



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

EXPEDIENTE N° : 10734-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 23 de enero de 2008

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000240/SUNAT de 31 de agosto de 2004, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000326 a 052-003-0000352 emitidas por el Impuesto a la Renta – retenciones de no domiciliados de febrero, marzo, mayo a agosto, octubre y diciembre de 2000, abril y junio a diciembre de 2001, Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a diciembre de 2001, y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000315 a 052-002-0000327 por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Antecedentes:

Que de acuerdo a la documentación que obra en autos, la Administración mediante Requerimiento N° 00104182 (folio 2662), notificado el 6 de mayo de 2002, inició el procedimiento de fiscalización a la recurrente, el mismo que fue posteriormente ampliado mediante Requerimiento N° 00052625 (folio 2657), notificado el 12 de noviembre de 2002, solicitándole diversa documentación tributaria y contable referida a sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta y pagos a cuenta del mencionado tributo del ejercicio 2000, y retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados de 2000 y 2001¹;

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización la Administración efectuó reparos, entre otros²: I) a la determinación de las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados de los meses de febrero, marzo, mayo a agosto, octubre y diciembre de 2000, abril y junio a diciembre de 2001 respecto de los fletes del exterior, II) a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 por: 1) valor de mercado relacionado con operaciones con terceros, 2) aplicación de una mayor tasa de depreciación a la permitida por ley, 3) amortización enviada a resultados, 4) diferencias en la determinación del cálculo del REI, 5) fletes que forman parte del costo de las existencias y que fueron enviados a resultados, 6) bono otorgado a funcionarios sin acreditar el criterio de generalidad del gasto, 7) desmedros de existencias no acreditados adecuadamente, y 8) provisiones de gastos extraordinarios a favor de personal contratado vía services no admitidos por ley, III) a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses marzo a diciembre de 2001 por la modificación del coeficiente para el cálculo de los referidos pagos como resultado de los reparos a la determinación anual del ejercicio 2000, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000326 a 052-003-0000352 (folios 2881 a 2893 y 2999 a 3014), y IV) las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000315 a 052-002-0000327 por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario (folios 2880, 2878, 2879, 2987 a 2998), los mismos que son materia de grado;

¹ Cabe precisar, que la fiscalización en referencia se inició bajo los alcances del artículo 81° del Código Tributario, el que fue derogado por el Artículo Único de la Ley N° 27788, publicada el 25 de julio del 2002, durante el procedimiento de fiscalización analizado, verificándose de los requerimientos que obran en autos que la citada fiscalización se encuentra arreglada a ley.

Es del caso señalar que conforme se aprecia de la apelada (folios 3324 a 3379), en la instancia de reclamación la Administración respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 dejó sin efecto el reparo por ingresos diferidos por concepto de drawback (folios 3335 a 3339), asimismo, dejó sin efecto la Resolución de Multa N° 052-002-0000314 (folios 3325 y 3378).



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Análisis:

Que con relación a los reparos materia de autos cabe señalar lo siguiente:

I. Impuesto a la Renta – retenciones de no domiciliados

La Administración ha emitido las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000326 a 052-003-0000333 y 052-003-0000345 a 052-003-0000352 (folios 2999 a 3014), por omisiones a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados por el servicio de transporte marítimo y terrestre de los meses de febrero, marzo, mayo a agosto, octubre y diciembre de 2000, abril y junio a diciembre de 2001 respecto a los importes pagados por concepto de fletes del exterior.

En los Anexos N° 10-A y 10 B al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folios 2501 y 2502) la Administración detalla los documentos (facturas y bill of lading) que sustentan los fletes pagados por la recurrente en sus importaciones y exportaciones a empresas del exterior en los meses de febrero, marzo, mayo a agosto, octubre y diciembre de 2000, abril y junio a diciembre de 2001, con los importes correspondientes a las retenciones que debieron ser efectuadas por la recurrente en tales meses y por cuyos importes se han emitido los valores impugnados.

Es del caso señalar que en la instancia de reclamación se dejó sin efecto el reparo respecto de tres Facturas N° 1 emitidas por Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Bolivia Ltda. (empresa domiciliada en Bolivia) correspondientes al mes de mayo de 2000 (folio 3421) en aplicación de la Decisión 40 del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, asimismo se dejó sin efecto el reparo por las Facturas N° 6002 de Hanil Sgnthetic Fiber Co. Ltd., 563 de Chile, 21-0 de Transmeridian S.A. y 6001 de Hanil Sgnthetic Fiber Co. Ltd. correspondientes al mes de junio de 2001 (folio 3421), en virtud a que éstas fueron también reparadas en el mes de junio de 2000 período al que corresponden, modificando en consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° 052-0030000328 y 052-003-0000346 referidas a los meses de mayo de 2000 y junio de 2001 respectivamente, así como las resoluciones de multa relacionadas, siendo por tanto materia de grado los reparos por omisión a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados formulados con relación a las restantes facturas detalladas en los Anexos N° 10-A y 10 B al Resultado del Requerimiento N° 00052625³.

Con relación al reparo, la recurrente señala en cuanto al sujeto responsable de efectuar la retención, que la legislación sobre el Impuesto a la Renta prevé que si en la relación comercial generada entre la línea naviera extranjera y el usuario (importador) interviene un representante de dicha empresa extranjera, será éste último el que se encontrará obligado a realizar la retención y efectuar el pago de la misma a la SUNAT.

Agrega que al haberse pactado la importación bajo el sistema CIF, desde el punto de vista legal se supone que el precio de venta del bien importado incluye el seguro y el flete, indicando que no contrató directamente los servicios de la empresa de transporte internacional, siendo el usuario del servicio el proveedor del exterior (empresa no domiciliada), por lo que el monto pagado a la empresa chilena Chile y otros proveedores del exterior por la importación de materiales corresponde a precio de compra, quedando por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la retención del Impuesto a la Renta.

Precisa que en el caso de exportaciones, el pago del servicio de transporte internacional prestado por empresas no domiciliadas, se realiza a través de representantes de dichas empresas en el Perú, solicitándole estas últimas el pago a través de una liquidación de cobranza.

³ Cabe señalar que en la etapa de fiscalización la Administración, según se aprecia del Anexo de respuesta al Requerimiento N° 00052625 (folio 2524), levantó el reparo respecto de los comprobantes con número de identificación 02-25-139 (02-2000), 06-25-104 (06-2000), 06-25-104 (06-2001) y 10-24-17 (10-2001) referidos a la empresa Seaboard Marine Ltda.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Asimismo, señala que el auditor fiscal ha incurrido en una serie de irregularidades en la determinación de este reparo, tales como aplicar el porcentaje de retención sobre el costo total del flete, cuando en dichos casos los bill of lading hacen referencia a dos tramos por concepto de transporte, asimismo, ha determinado la retención del Impuesto a la Renta a no domiciliados sobre el valor de venta total de la mercadería, y no se ha considerado que en la etapa de fiscalización se presentó copia del acuerdo de reciprocidad en el tratamiento tributario de los fletes firmado entre el Perú y Uruguay, en la que se demuestra que la legislación y reglamentación uruguaya no grava a las líneas de transporte de bandera peruana, sin embargo el auditor no ha tomado en consideración dicho acuerdo y mantiene el reparo por los fletes pagados a representantes en el Perú de líneas navieras de bandera uruguaya, como es el caso de la empresa CLAN S.A.

