado de la aplicación del arrastre del Saldo a Favor determinado en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, y el cálculo del coeficiente para el mes de diciembre de 2008, según las Resoluciones de Determinación N° , respectivamente¹³⁸.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, guarda vinculación con las Resoluciones de Determinación N° y emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008 y 2009. No obstante, dichos valores no se encuentran firmes, toda vez que fueron impugnados a este Tribunal a través del recurso de apelación contra la Resolución de Determinación N° y de la presente apelación para el caso de las Resoluciones de Determinación N° y , por lo que solicita que respecto a los citados pagos a cuenta se esté a lo resuelto en las referidas impugnaciones. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02712-3-2011.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que no existe impedimento legal para que al momento de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta impugnados se tomara en consideración las determinaciones efectuadas en los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 practicados a la recurrente, máxime si de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61 del Código Tributario, se encuentra facultada a modificar la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor tributario, si como producto de una fiscalización constata la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo las resoluciones de determinación correspondientes, como ha ocurrido en el caso de autos.

Que añade que la interposición de la reclamación acredita que la recurrente ha ejercido su derecho de defensa impugnando tanto las resoluciones de determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 como las resoluciones de determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, lo que prueba la inexistencia de perjuicio alguno en contra de aquélla por la emisión conjunta de dichos valores.

Normas aplicables

Que el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, establece que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho

¹³⁷ En la presente instancia se mantienen los reparos por mermas no sustentadas conforme a ley, y por provisión de cobranza dudosa no sustentada (Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°

¹³⁸ Cabe reiterar el pronunciamiento emitido por esta instancia con respecto a la prescripción vinculado con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que conforme con el artículo 61 del mencionado código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 76 del aludido código, dispone que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de otro lado, el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF¹³⁹, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo; y, b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el inciso c) del artículo 88 de la citada ley, prescribe que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79, deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados, siempre que tales declaraciones no hayan sido impugnadas, y que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia.

Que por su parte, el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, indica que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: 1) Solo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría; 2) Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito; 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se hubiese solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; y, 5) Los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

¹³⁹ Aplicable al caso de autos, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1120.



Tribunal Fiscal

N° 00799-10-2023

Análisis de los pagos a cuenta

Que debe indicarse que de la revisión efectuada al Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0037696 y del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° se verifica que tanto el cálculo del coeficiente aplicable al mes de diciembre de 2008 y la reliquidación del Saldo a Favor del ejercicio 2008, parten a su vez de la determinación del Impuesto calculado y del saldo a favor del ejercicio 2007 establecido mediante la Resolución de Determinación N° (foja 3840).

Que ahora bien, este Tribunal mediante la Resolución N° resolvió la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° que se pronunció a su vez la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la cual confirma la determinación contenida en la aludida resolución de determinación; por lo que resultaba arreglado a ley que la Administración considerará esto en la liquidación final del pago a cuenta materia de autos.

Que no obstante lo señalado, se advierte del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° que la reliquidación del saldo a favor del ejercicio 2008, tiene en cuenta la determinación de los pagos a cuenta de enero a noviembre de 2008, habiendo esta instancia declarado su prescripción, por lo que se deberá tener en cuenta ello, para efectos de determinar el saldo a favor aplicable al mes de diciembre de 2008, y de esta forma establecer la determinación final del pago a cuenta del mes de diciembre de 2008, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otra parte, del Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación N°³ (foja 3840) y del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N°¹ (foja 3629), se aprecia que la Administración reliquidó el Saldo a Favor del ejercicio 2008 por el importe de S/ 8 438 421,00, el cual aplicó contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2009 ascendente a S/ 695 036,00, estableciendo de esta manera un Saldo a Favor de la recurrente de S/ 7 743 385,00 por dicho período, el mismo que a su vez fue arrastrado a los períodos siguientes aplicándose a los pagos a cuenta de enero a noviembre de 2009.