Por su parte, la Administración señala que si bien la recurrente efectuó importaciones a empresas no domiciliadas bajo el sistema CIF, ello no la excluye del ámbito de aplicación de los artículos 12°, 48° y 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la recurrente efectuó el pago directamente a la empresa no domiciliada por concepto de flete, resultando independiente para tal efecto que la empresa no domiciliada preste el servicio por sí o a través de un tercero, máxime si el monto pagado por concepto de flete se encuentra diferenciado en la factura de importación.

Agrega que en el caso de exportaciones, los bill of lading acreditan la existencia del contrato de transporte con las empresas de transporte internacional no domiciliadas, con lo cual queda acreditado que la recurrente se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre retenciones, no habiendo la recurrente acreditado de modo alguno que la contratación se hubiera efectuado con los agentes o representantes de estas empresas.

De lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si correspondía a la recurrente efectuar retenciones por Impuesto a la Renta de no domiciliados por los pagos por fletes efectuados en sus importaciones y exportaciones, y los importes sobre los cuales correspondía efectuar la retención.

De acuerdo al artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

El artículo 12° de la citada ley agrega que se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48° de la Ley, considerándose incluidos las operaciones de transporte y servicios de telecomunicaciones entre la República y el extranjero, entre otros.

El artículo 48° de la referida norma dispone que tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia en dicho artículo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas: a) transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero: 1) cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos por radiogramas, llamadas telefónicas y otros servicios similares prestados entre el territorio de la República y el exterior; 2) uno por ciento (1%) de los ingresos brutos por el transporte aéreo y dos por ciento (2%) de los ingresos brutos por el fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países, siendo que la empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

M K M H



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Puntualizándose en el último párrafo del citado artículo que los agentes o representantes en el país de los contribuyentes no domiciliados y, en su caso, los usuarios que contraten directamente con éstos, están obligados al pago del impuesto en la forma que establece el artículo 76°;

Por su parte, el artículo 76° de la precitada ley señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esta ley, según sea el caso, indicando que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo regulado para las obligaciones de periodicidad mensual.

De otro lado, el numeral 2 del inciso a) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que las empresas no domiciliadas que realicen actividades de transporte aéreo o marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, a fin de gozar de la exoneración, deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, en la que acrediten que su legislación otorga la exoneración del Impuesto a las líneas peruanas que operen en dichos países.

Agrega el citado artículo que la SUNAT evaluará la información presentada, quedando facultada a requerir cualquier información adicional que considere pertinente, precisando que la exoneración contenida en el numeral 2 del inciso a) del artículo 48° de la ley estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas, siendo que de producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria, así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

De las normas citadas se advierte que los usuarios de los servicios de transporte entre el Perú y el extranjero deben retener al sujeto no domiciliado prestador del servicio, el 30% sobre la renta neta determinada aplicando los porcentajes del 1% (transporte aéreo) y 2% (fletamento o transporte marítimo) sobre los ingresos brutos según corresponda, salvo que cuenten con la documentación que acredite que por reciprocidad procede la exoneración del Impuesto a la Renta, en tanto gocen de tal beneficio las líneas peruanas. En este último caso la empresa no domiciliada deberá acreditar la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

De las normas citadas se desprende también que en el caso que una empresa no domiciliada que brinda el servicio de transporte internacional cuente con un agente o representante en el país y sea a través de éste que se contraten sus servicios, será dicho representante quien deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente, no resultando, por tanto, aplicable en tal caso la retención.

De igual manera, no será aplicable la retención en aquellos casos en los que el Perú haya celebrado convenios internacionales, como es el caso del⁴: 1) Acuerdo entre el Perú y la República Argentina para evitar la doble imposición sobre los beneficios provenientes del ejercicio de la navegación marítima y

⁴ Si bien se ha celebrado entre el Perú y Chile un convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, éste no es aplicable al caso de autos, debido a que entró en vigencia recién a partir del 1 de enero de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

aérea⁵, 2) Acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos a la renta sobre ingresos provenientes de operaciones de transporte marítimo internacional, celebrado con EEUU⁶, y 3) la Decisión 40 del Convenio para evitar la doble Imposición Tributaria entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena.

Ahora bien, de la revisión de los Anexos N° 10-A y 10-B al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folios 2501 y 2502), así como de las facturas detalladas en dichos anexos, en base a las cuales la Administración reparó la omisiones por la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados por los fletes pagados por la recurrente en sus importaciones y exportaciones a empresas del exterior en los meses de febrero, marzo, mayo a agosto, octubre y diciembre de 2000, abril y junio a diciembre de 2001, y de la documentación contable presentada por la recurrente (comprobantes contables, asientos del Libro Caja-Bancos, cartas a instituciones financieras solicitando transferencia fondos y estados de cuentas bancarios), a la luz de las normas antes glosadas, se aprecia lo siguiente:

a) Fletes abonados por la recurrente en la importación de bienes en los que se pactó INCOTERMS:

Se aprecia de autos que las Facturas N° 0000519, 0000526, 0000527, 0000528, 0000520, 0000521, 0000552, 0000555, 0000565, 0000570, 0000582, 0000593, 0000597, 0000517, 0000511, 0000509, 0000503, 0000530, 0000551, 0000548, 0000563, 0000561, 0000580, 0000576, 0000632, 0000618, 0000627, 0000636 y 0000531, 0000668, 0000813, 0000677, 0000695, 0000747, 0000748, 0000750, 0000771, 0000784, 0000801, 0000809, 0000829 fueron emitidas por Chile S.A. a la recurrente, por la adquisición -importación- de bienes, tales como Dowfroth de 1012, 200 y 250 (reactivo espumante base éter metílico de propilenglicol), así como de bolas de acero, consignándose en los citados comprobantes de pago como cláusula de venta "CFR Callao-Perú" y "CIF-Ilo-Perú", advirtiéndose que los importes detallados en las facturas en referencia, que incluyen el costo de la mercadería y el transporte de la misma (vía área, marítima y/o terrestre) en los casos que el Incoterm pactado fue CFR, y además el seguro en los casos que el Incoterm era CIF, fueron pagados por la recurrente al vendedor a través de transferencia de fondos con cargo a su cuenta corriente (folios 3932 a 4053 y 3667 a 3760).

De igual manera, se aprecia que las Facturas N° 0050299124, 90426197, 90472451 y 90498595, 90536222, 90642639, 0050498485, 90687070, 90681973, 90714698 (Sales Order N° 0050552097) y 90819507 fueron emitidas por la empresa Union Carbide a la recurrente, por la adquisición -importación- de bienes, tales como Methyl Amyl Alcohol y Metil Isobutil, consignado dichos comprobantes de pago como cláusula de venta "CFR Callao-Perú", advirtiéndose que los importes detallados en los mismos, que incluyen el costo de la mercadería y el transporte, fueron abonados por la recurrente al vendedor a través de transferencia de fondos con cargo a su cuenta corriente (folios 3899 a 3928 y 3596 a 3662).

Asimismo de la revisión de las Facturas N° 20-DO-01001, 2001-002⁷, 00-DO-06002, 00-DO-06001, 00-DO-09001, 00-DO-09002, 00-DO-09004, 00-DO-09005, 01002 y 01001 se observa que éstas fueron emitidas por Hanil Synthetic Fibre Co. LTD. a la recurrente, por la adquisición -importación- del producto Sodium Cyanide, indicándose en dichos comprobantes de pago como cláusula de venta "CNF Callao-Perú" (es decir costo y flete), advirtiéndose que los importes detallados en los mismos, que incluyen el costo de la mercadería y el transporte, fueron pagados por la recurrente al vendedor a través de transferencia de fondos con cargo a su cuenta corriente (folios 3836 a 3898 y 3581 a 3592).