Que como consecuencia de dicho arrastre, se advierte que respecto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009 determinado por la recurrente en S/ 9 506 238,00¹⁴², la Administración le aplicó el remanente del Saldo a Favor del período anterior¹⁴³ ascendente a S/ 140 779,00, originando un tributo por pagar a cargo de la recurrente por el importe de S/ 9 365 459,00, lo que se encuentra arreglado a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su Reglamento, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que de igual modo, consta del Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación N° (foja 3835) y del Anexo N° 01 de las Resoluciones de Determinación N° y¹⁴⁵ (foja 3626), que la Administración reliquidó el Saldo a Favor del ejercicio 2009 estableciendo como importe S/ 0,00, ello en tanto el Saldo a Favor del período anterior se agotó con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009.

Que como consecuencia de dicha reliquidación, se advierte que respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010, determinados por la recurrente en S/ 5 238 986,00 y S/ 8 850

¹⁴⁰ Emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

¹⁴¹ De acuerdo a lo señalado en esta instancia, dicho valor contiene la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, entre otro, de enero a noviembre de 2009.

¹⁴² Como resultado de la aplicación del coeficiente de 2% a la base imponible de S/ 475 311 924,00, los cuales no fueron reparados por la Administración.

¹⁴³ A octubre de 2009.

¹⁴⁴ Emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

¹⁴⁵ Emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

321,00¹⁴⁶, la Administración no aplicó ningún Saldo a Favor por compensar, manteniendo los citados importes de S/ 5 238 986,00 y S/ 8 850 321,00 como tributos por pagar a cargo de la recurrente.

Que así las cosas, las Resoluciones de Determinación N° (fojas 3626 a 3630), fueron giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, como resultado de la aplicación del arrastre del Saldo a Favor determinado en los ejercicios 2008 y 2009 según las Resoluciones de Determinación N° y respectivamente

Que cabe señalar que con motivo de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° apelada, la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, serán materia de reliquidación, por lo que, respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, corresponde que la Administración tenga en cuenta el resultado de la determinación final para los ejercicios 2008 y 2009, a efecto de su incidencia en la reliquidación respectiva de tales pagos a cuenta, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que las Resoluciones de Determinación N° y emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, no se encuentran firmes, por lo que no deben ser tomadas en cuenta para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, y enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010; es oportuno señalar que de conformidad con lo prescrito por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que por consiguiente, dado que al momento de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010 realizada por la Administración, las Resoluciones de Determinación N° y no habían sido declaradas nulas por autoridad administrativa o jurisdiccional, las mismas mantenían sus efectos jurídicos y podían servir de sustento para dichos pagos a cuenta; por lo que, no se advierte vulneración a los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, ni apartamiento al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02712-3-2011 invocada por la recurrente. No obstante ello, debe considerarse lo dispuesto por esta instancia con relación a la determinación final del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 y su incidencia en los pagos a cuenta materia de impugnación.

Que a su vez, deberá considerarse lo ya indicado en cuanto a que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 contenida en la Resolución de Determinación N° ha sido mantenido según se advierte del pronunciamiento de este Tribunal a través de la Resolución N°

4. MULTAS – INFRACCIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 3819 a 3826), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

¹⁴⁶ Como resultado de la aplicación del coeficiente de 2% a las bases imponibles de S/ 261 949 306,00 y S/ 442 516 033,00, los cuales no fueron reparados por la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que por su parte, las Resoluciones de Multa Nº (fojas 3591 a 3603), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y hacen referencia como tributo asociado y período tributario a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que al encontrarse vinculadas las Resoluciones de Multa Nº con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, se remite a los argumentos señalados en la etapa de apelación con relación a los reparos que sustentan tales resoluciones de determinación.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, afirma que estas no se sustentan en resoluciones de determinación previamente emitidas, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 07944-1-2001, 09521-3-2001, 14760-3-2010 y 06085-10-2011.