⁵ Suscrito por intercambio de notas entre el Ministerio de Relaciones Exteriores de Argentina y la Embajada de Perú en Buenos Aires, el 23 y 26 de octubre de 1948.

⁶ Suscrito por intercambio de notas entre la Embajada de los Estados Unidos de Norteamericana en Lima y el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú el 15 de Diciembre de 1988.

⁷ La citada factura figura en el Anexo N° 10-A al Resultado del Requerimiento N° 00052625, como emitida por Chile.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

De forma similar a los casos descritos previamente, se observa que las Facturas N° XE 1760, XE1865, XE1881 y XE1905 fueron emitidas por Nasaco International Limited a la recurrente, por la adquisición -importación- por parte de ésta de los productos Sodium Isopropyl Xanthate, Macfroth, Nasfroth y Nascol, asimismo la Factura N° G0256/01 fue emitida por Macsteel International S.A. a la recurrente por la venta de barras de acero, en tanto que la Factura N° OW/EX00921-A fue emitida por Sanwey Industria de Containers LTDA, por la venta de bolsas de polipropileno, consignándose en dichos comprobantes de pago como cláusula de venta "CIF Callao-Perú", "CFR-Callao" y "CFR Matarani" y advirtiéndose que los importes detallados en los mismos, que incluyen el costo de la mercadería y el transporte, además del seguro en el caso las facturas que pactaron el Incoterms CIF, fueron pagados por la recurrente al vendedor a través de transferencia de fondos con cargo a su cuenta corriente (folios 3812 a 3835 y 3577 a 3580).

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo con la Cámara de Comercio internacional CCI, los Incoterms tienen por finalidad establecer un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones internacionales, y versan sobre un número de obligaciones identificables impuestas a las partes: 1) como la obligación del vendedor de poner la mercancía a disposición del comprador, 2) entregarlas para el transporte, 3) expedirlas en el lugar del destino, y 4) sobre la distribución del riesgo entre las partes en cada uno de estos casos, entre otras, dependiendo del Incoterm pactado, siendo obligatorios cuando son incorporados por las partes en sus compraventas internacionales⁸.

En ese sentido, debe tenerse en cuenta que los Incoterms del grupo "C", tales como CFR (coste y flete) y CIF (coste, seguro y flete), *"exigen que el vendedor contrate el transporte en las condiciones acostumbradas y a sus expensas, Por lo tanto, debe hacerse contar necesariamente, tras el respectivo término "C", el punto hasta el que ha de pagar los costes del Transporte (...) "*⁹.

De lo expuesto, se puede anotar que al haberse consignado en las precitadas facturas emitidas a la recurrente por las empresas no domiciliadas Chile S.A., Unión Carbide, Hanil Synthetic Fiber Co. LTD, Nasaco International Limited, Macsteel International S.A y Sanwey Industrial de Containers Ltda., los Incoterms "CFR Callao-Perú" y "CIF-Ilo-Perú", eran dichas empresas (en calidad de vendedoras) las encargadas de contratar los servicios de transporte internacional de los bienes importados por la recurrente, por lo que esta última no califica como usuaria directa de dichos servicios en los términos regulados en la normativa del Impuesto a la Renta antes glosada, en consecuencia no se encontraba obligada a efectuar retención al respecto con relación a dicho impuesto, toda vez que los importes que ésta abonó a las empresas no domiciliadas constituían el precio de los bienes por las compraventas internacionales que efectuó y no el pago por servicios de transportes que éstas le hubieren prestado, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

Cabe señalar que según el Anexo N° 10-A al Resultado del Requerimiento N° 00052625, la Administración también reparó dos facturas emitidas por Unión Carbide a la recurrente, adicionales a las previamente enumeradas, no obstante ello no se consigna el número de dichos comprobantes de pago, por lo que no es posible establecer con exactitud si estos corresponden a las Facturas N° 903409672 y 903221620, aludidas por la recurrente (folio 4059), por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración verifique el concepto de los citados comprobantes de pago y en el caso que en éstos se haya pactado algún Incoterm por el que el proveedor de los bienes se haga cargo de la contratación del servicio de transporte, proceda de acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes y levante el reparo efectuado.

De igual forma según el citado Anexo N° 10-A al Resultado del Requerimiento N° 00052625, la Administración también reparó dos facturas emitidas por Hanil Synthetic Fiber Co. LTD a la

⁸ En Reglas Oficiales de la CCI para Interpretación de los términos comerciales. INCOTERMS 2000.página 7

⁹ Ibid páginas 15 y 16.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

recurrente, no obstante, no se consigna el número de dichos comprobantes de pago, por lo que no es posible establecer con exactitud si estos corresponden a las Facturas N° 20-DO-04002, 20-DO-04001, indicadas por la recurrente (folio 4058), por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración verifique el concepto de los citados comprobantes de pago y en el caso que estos hayan pactado algún Incoterm por el que el proveedor de los bienes se haga cargo de la contratación del servicio de transporte, proceda de acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes y levante el reparo efectuado.

- b) Fletes abonados por la recurrente en la importación de bienes en los que se contrató a través de un agente o representante en el país

De la revisión de los Bill of Lading N° 6330-1000-002-013, 6330-1000-009.085 y 6330-1000-108.018 emitidos por la empresa Blue Anchor, por transporte marítimo de los bienes importados por la recurrente, se aprecia que en éstos se indica a la empresa Kuehne & Nagel INC, como agente de la naviera, y que el pago por el servicio se pactó en destino (Freight Collect), observándose de la pagina web de SUNAT que la empresa "Kuehne & Nagel INC" se encuentra activa e inscrita en el RUC desde 1997 y se dedica a la organización del transporte, advirtiéndose de los comprobantes contables y de los vouchers bancarios presentados por la recurrente, que ésta efectuó el pago por el servicio de transporte a dicho agente (folios 3793 a 3801 y 3494 a 3500).

Conforme a lo señalado precedentemente, de acuerdo a la normatividad del Impuesto a la Renta, en el caso que una empresa no domiciliada que brinda el servicio de transporte internacional, cuente con un agente o representante en el país y sea a través de éste que se contrate sus servicios, será dicho representante quien deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente, por lo que el usuario del servicio no se encuentra obligado a efectuar retención alguna.

En tal sentido, toda vez que de acuerdo a la documentación obrante en autos, como son los Bill of Lading N° 6330-1000-002-013, 6330-1000-009.085 y 6330-1000-108.018, reparados por la Administración, así como de los comprobantes contables y vouchers bancarios obrantes en autos, la recurrente contrató los servicios de transporte internacional brindados por Blue Anchor, a través de la empresa "Kuehne & Ángel INC", en calidad de su agente, aquélla no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por concepto de Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la apelada y levantar el reparo en este extremo;

Cabe señalar, que de las copias del PDT 0617-Otras Retenciones obrantes a folios 3490 a 3493 de autos, se aprecia que la recurrente habría retenido y abonado al fisco el importe de S/. 50.52, por el servicio de transporte correspondiente al Bill of Lading N° 6330-1000-108.018, por lo que corresponde que la Administración verifique si dicha retención se efectuó, y de ser el caso se deja a salvo el derecho de la recurrente a solicitar la devolución y/o compensación por dicho importe.

- c) Fletes abonados por la recurrente en la importación de bienes en los que no es posible establecer si se contrató a través de un agente o representante en el país

Respecto de la Factura N° 68637/02 emitida por Stolt-Nielsen Transportation Group Inc., por el concepto de transporte marítimo en la ruta USA/Callao, la recurrente indica que el citado servicio fue contratado a través de la empresa La Hanseatica S.A. (folios 3593 a 3595).

Asimismo, con relación a los Bills of Lading N° CLAN05NP02PUSCLL (PO 002-167), CLAN06NP02PUSCLL (PO002-166), CLAN06A005PUSCLL (PO002-0172), CLAN05A005PUSCLL (PC002-0171), CLAN03HX01PUSCLL (CLHU2520744/891702), CLAN02HX01PUSCLL (CLHU2295750/892254), CLAN26XX06PUSCLL (S/N), CLAN28XX06PUSCLL (S/N), CLAN27XX06PUSCLL (S/N) CLAN25AJ08PUSCLL (PO 184), CLAN07JF09PUSCLL (PO 195), CLAN08JF09PUSCLL (PO 194), CLAN02JF14PUSCLL (PO 208) y CLAN01JF14PUSCLL (P/O



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

207) emitidos por la empresa Clan S.A, por concepto de transporte marítimo en la ruta BUSAN-Korea/Callao, la recurrente indica que los citados servicios fueron contratados a través de las empresas La Hanseatica S.A. y Hansa Servicios Marítimos S.A.C (folios 3501 a 3575).

De igual manera, en cuanto a los Bill of Lading N° HLCUHAM010973650 y HLCUHAM010971801, emitidos por la empresa Hapag-Lloyd Container Lince GMBH, por concepto de transporte marítimo de los bienes importados por la recurrente, ésta indica que los citados servicios fueron contratados a través de la empresa La Hanseatica S.A. (folios 3481 a 3489).

Como se ha señalado en los considerandos anteriores, de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta antes glosada, en el caso que una empresa no domiciliada que brinda el servicio de transporte internacional cuente con un agente o representante en el país y sea a través de este que se contrate sus servicios, dicho representante deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente, siendo que el usuario del servicio no se encuentra obligado a efectuar retención alguna.

Sobre el particular, se aprecia de autos que la recurrente a efectos de acreditar que los precitados servicios de transporte -entre el país y el exterior- se contrataron a través de agentes y/o representantes en el país de las empresas no domiciliadas, presentó algunos vouchers bancarios y comprobantes contables, de los que se aprecia que efectuó abonos a favor de los supuestos agentes o representantes, no obstante ello tales elementos por si solos no acreditan la referida intermediación, por lo que corresponde que la Administración verifique mediante cruces de información con las empresas La Hanseatica S.A. y Hansa Servicios Marítimos S.A.C, si éstas actuaron en representación y/o como agentes de las empresas no domiciliadas en la contratación por parte de la recurrente de los servicios de transportes analizados y recibieron el pago por tales servicios.

Asimismo la Administración deberá verificar si la empresa Stolt-Nielsen Transportation Group Inc, que emitió la Factura N° 68637/02 por el concepto de transporte marítimo en la ruta Houston/Callao (folio 3594 y 3595), califica como una corporación constituida en EE.UU. y si tales operaciones se encuentran o no gravadas con el Impuesto a la Renta a causa de su residencia, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo entre el Perú y los Estados Unidos de Norteamérica para la exoneración recíproca del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de operaciones de transporte marítimo Internacional¹⁰, pues de corroborarse tal situación de no gravada, la recurrente no se encontraría obligada a efectuar retención alguna por el citado impuesto, respecto de la factura anotada, correspondiendo revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo antes señalado.

En cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que de acuerdo con la legislación Uruguaya, los importes correspondientes al servicio de transporte marítimo realizado por la Compañía Latino Americana de Navegación S.A -CLAN S.A-, empresa domiciliada en Uruguay, se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta, lo que acredita con la constancia emitida por la Embajada de Uruguay en Lima, cabe señalar que de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta peruana,

¹⁰ En el citado Convenio Internacional, el Perú acordó lo siguiente:

"...formalizar la exoneración del pago del Impuesto a la Renta al ingreso bruto derivado de la operación internacional de buques conducidos por individuos que sean residentes estadounidenses y por corporaciones constituidas en los Estados Unidos que no sean gravadas en el Perú a causa de su residencia. Para este propósito, la residencia será definida de conformidad con la ley peruana.

En el caso de una corporación estadounidense, la exoneración sólo será aplicable si la corporación cumple con los requisitos de propiedad o de venta pública de acuerdo con las leyes del Perú.

La renta bruta incluye todos los ingresos provenientes de operaciones internacionales de buques, incluyendo ingresos obtenidos por el alquiler de barcos a tiempo completo o por viaje y renta obtenida del alquiler de contenedores y equipo accesorio que eventualmente acompañe al contrato marítimo internacional. También incluye ingresos obtenidos de alquiler de buques a casco desnudo utilizados bajo contrato de transporte internacional, por compañías dedicadas a la operación de barcos en el transporte internacional".



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

procede la exoneración del Impuesto a la Renta respecto de las líneas extranjeras por reciprocidad en tanto gocen de tal beneficio las líneas peruanas, siendo que la empresa no domiciliada deberá acreditar la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, documento que no ha sido presentado por la recurrente en el caso analizado, por lo que carece de sustento su alegato.

A mayor abundamiento, cabe indicar que la constancia emitida por la embajada de Uruguay en Perú (folio 3569) presentada por la recurrente, indica que *"de acuerdo con la legislación y reglamentación uruguayas vigentes están exentas del pago del Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio (IRIC) las rentas correspondientes a compañías de navegación marítima o área, especificándose que en el caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia"*, de lo que se desprende que dicho documento por sí solo, no acredita que las compañías peruanas se encuentren exoneradas del citado impuesto, a efectos de aplicar en virtud del principio de reciprocidad la exoneración del Impuesto a la Renta a las empresas uruguayas.

d) Respecto de los fletes abonados por la recurrente en la exportación de bienes

De la revisión de los Bill of Lading N° LC000370 y LC015361 emitidos por la empresa Di Navigazione Soc Per Azioni Sede in Genova, por el transporte marítimo de los bienes exportados por la recurrente, se aprecia que en ellos se consigna que el pago se efectúa en el origen (Prepaid) y se indica a la empresa Transmeridian S.A.C, como agente de la naviera, la misma que de acuerdo con la página web de SUNAT se encuentra activa e inscrita en el RUC desde 1993. Observándose además que el pago por el servicio de transporte fue efectuado por la recurrente a dicho agente y que en el *"Anexo N° 10-A al Resultado del Requerimiento N° 00052625"*, la Administración en la descripción de los Bill of Lading citados, consigna el nombre del agente intermediario en referencia (folios 3802 a 3811).