Que refiere que el argumento de la Administración respecto a que las anotadas Resoluciones de Multa Nº se sustentan en las resoluciones de determinación relacionadas a la determinación anual del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2010, así como en las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de otros períodos distintos a diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, no hace más que confirmar que aquella no ha emitido acto administrativo alguno destinado a modificar la determinación efectuada por su empresa a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, y que respalda su posición lo establecido en la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, que dispone que para efecto de determinar la sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario el tributo omitido se determina de la diferencia que resulta de comparar el tributo o concepto similar determinado indebidamente por el contribuyente con aquel tributo resultante o concepto similar obtenido por autoliquidación o por producto de una fiscalización. Por ende, concluye que si no existe resolución de determinación o declaración jurada rectificatoria, no será posible la configuración del tipo infractor.

Que manifiesta que las resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas sin considerar la rebaja del 60% de la sanción que establece el inciso c) del artículo 13-A del Régimen de Gradualidad, toda vez que la compensación efectuada mediante la Resolución de Intendencia Nº , respecto de dichos valores con el Saldo a Favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, ocurrió con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el artículo 117 del Código Tributario. Precisa que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09687-3-2013 se cumple con el requisito de la cancelación rebajada de la multa que prevé el Régimen de Gradualidad si la extinción de la obligación se realiza a través de una compensación de oficio, como ocurre en su caso.

Que mediante escrito de alegatos¹⁴⁷, aduce que a partir del 31 de diciembre de 2016 con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 1311, se modificó el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, legalizándose conductas que configuraban infracciones sancionables con la anterior regulación, como es el caso de la declaración indebida de un saldo a favor que no incidía en un menor pago de la obligación tributaria o en la obtención indebida de devolución o notas de crédito negociables; por lo que, solicita que en aplicación del principio de retroactividad benigna se dejen sin efecto las Resoluciones de Multa Nº considerando que las mismas fueron emitidas por declarar cifras o datos falsos que implican un aumento indebido de saldos, en donde

¹⁴⁷ De fojas 4610 a 4613 y 4672 a 4676.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

no existe tributo por pagar, supuesto que con la entrada en vigor del Decreto Legislativo Nº 1311 ya no resulta sancionable. Cita al respecto, la sentencia de Casación Nº referida al aludido principio de retroactividad benigna.

Que precisa que no resulta aplicable el artículo 168 del Código Tributario que dispone que *"las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución"*, debido a que mediante dicho dispositivo legal se pretende limitar la aplicación del principio de retroactividad benigna reconocido por la Constitución Política del Estado y la Corte Suprema de Justicia.

Que respecto a las Resoluciones de Multa Nº vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, reitera que la Administración no emitió resoluciones de determinación que puedan servir de sustento para la atribución de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que las anotadas resoluciones de multa deben ser dejadas sin efecto, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06085-10-2011, 02398-2-2006, 02055-2-2003, 06344-2-2003, 09521-3-2001, 0797-2-2001, 07944-1-2001, 0574-2-2001, 0875-2-2001, 0566-2-2001, 06079-2-2017, 0469-4-98, 04086-1-2013 y 08870-8-2017.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración señala que las Resoluciones de Multa Nº, se sustentan en los reparos realizados a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, los cuales han sido confirmados mediante la resolución apelada, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Respecto, a la Resolución de Multa Nº indica que esta se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la misma que ha sido modificada a través de la resolución apelada, según el detalle del Anexo Nº 01, donde se reconoce la deducción del importe de S/ 169 482,00, por los gastos contabilizados en la Cuenta – Otras Gastos de Embarque – Zn y la Cuenta – Asesoría y Consultoría Legal, al verificarse que se devengaron en el ejercicio 2008 y no en el ejercicio 2009, por lo que modificó a su vez el cálculo de la referida multa, de acuerdo al Anexo Nº 05.

Que aduce que las Resoluciones de Multa Nº se sustentan en los reparos efectuados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, los cuales han sido confirmados mediante la resolución apelada, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respecto a tales resoluciones de multa.

Que precisa que en los Anexos de las Resoluciones de Multa Nº vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, se detalla la determinación de dichos pagos a cuenta y multas, además que hacen mención a las Resoluciones de Determinación Nº y giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2010, en las que también se encuentra la determinación de los pagos a cuenta de estos ejercicios; y que, a mayor abundamiento, en las Resoluciones de Determinación Nº a emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 2008, y las Resoluciones de Determinación Nº y giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010, igualmente obra la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, y de enero a diciembre de 2010, respectivamente. Agrega que todas estas

¹⁴⁸ Por error material la recurrente señala la Resolución de Determinación Nº



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

resoluciones de determinación y resoluciones de multa fueron notificadas conjuntamente, por lo que fueron de conocimiento de la recurrente.

Que por las razones expuestas, concluye que las Resoluciones de Multa Nº [redacted] relacionadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 y marzo a diciembre de 2010, si se sustentan en resoluciones de determinación notificadas, encontrándose además debidamente motivadas.

Que menciona que el hecho que mediante la Resolución de Intendencia Nº [redacted] se haya dispuesto la compensación de oficio de las resoluciones de multa impugnadas con el Saldo Favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, no hace factible el acogimiento de dichas resoluciones de multa al Régimen de Gradualidad con la rebaja del 60% que invoca la recurrente, puesto que aun cuando fuera válida la citada Resolución de Intendencia Nº [redacted], ésta no cumplió con el requisito de pagar las multas establecido en el Reglamento del Régimen de Gradualidad, sino que fue la Administración, quien en uso de sus facultades, extinguió tales deudas vía compensación.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, tipifica como infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de créditos negociables u otros valores similares.

Que según lo dispone el artículo 75 del anotado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05349-3-2005, 16843-10-2011 y 13913-10-2011, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, según texto vigente antes de la modificación efectuada por Decreto Legislativo Nº 1311, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría como es el caso de la recurrente, la referida infracción se sanciona con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que en el inciso a) de la Nota 21 de dicha Tabla se precisaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio, y que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas, siendo que tratándose del Impuesto a la Renta se entiende por tributo resultante al impuesto calculado considerando los créditos con



Tribunal Fiscal

N° 00799-10-2023

y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del periodo anterior. En caso, los referidos créditos excedan el impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor. Tratándose de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible.

Que a su vez, el inciso c) de la aludida Nota 21 establecía que en el caso del Impuesto a la Renta Anual: (i) En caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido; (ii) En caso se declare una pérdida correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido; (iii) En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 15% de la pérdida declarada indebidamente; y (iv) En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente, 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.

Que respecto a la aplicación del Régimen de Gradualidad, alegado por la recurrente, el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N° _____ que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad, aplicable a las infracciones del Código Tributario, modificado por Resolución de Superintendencia N° _____, vigente a partir del 6 de agosto de 2012, dispone que dicho régimen resulta aplicable, entre otras, a las sanciones correspondientes a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código.

Que el Reglamento del Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° _____ modificado con la Resolución de Superintendencia N° _____ en el numeral 13.5 del artículo 13, establece que el pago es la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 13-A del referido reglamento, establece que a la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se le aplicara el siguiente régimen de gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa, se rebaja un 60% si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efecto la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o resolución de determinación con anterioridad establecido en el primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario respecto de la resolución de multa.

Que de las normas antes glosadas, se tiene que de conformidad al inciso c) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, para acogerse a la rebaja del 60% prevista en dicho régimen, la recurrente con anterioridad al vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario o en su defecto, una vez que surta efecto la notificación del valor, debió, de forma concurrente, cumplir con: 1) el pago de la multa rebajada en dicho porcentaje más los intereses moratorios y 2) la cancelación de la deuda contenida en la resolución de determinación, dentro de los 7 días posteriores a la notificación de la resolución de ejecución coactiva, de existir.