En consecuencia, toda vez que de acuerdo a la información detallada en los Bill of Lading N° LC000370 y LC015361 reparados por la Administración, así como de los comprobantes contables y vouchers bancarios obrantes en autos, la recurrente contrató los servicios de transporte internacional brindados por Di Navigazione Soc Per Azioni Sede in Genova, a través de la empresa Transmeridian S.A.C, en calidad de su agente, ésta no se encontraba obligada a efectuar la retención por concepto de Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la apelada y levantar el reparo en este extremo;

Cabe señalar que según el Anexo N° 10-A al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folio 2502), la Administración también reparó una factura emitida por Transmeridian S.A.C a la recurrente, no obstante ello no se consigna el número de dicho comprobante de pago, por lo que no es posible establecer con exactitud si éste corresponde al Bill of Lading N° LC000244, como indica la recurrente (folios 3805 a 3808), por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a efectos que la Administración verifique si el reparo que efectuó corresponde al citado Bill of Lading, y en el caso que se encuentre referido a una importación en la que Transmeridian S.A.C u otra empresa domiciliada en el país actuó como agente de la empresa Navigazione Soc Per Azioni Sede in Genova, levante el reparo.

II. Impuesto a la Renta del ejercicio 2000:

Mediante la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folios 2892 y 2893), la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 por: 1) valor de mercado relacionado con operaciones con terceros, 2) aplicación de una mayor tasa de depreciación a la permitida por ley, 3) amortización enviada a resultados, 4) diferencias en la determinación del cálculo del REI, 5) fletes que forman parte del costo de las existencias y que fueron enviados a resultados, 6)



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

bono otorgado a funcionarios sin acreditar el criterio de generalidad del gasto, 7) desmedros de existencias no acreditados adecuadamente, y 8) provisiones de gastos extraordinarios a favor de personal contratado vía services no admitidos por ley.

1) Valor de mercado relacionado a operaciones con terceros

La Administración ha detallado en los Anexos N° 1-C, 1-D y 1-E al Resultado del Requerimiento N° 000052625 (folios 2512 a 2515), los comprobantes de pago reparados por valor de mercado cuyo importe total asciende a S/77,680.42¹¹, que es materia de reparo en la precitada resolución de determinación (folio 2892).

Respecto del reparo materia de autos, la recurrente señala que la fijación de los precios de sus productos responde a una estrategia claramente determinada en función a variables objetivas que permiten optimizar su rentabilidad, siendo una de las más importantes, pero no la única: el volumen de consumo ("a mayor consumo, menor precio a menor consumo, mayor precio"), agregando que en este tipo de negocios, cada cliente es un mercado distinto al otro y el precio fijado en cada uno de ellos es el resultado de una etapa de negociación.

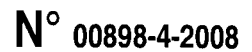
Sostiene que la aplicación de la variable del consumo fue expresamente aceptada por el auditor fiscal, ello en concordancia con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 308-4-96, pero que si bien éste validó la aplicación de dicha variable para la fijación de precios, mantuvo el reparo respecto de tres operaciones de venta realizadas en el ejercicio 2000 en las que después de comparar el precio fijado a las mismas (Shougang Hierro Perú S.A.A., BHP Tintaya S.A. y Perubar S.A.) con otros clientes concluyó que no cumplía con la variable de consumo antes mencionada.

Sobre el caso Shougang, precisa que sí se cumple la variable volumen de consumo, ya que el volumen de compra potencial de Shougang durante el ejercicio 2000 era mayor que el volumen de compra de Minsur, precisando que el "mercado potencial" de Shougang durante el año 2000 fue aproximadamente de 3,000 TM/año, en comparación del mercado de la empresa Minsur, que fue inferior a las 950 TM/año. Es decir, que no es posible tomar como referente a Minsur, para las operaciones efectuadas con Shougang, ya que ésta tiene un volumen de compras tres (3) veces menor, rechazando lo señalado por la Administración respecto a la sesión de directorio de fecha 21 de setiembre de 2000, debido a que si bien en marzo de 2000 se dejó de vender a Shougang por problemas de cobranza, esta empresa efectivamente representó un excelente cliente potencial en el momento en que se le evaluó, esto es, aproximadamente a fines del año 1999, momento en que el nivel de ventas se incrementó considerablemente. Prueba de esto lo constituye el nivel de ventas realizadas a fines del ejercicio 1999.

Señala que la comparación de precios con otros proveedores efectuada por la Administración no resulta válida, toda vez que de acuerdo a la partida arancelaria de las bolas, en ambos casos se trata de bolas para molienda, las bolas importadas de China, así como las bolas de su competencia local (MEPSA), tienen la partida arancelaria N° 7325910000, cuya descripción es bolas y artículos similares para molinos, de fundición de hierro o acero, por lo que queda comprobado que en ambos casos se trata de productos que cumplen la misma función, adjuntando copia de un certificado de origen en el que consta la misma partida arancelaria.

Refiere que la Administración no puede dejar de tomar en cuenta la variable "competencia" en su análisis, más aún cuando a través de un cruce de información comercial ha podido constatar que es común que en este tipo de negocios el cliente solicite cotizaciones de otros clientes, omisión que

¹¹ Conforme se señala en la apelada (folio 3350) y en la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folio 2892), la Administración levantó en la instancia de fiscalización el reparo efectuado a las facturas de Compañía Minera del Sur - COMSUR inicialmente consideradas en tales anexos.





Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

El contrato con BHP Tintaya fue un contrato por 3 años (desde abril de 1999), mientras que el contrato con Southern Perú, sólo fue por un año, tal es así que la diferencia entre los precios a los mencionados clientes solo duró hasta marzo del año 2000.

Refiere que en el caso Perubar, el volumen de compra de Perubar debe considerar el volumen de compra de las otras dos empresas del grupo el cual es superior al volumen de compra de la empresa Casapalca, por lo que la variable del volumen de compra sí se habría cumplido en este caso. El precio ofrecido a Perubar para el producto barras de acero es el mismo ofrecido a las empresas Iscaycruz y Yauliyacu ya que estas tres empresas pertenecen a un mismo grupo económico cuyo accionista principal es la empresa trasnacional Glencore y la negociación se hizo en forma grupal, según consta en las cotizaciones realizadas.

Agrega que su intención de reducir el precio de este producto (barras) con este "grupo económico" fue la de realizar una negociación grupal de bolas, barras y reactivos de exclusividad por 3 años, la cual se concretó y continúa hasta el momento.

Precisa que no se puede ver el caso aislado de Perubar y compararlo con el precio otorgado a Casapalca, toda vez que Perubar pertenece al grupo económico Glencore cuyas compras grupales de este producto superaron las 180 TM en 1999 y las 130 TM en el 2000, sin embargo las ventas a Compañía Minera Casapalca del año 1999 y 2000 fueron de 20.25 TM y 122 TM respectivamente, siendo que gracias a esta negociación grupal las ventas de bolas a estos clientes crecieron sustancialmente.

Alega que resulta falso lo sostenido por la Administración en el sentido que no se ha acreditado fehacientemente que las ventas hayan sido efectuadas al valor de mercado, toda vez que exhibió ante el auditor una carta de solicitud de una cotización grupal para las empresas Perubar, Iscaycruz y Yauliyacu de fecha 7 de octubre de 1998 dirigida por el grupo Glencore y una carta de fecha 16 de octubre de 1998 enviada al grupo Glencore con la propuesta económica grupal, documentos que demuestran que sí existió una negociación grupal.

Refiere que la Administración no ha hecho una interpretación correcta del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que para determinar una posible sub valuación de ventas la Administración debe efectuar una comparación entre el valor de venta de cada operación y el valor de mercado de los bienes, teniendo en cuenta que el valor de mercado debe determinarse sobre la base del valor de otras operaciones onerosas realizadas respecto a bienes de igual naturaleza en condiciones iguales o similares, sin embargo al momento de aplicar la norma la Administración no ha tenido en consideración lo referente a condiciones iguales o similares en tanto que, no ha interpretado la norma correctamente.

Argumenta que de una interpretación sistemática del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, se deduce que en un régimen económico como el peruano, el valor de mercado debe ser condicionado por las partes y por el mismo mercado, y no ser inducido por la Administración Tributaria, así ésta al determinar el valor de mercado en aplicación de lo dispuesto por el referido artículo 32°, deberá tener en consideración situaciones específicas que conlleven a dicha determinación en cada una de las operaciones que se analicen, lo que en su caso no se ha efectuado.

Por su parte, la Administración señala que durante la fiscalización, se determinaron ventas efectuadas a un precio menor en relación a clientes cuyo volumen de compra de productos es inferior al de un cliente que compra un mayor volumen de productos durante el período 2000, es decir se otorga un precio menor al cliente que le compra menor volumen en comparación directamente proporcional con otro cliente que compra mayor volumen, por lo que a fin de determinar una posible subvaluación de ventas la Administración efectuó una comparación entre el



Tribunal Fiscal

Nº 00898-4-2008

valor de venta de cada operación y el valor de mercado de los bienes, teniendo en cuenta que el valor de mercado debe determinarse sobre la base del valor de otras operaciones onerosas realizadas respecto a bienes de igual naturaleza en condiciones iguales o similares.

Refiere sobre las ventas a Shougang, que a pesar de que la empresa ha realizado mayores compras que la primera, sin embargo el precio que se le ha otorgado es de US\$632.00 x TM mientras que el otorgado a Shougang es de US\$564.00 x TM, lo cual demuestra que la recurrente no considera el volumen de consumo a efecto de determinar el precio. Agrega que la comparación de precios con otros proveedores efectuada por la recurrente, no resulta válida, pues no se ha acreditado que los productos ofrecidos por éstos tengan las mismas características y se entreguen en las mismas condiciones a efectos de realizar tal comparación.

Indica que según la sesión de Directorio de fecha 21 de setiembre de 2000, por operaciones al 31 de agosto de 2000, del análisis de las cuentas del balance se muestra un incremento en las cuentas por cobrar en aproximadamente 14% incremento que corresponde a las cuentas por cobrar atrasadas de Shougang Hierro Perú por aproximadamente un millón de nuevos soles, la misma que se encuentra en negociación para su cancelación mediante un convenio de compensación de facturas y, que en virtud a ellas ya no se efectúan ventas a la empresa Shougang debido al estado de facturas pendientes, en tal sentido esta situación concreta y objetiva resulta contradictoria con la calificación subjetiva de "cliente potencial" que otorga la recurrente a la empresa Shougang.

Refiere que de acuerdo al contrato privado de suministro celebrado entre la recurrente y la empresa esta última otorga exclusividad a la recurrente para la compra de determinados productos en los años 1999 y 2000, entre los que se encuentran las bolas de acero de 2 y 3 pulgadas, siendo que en el referido contrato se establece además que la cancelación de las facturas se efectuará después de siete (7) días de emitidos los comprobantes de pago, sin embargo la empresa Shougang efectúa adquisiciones a través de órdenes de compra, en las que se otorga un plazo de cancelación de las facturas de 30 días, por lo que resulta también contradictorio que se otorgue un precio mayor al cliente que ofrece condiciones más ventajosas para la recurrente.

Agrega que la comparación efectuada entre la empresa Shougang y , se ha realizado considerando el volumen de operaciones efectuadas por ambas empresas y la venta de bolas de acero efectuadas tanto anual como mensualmente (períodos reparados, enero, febrero y marzo de 2000).

Señala que la recurrente no ha acreditado que el flete terrestre sea la causa por la cual vendió sus productos a la empresa Minsur a un precio mayor, por lo que se determinó que la venta a Shougang se efectuó a un precio menor al valor de mercado y al no haber acreditado la recurrente que el valor de transferencia correspondía al valor de mercado, confirma el reparo.

En cuanto a las ventas efectuadas a BHP Tintaya, señala que la recurrente no ha considerado el volumen de consumo para determinar el precio de venta, toda vez que la empresa Southern realizó mayores compras que la primera y, sin embargo, el precio determinado para ella fue de US\$580 TM mientras que a BHP Tintaya se le otorgó un precio de US\$537 por TM, efectuándose la venta a un valor menor al de mercado, distinto al que normalmente utiliza en sus operaciones con otros clientes.

Agrega que a efectos de determinar el valor de mercado se tomaron en cuenta tanto los volúmenes de venta anuales como mensuales, considerando además el tipo de producto, por lo que al haberse acreditado que el valor de transferencia del producto bola de acero a la empresa BHP Tintaya ha sido efectuado a un valor menor al de mercado mantuvo el reparo efectuado.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Respecto a las ventas efectuadas a Perubar S.A., sostiene que la empresa Casapalca ha realizado mayores compras que dicha empresa, sin embargo, el precio determinado a Casapalca es de US\$495.00 x TM mientras que a Perubar es de US\$464.00 x TM, con lo cual se demuestra que la recurrente no considera el volumen de consumo a efecto de determinar el precio.

Señala que la compra de barras en el mes de enero (período al que corresponde el comprobante reparado) de las empresas Casapalca y Perubar fueron similares y ninguna de ellas compró bolas y reactivos en este mes, y la empresa Perubar no registra como cliente según el cuadro general de clientes de acuerdo al consumo global de bolas en el año 2000, siendo que la recurrente sólo ha presentado el contrato privado de suministro con la empresa Yauliyacu, de manera independiente y no acredita de modo alguno que haya efectuado contratos grupales con Perubar, Iscaycruz y Yauliyacu, por lo que se considera que la recurrente no ha acreditado fehacientemente que las ventas hayan sido efectuadas al valor de mercado, conforme se aprecia de los papeles de trabajo de fiscalización, confirmando el reparo efectuado.

Precisa que el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 308-4-96, alegado por la recurrente ha sido tomado en cuenta por el auditor.

En el presente caso la controversia radica en determinar si la recurrente realizó sus operaciones con las empresas Shougang, BHP Tintaya y Perubar a valor de mercado.

Al respecto se tiene que el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, establece que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del impuesto será el de mercado, puntualizando que si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Agrega el numeral 1 del precitado artículo que para efectos de la ley en referencia se considera valor de mercado de las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.

Sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 02923-1-2004, ha establecido que en virtud de las normas precitadas la Administración se encuentra facultada para verificar, en relación con las ventas, si el valor asignado por los contribuyentes corresponde al de mercado, pudiendo comprobar este último con el de otras operaciones onerosas que el propio contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que normalmente se utiliza frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

En el mismo sentido, en la Resolución N° 02198-5-2005 señaló que para determinar una posible subvaluación de ventas, la Administración debía comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por la recurrente con el valor de mercado, indicando que para establecer el correspondiente valor de mercado, la Administración, en principio, debía determinar el tipo de bien, identificando su calificación ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla en base a la cual se determinaría el valor de mercado, lo cual debía aplicarse considerando la información que correspondía a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

En esa misma línea de criterio este Tribunal ha señalado, entre otras, en las Resoluciones N° 01060-1-2007, 873-2-2000, 111-3-2000, 703-1-2001 y 3721-2-2004, que el valor de mercado no se encuentra relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los cuales pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

En cuanto a las circunstancias que se deben evaluar a efecto de determinar si una transacción se efectuó a valor de mercado, en la Resolución N° 308-4-96 este Tribunal al analizar un reparo por valor de mercado efectuado por la Administración a la misma recurrente cuya apelación es materia de grado, sostuvo que conforme a la práctica usual del mercado, resulta aceptable que se otorgue a un cliente principal –que adquirió más del 69% de su producción-, un precio más ventajoso que el que se concede a los demás clientes, más aún si se tiene en consideración las circunstancias dadas, tales como volumen anual de operaciones, pago anticipado, precios en dólares establecidos de antemano durante un período de una fuerte y constante devaluación de la moneda.