4.1. Análisis de la infracción – Multas N°

Que dado que la procedencia de la infracción sancionada mediante las Resoluciones de Multa N° _____ se encuentra directamente relacionada con las Resoluciones de Determinación N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, y ya que se ha dispuesto la reliquidación de la obligación tributaria vinculada al Impuesto a la Renta de los aludidos ejercicios al haberse levantado algunos reparos y mantenido otros, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, debiendo la Administración proceder a reliquidar el importe de la sanción sobre la base de la determinación final que se efectúe sobre el Impuesto a la Renta de los aludidos años, de corresponder.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en el considerando precedente.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que resulta aplicable a su caso el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016; debe indicarse que conforme a lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución Política del Perú la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte; y de acuerdo al artículo 103¹⁴⁹ de la citada carta magna, pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

Que en concordancia con la disposición constitucional antes glosada -en la que solo se establece la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo- el artículo 168 del Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

Que cabe indicar que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias, se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (ahora recogido por el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS).

Que este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° _____ que no procede aplicar el principio de retroactividad benigna en materia de sanciones tributarias.

Que en virtud de lo expuesto, y teniendo en consideración, que en el caso de autos la infracción cometida se configura conforme con las reglas vigentes en la fecha de comisión de la infracción, esto es, en la fecha de presentación de las declaraciones juradas originales en que se efectúa la determinación de la obligación tributaria a cargo de la recurrente, siendo que la sanción debe también ser establecida atendiendo a las reglas vigentes a dicha fecha, no cabe la aplicación de lo señalado por una norma que entró en vigencia con posterioridad a la fecha de comisión, como pretende la recurrente, puesto que ello implicaría la aplicación retroactiva de dicha disposición, por lo que los argumentos de la recurrente esgrimidos sobre el particular no resultan amparables¹⁵⁰.

Que acerca de la sentencia de Casación N° _____ emitida por la Corte Suprema de Justicia de la República, invocada por la recurrente, sobre la aplicación de la retroactividad benigna en sanciones administrativas, se debe precisar que no es vinculante para este órgano administrativo.

Que sobre lo afirmado por la recurrente con relación a que las resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas sin considerar la rebaja del 60% de la sanción que establece el inciso c) del artículo 13-A del

¹⁴⁹ Conforme al texto sustituido por el artículo 2 de la Ley N° 28389.

¹⁵⁰ Criterio similar al aplicado en las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Régimen de Gradualidad, considerando que mediante la Resolución de Intendencia N° se practicó una compensación de oficio que equivale a un pago; cabe señalar con respecto a la Resolución de Multa N° girada por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que de la revisión de la aludida Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013 (fojas 4688 a 4699) y de la mencionada resolución de multa, no se practicó una compensación de oficio contra la deuda contenida en el aludido valor, por lo que lo indicado por la recurrente sobre el particular carece de sustento.

Que con relación a la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° y giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculado con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 a 2010, si bien con la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013 se dispuso la compensación de oficio, es de indicar que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01200-8-2019 de 8 de febrero de 2019 (fojas 4692 a 4696) se dejó sin efecto de manera definitiva dicha compensación¹⁵¹, en virtud de la cual la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° de 28 de agosto de 2019 (fojas 4697 a 4699) donde en cumplimiento de dicha resolución y al dejarse sin efecto la Resolución de Intendencia N°, reconoce el derecho de la recurrente a la devolución, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular.

4.2. Análisis de la infracción – Multa N°

Que como se indicó, la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculado con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 (fojas 3602 y 3603).

Que debe mencionarse que según lo expuesto en los puntos 1.1 y 1.3 del presente al analizar sobre la prescripción de la acción para exigir el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, se concluyó que los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° y los Anexos N° 3 y 4 de la Resolución de Determinación N°, contienen la determinación del pago a cuenta, entre otros, del mes de diciembre de 2008, por lo que contrariamente a lo alegado por la recurrente sí existe un acto formal de determinación del aludido pago a cuenta, no siendo aplicable a su caso la jurisprudencia que invoca.

Que dado que la procedencia de la infracción sancionada mediante la Resolución de Multa N° se encuentra directamente relacionada con la determinación del pago a cuenta del mes de diciembre de 2008, y ya que se ha dispuesto la reliquidación de la obligación tributaria de dicho concepto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, debiendo la Administración proceder a reliquidar el importe de la sanción sobre la base de la determinación final que se efectúe sobre el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del aludido mes, de corresponder.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en el considerando precedente.

¹⁵¹ En la mencionada resolución del Tribunal Fiscal se indicó: "Que no obstante, la Administración a través de la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013 (fojas 513 a 516), resolvió en su artículo primero reconocer el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 de la recurrente ascendente a S/ 23 587 237,00, y en su artículo segundo dispuso compensar de oficio el crédito por dicho saldo contra las deudas contenidas en (...) las Resoluciones de Multa N° a (...)"

(...)
Que estando a lo indicado, no correspondía que la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013, esto es, con fecha posterior a aludida publicación, disponga la compensación del crédito del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 contra la fecha de publicación de la situación de concurso de la recurrente, por lo que no constituían deudas exigibles (...)"



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que con relación a los alegatos expuestos por la recurrente respecto a que resulta aplicable a su caso el Decreto Legislativo N° 1311, así como, respecto a que la resolución de multa impugnada fue emitida sin considerar la rebaja del 60% de la sanción que establece el inciso c) del artículo 13-A del Régimen de Gradualidad, considerando que mediante la Resolución de Intendencia N° se practicó una compensación de oficio que equivale a un pago, debe estarse a lo ya indicado en esta instancia en el punto 4.1. del presente con relación a dichos argumentos.

4.3. Análisis de la infracción – Multa N°

Que como se indicó, las Resoluciones de Multa N° fueron giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculado con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2010 (fojas 3591 a 3601).

Que cabe indicar que la Resolución de Determinación N° y Anexos N° 1 (foja 3626 a 3627), fue girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2010; sin embargo, en el mencionado anexo se efectúa la determinación del aludido pago a cuenta del Impuesto a la Renta, así como también de marzo a diciembre de 2010, sobre la base de la determinación de coeficiente distinto a lo consignado en sus declaraciones y de la aplicación del arrastre del saldo a favor determinado en el ejercicio 2009, en atención a la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que a su vez, de los Anexos N° 1 y 3 de la Resolución de Determinación N° (foja 3831), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se verifica la determinación de los pagos a cuenta del aludido impuesto por el citado ejercicio la cual difiere de lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas, basándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del año 2009.

Que atendiendo a lo expuesto en el considerando precedente, se encuentra acreditado la existencia de un acto formal de la determinación de los aludidos pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento, no siendo aplicable a su caso la jurisprudencia que invoca.

Que de otra parte, según la Resolución N° que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, "*Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas*"; por lo que se procederá a analizar los reparos a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010 no impugnadas por la recurrente.

Que resulta pertinente traer a colación lo señalado en el punto 3 de la presente resolución específicamente en el ítem de normas aplicables referido a los pagos cuenta del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, tal como se mencionara de la Resolución de Determinación N° y Anexos N° 1 (foja 3626 a 3627), se aprecia que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2010, se sustentan sobre la base de dos reparos: i) determinación de coeficiente distinto a lo consignado en sus declaraciones y ii) aplicación del arrastre del saldo a favor determinado en el ejercicio 2009, ambos tienen como fuente la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que con motivo de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° apelada, la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, será materia de reliquidación, por lo que, respecto a los pagos a cuenta del Impuesto de marzo a diciembre de 2010, corresponde que la Administración tenga en cuenta el resultado de la determinación final para el ejercicio 2009, a efecto de su incidencia en la reliquidación respectiva de tales pagos a cuenta.

Que dado que la procedencia de la infracción sancionada mediante las Resoluciones de Multa N° se encuentra directamente relacionada con la determinación final de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010, que a su vez dependen de la reliquidación de la obligación tributaria vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, debiendo la Administración proceder a reliquidar el importe de la sanción sobre la base de la determinación final que se efectúe sobre el Impuesto a la Renta del aludido año, de corresponder.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en el considerando precedente.