De las normas y criterios jurisprudenciales expuestos, se advierte que la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por subvaluación de existencias, respecto de las transferencias de éstas que los contribuyentes hayan efectuado por debajo del valor de mercado, debiéndose considerar como éste último, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios etc), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

De la revisión de los Anexos N° 1-C, 1-D y 1-E al Resultado del Requerimiento N° 000052625 (folios 2512 a 2515), así como de las facturas detalladas en dichos anexos, en base a las cuales la Administración efectuó reparos por valor de mercado por subvaluación de existencias, respecto de las transferencias de bienes efectuadas por la recurrente a favor de las empresas Shougang, BHP Tintaya y Perubar, y de la documentación presentada por ésta, teniendo en consideración las normas y criterios jurisprudenciales antes glosadas, se tiene lo siguiente:

a) Reparos por subvaluación en las ventas de bolas de acero a Shougang Hierro Perú S.A.A.:

Según se desprende del Anexo de Respuesta al precitado Requerimiento N° 00052625. la Administración efectuó reparos al valor asignado por la recurrente a las bolas de acero (identificadas mediante los códigos de productos N° 4100-2000-000 y 4021-1120-000) que vendió a Shougang Hierro Perú S.A.A. a un valor de US\$564.00 (por unidad), según las Facturas N° 001-5722, 001-5725, 001-5730, 001-5769, 001-5758 y 001-5835 emitidas en los meses de enero, febrero y marzo de 2000, por considerar que dicho valor se encuentra subvaluado, en comparación con el valor de US\$632.00 que la recurrente asignó a estos mismos bienes en las ventas que efectuó a favor de (folios 2512 a 2515 y 2533 a 2536).

Asimismo, obra de folios 2308 a 2315, el cuadro de ventas por diámetros de bolas de acero, de cuya revisión se desprende que la recurrente transfirió a las empresas antes citadas, bolas de acero de distintas dimensiones, manteniendo los precios de US\$632.00 en el caso de y US\$564.00 en el caso de Shougang Hierro Perú S.A.A., independientemente del diámetro de las bolas de acero transferidas.

Sobre el particular, se advierte del citado requerimiento, así como del Informe N° 371P-2004-SUNAT/2J0400 que sustenta la resolución apelada (folios 3347 a 3349), que para determinar el valor de mercado utilizado como referente en el caso analizado, la Administración consideró las siguientes circunstancias: i) el volumen de operaciones (ventas) anuales y mensuales que la recurrente efectuó con las empresas Shougang Hierro Perú S.A.A. (cuyo valor de venta se considera subvaluado) y Minsur S.A. (cuyo valor de venta es usado como referente), concluyendo que si esta última empresa representa el 3.7% al año de las ventas totales de la contribuyente y Shougang Hierro Perú S.A.A. sólo representa el 0.5% de tales ventas, la



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

recurrente al venderle a esta última las bolas de acero a un precio inferior al asignado a Minsur S.A., no consideró el volumen de consumo a efectos de determinar el precio, ii) Minsur S.A. suscribió un contrato de suministro con la recurrente, mediante el cual le otorgó exclusividad por los ejercicios 1999 y 2000, en la adquisición de los productos materia de reparo, entre otros, pactándose que las facturas se pagarían después de 7 días de emitidas, en tanto que Shougang Hierro Perú S.A.A. no suscribió contrato alguno con la recurrente, pues efectuó sus adquisiciones a través de órdenes de compra individuales en las que se establece que el pago de la factura se efectuaría en un plazo de 30 días, por lo que la Administración concluyó que no resultaba razonable que la recurrente ofreciera un precio menor a esta última empresa, con la cual tenía condiciones contractuales y de pago poco ventajosas en comparación con

y finalmente iii) La Administración consideró que en la Sesión de Directorio del 21 de setiembre de 2000, la recurrente dejó constancia que al 31 de agosto de 2000, del análisis de las cuentas del balance se determinó un incremento en las cuentas por cobrar en aproximadamente 14%, que corresponde a las cuentas atrasadas de Shougang Hierro Perú S.A.A., situación que según refiere la Administración es contradictoria con la calificación de "cliente potencial" que otorga la recurrente a la empresa en mención.

Como se puede advertir de lo expuesto, la Administración reconoce que la recurrente suscribió con la empresa , un contrato privado de suministro, que obra de folios 1869 a 1874 de autos, y del que se desprende que esta empresa se obligó a adquirir de forma exclusiva, entre otros, los bienes materia de reparo -bolas de acero- a la recurrente por un período de dos años (1999 y 2000), pactándose como precio de los referidos bienes el de US\$632.00, de lo que fluye que por el ejercicio 2000 la recurrente en la medida que cumpliera con sus obligaciones pactadas en el referido contrato, no competía con otras empresas en la venta de sus productos a Minsur S.A., situación que según se aprecia del Cuadro N° 1 obrante folio 2969 de autos, no se presenta en el caso de Shougang Hierro S.A.A., toda vez que esta última al no tener contrato de exclusividad con la recurrente habría efectuado compras de los bienes materia de reparo a otras empresas del mercado local e internacional (importación desde China), según refiere la recurrente.

Ahora bien, de la revisión del Cuadro N° II elaborado por la recurrente (folio 2967), se aprecia que el valor de las bolas de acero, importadas desde China a precio CIF es de US\$471.31, y que el valor de dicho bien -considerando los costos de nacionalización (inspección, agencia aduana, estiba/desestiba, uso de montacargas y Ad Valorem)- es de US\$532.15, es decir un precio inferior al de US\$564.00 asignado por la recurrente en la venta de bolas de acero a Shougang Hierro S.A.A. y que es objeto de cuestionamiento por parte de la Administración.

No obstante lo expuesto, no se aprecia de autos que la Administración haya efectuado cruces de información con la empresa Shougang Hierro Perú S.A.A. a efectos de verificar si como refiere la recurrente ésta también adquirió bienes similares a los bienes materia de reparo a otros proveedores nacionales e internacionales, tampoco se advierte de autos que la Administración haya cotejado a través de sus sistemas -de Aduanas-, si la referida empresa importó desde China los citados bienes y verificado el precio de los mismos, información que es determinante a efectos de establecer si la fijación del precio que la recurrente efectuó a esta última en los bienes materia de reparo, se realizó teniendo en cuenta la competencia de mercado conforme alega, la cual no se presentó en las ventas que la recurrente realizó empresa y que determinaría que dichas operaciones no sean comparables entre sí.