Que con relación a los alegatos expuestos por la recurrente respecto a que resulta aplicable a su caso el Decreto Legislativo N° 1311, así como, respecto a que la resolución de multa impugnada fue emitida sin considerar la rebaja del 60% de la sanción que establece el inciso c) del artículo 13-A del Régimen de Gradualidad, considerando que mediante la Resolución de Intendencia N° se practicó una compensación de oficio que equivale a un pago, debe estarse a lo ya indicado en esta instancia en el punto 4.1. del presente con relación a dichos argumentos.

5. SOLICITUD DE INAPLICACIÓN DEL COBRO DE INTERESES

Que mediante escrito de alegatos¹⁵² la recurrente solicita que se excluyan los intereses moratorios por el exceso del plazo en resolver, en aplicación del criterio establecido por el Tribunal Constitucional en las Sentencias recaídas en los Expedientes N° y así como en la Sentencia recaída en el Expediente N°

Que precisa que en su caso se cumplen los cuatro criterios establecidos en la Sentencia recaída en el Expediente N° que acreditan la vulneración al plazo razonable en resolver, como son la complejidad del asunto, la conducta procedimental del administrado, la conducta de la Administración Pública y las consecuencias de la demora.

Que según el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración exigirá el pago de la deuda tributaria constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que este último comprende, entre otros, el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33¹⁵³.

Que por su parte, el citado artículo 33 del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, establecía que los intereses moratorios se aplicarían diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. El mismo tenor del citado artículo modificado se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

¹⁵² De fojas 4677 a 4680.

¹⁵³ La misma redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Que por su parte, el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30230¹⁵⁴, preveía que la aplicación de los intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 del referido código hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se hubiera resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. Conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de dicha ley, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley, el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas, lo que implicó que para procedimientos de apelación en trámite, aquel venció el 13 de julio de 2015.

Que el artículo 150 del mencionado Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal¹⁵⁵.

Que posteriormente, el cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016¹⁵⁶, según el cual la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o 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 hubiera resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que de las normas legales expuestas, corresponde que la Administración tenga en consideración lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, con la modificación dispuesta por el artículo 7 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016; y en ese sentido, suspenda la aplicación de intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver los recursos de reclamación y de apelación, así como lo dispuesto por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de Ley N° 30230, con relación a la suspensión de intereses moratorios en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la referida Ley.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los argumentos formulados por la recurrente.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia del informe oral (foja 4537).

Con las vocales Jiménez Suárez y Huertas Lizarzaburu, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, en el extremo que la Administración omitió pronunciarse sobre la prescripción de la acción de la

¹⁵⁴ Publicada el 12 de julio de 2014.

¹⁵⁵ Cabe precisar que la apelación fue formulada el 16 de octubre de 2014, e ingresó a este Tribunal el 31 de octubre de 2014, por que resultaba aplicable lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30230.

¹⁵⁶ El cual entró en vigencia el 11 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 00799-10-2023

Administración para aplicar sanciones y exigir el pago, respecto de las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008; declarar **FUNDADA** la reclamación formulada en dicho extremo; y, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa N° a

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, en el extremo referido a la prescripción de la acción de la Administración para determinar y exigir el pago, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2008; y, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° a y , esta última en el extremo de la determinación de los mencionados pagos a cuenta.
3. Declarar **INFUNDADA** la apelación interpuesta en el extremo concerniente a la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, de los pagos a cuenta de diciembre de 2008 y enero a noviembre de 2009.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, en el extremo referido a los pagos a cuenta de diciembre de 2008, enero a noviembre de 2009 y enero y febrero de 2010, y sus multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.
5. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° a y debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.
6. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2014, en el extremo referido a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2008, y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, a la provisión de cobranza dudosa – Cuenta – Prov. Cobranza Dudosa Doe Run y su incidencia en el ejercicio 2010, y las reliquidaciones a efectuarse y sus efectos en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y sus multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
FS/HR/SN/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.