De otro lado, de la revisión del citado contrato de suministro de bienes que la recurrente suscribió con se verifica que aquélla se obligó a enviar los bienes objeto de suministro desde su planta ubicada en Arequipa hacia un depósito, ubicado en el asiento minero de San Rafael, distrito de Antaura, provincial del Melgar, departamento de Puno,



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

transporte por el que debía emitir las guías de remisión correspondientes y respecto del cual asumiría el costo del servicio. Al respecto, cabe anotar que obran de folios 4635 a 4650, copias de algunas guías de remisión emitidas por la recurrente y de facturas emitidas por empresas de transportes a ésta, documentos que corresponderían al referido servicio de transporte, de los que se observa que por el servicio de traslado de 28,310 kgs. y 28,080 kgs. de bolas de acero, la recurrente habría abonado importes de S/.2,505.41 y S/.2,485.00, por cada traslado, los mismos que según esta refiere se consideraron en la fijación del precio de venta de bolas de acero a

Asimismo obran de folios 4652 a 4666, algunas copias de las guías de remisión y de las facturas por servicios de transporte, que corresponderían a los traslados que la recurrente efectuó de los bienes vendidos a la empresa Shougang Hierro Perú S.A.A., desde su planta en Arequipa hasta San Nicolás de Marcona, Nazca-Ica, de los que se aprecia que por cada traslado de 30 toneladas métricas de bolas de acero de 2", la recurrente habría abonado importes de US\$513.00¹².

Es decir de acuerdo a la información y documentación proporcionada por la recurrente, existirían elementos para considerar que parte de la diferencia entre el precio de venta que esta fijó para Shougang Hierro Perú S.A.A. en comparación con la venta efectuada a

se debería a que el costo del transporte de los bienes es más elevado en el caso de esta última empresa. No obstante ello, de autos se aprecia que la Administración no efectuó los cruces de información necesarios a efectos de establecer si como afirma la recurrente el costo del flete fue incluido en el precio de las bolas de acero que les vendió a las citadas empresas o si por el servicio de transporte les emitió una factura distinta.

Como ya se ha señalado, precedentemente de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos, la Administración para determinar el valor de mercado que le servirá de referencia, debe considerar el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en las que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negociación etc), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

En consecuencia, al no haber la Administración constatado que las diferencias entre el precio de venta que la recurrente asignó a las bolas de acero que vendió a Shougang Hierro Perú S.A.A. y el precio que ésta asignó a estos mismos bienes en las ventas que efectuó a favor de , se originan o no en que la primera empresa importaba bienes similares (tipo y dimensión de las bolas) a los que son materia de reparo desde China a un menor precio, esto es, a competencia en el mercado, que el precio de venta de los bienes incluía el precio de transporte, conforme se refiere en autos, corresponden revocar la apelada a efecto que la Administración verifique si tales circunstancias originan la diferencia reparada y emita nuevo pronunciamiento.

En cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que en la sesión de Directorio del 21 de setiembre de 2000, la recurrente dejó constancia que al 31 de agosto de 2000, del análisis de las cuentas del balance se determinó un incremento en las cuentas por cobrar en

¹² El tipo de cambio vigente al 10 de febrero, 10 de marzo y 16 de mayo de 2000 -fechas de cancelación de las facturas antes referidas- era S/.3.451, S/.3.404 y S/.3.503 por dólar^(*), de lo que se desprende que la recurrente habría pagado en promedio el importe aproximado de S/.1,750.00 por cada transporte de 30 toneladas de bolas de acero a la empresa Shougang, en comparación con los importes de S/.2,500.00 aproximados por cada transporte de 28 toneladas de bolas de acero a la empresa

(*) Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cl-at-ittipcam/tcS01Alias>



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

aproximadamente 14%, que corresponde a las cuentas atrasadas de Shougang Hierro Perú S.A.A., situación que según refiere la Administración es contradictoria con la calificación de "cliente potencial" que otorga la recurrente a la empresa en mención, cabe indicar que tal hecho no puede ser considerado para la evaluación de las ventas de los bienes materia de reparo, toda vez que éstas se efectuaron en los meses de enero a marzo de 2000, en tanto que la falta de pago de dicha empresa fue constada por la recurrente en fecha posterior, por lo que tal circunstancia no pudo ser evaluada por ésta al fijar el valor de venta de los bienes.

b) Reparos por subvaluación en las ventas de bolas de acero a BHP Tintaya:

La Administración repara la suma de S/.37,186.72 por subvaluación de ventas de bolas de acero al cliente BHP Tintaya en el ejercicio 2000, conforme se desprende del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folios 2512 a 2515), al haber efectuado ventas considerando como valor unitario US\$537.00, en tanto que la Administración considera que el valor de mercado ascendía a US\$580.00, conforme se detalla a continuación:

Facturas a BHP Tintaya	Fecha	Valor de venta	Valor según Administración	Reparo
005-288	01/02/2000	\$ 53,163.00	\$ 57,420.00	S/. 15,035.72
005-311	29/02/2000	\$ 6,121.80	\$ 6,612.00	S/. 1,728.45
005-252	03/01/2000	\$ 64,977.00	\$ 70,180.00	S/. 18,267.73
005-273	31/01/2000	\$ 7,732.80	\$ 8,352.00	S/. 2,154.82
TOTAL		\$ 131,994.60	\$ 142,564.00	S/. 37,186.72

Al respecto, mediante el Anexo 1-A del Requerimiento N° 00052625 (folios 2629 a 2634, 2640 y 2641), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los reparos por el valor de mercado establecido en base a operaciones onerosas que se relacionan con terceros.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 12 de diciembre de 2002 (folios 2584 a 2608), en el cual indicó, con relación a las operaciones materia de reparo, que la comparación de los precios otorgados a cada cliente depende de varios factores, los que no se limitan al volumen de compra sino que incluyen otras consideraciones como diámetro del producto adquirido, tonelaje requerido, modalidad de venta, regularidad de la compra, tipo de envase, condición de entrega, entre otras.

Del Anexo a los resultados del Requerimiento N° 00052625 (folios 2516 a 2536), se desprende que para determinar el valor de mercado utilizado como referente en el caso analizado, la Administración consideró el volumen de operaciones (ventas) anuales y mensuales que la recurrente efectuó con las empresas BHP Tintaya (cuyo valor de venta se considera subvaluado) y Southern Perú Cooper Corporation (cuyo valor de venta es usado como referente), concluyendo que esta última representa el 31% de las ventas del año 2000 de la recurrente, en tanto que BHP Tintaya sólo representa el 10.8% (folio 2323), pese a lo cual la recurrente vendió a BHP Tintaya al precio unitario de US\$537.00, y a Southern Perú Cooper Corporation al precio unitario de US\$580.00, por lo que considera que la recurrente efectuó ventas a BHP Tintaya a un valor menor al valor de mercado.

Al respecto, obran en autos copias de los respectivos contratos de suministro de bolas de acero celebrados entre la recurrente y las empresas BHP Tintaya y Southern Perú Cooper Corporation (folios 1852 a 1866, 1879 a 1891), los que se encontraban vigentes para las partes durante los períodos de enero y febrero de 2000 -materia de reparo-, de los que se observa que las condiciones de contratación con ambas empresas no son similares.



Tribunal Fiscal

Nº 00898-4-2008

Así se tiene que en el caso del contrato celebrado el 5 de julio de 1999 con BHP Tintaya, en la cláusula 3.5 del artículo tercero se establece que los costos referidos al traslado y custodia de las bolas de acero son de cargo de BHP Tintaya, siendo que en la cláusula 3.10 del mismo artículo se acordó la exclusividad de las compras a la recurrente por el período de un año, precisándose en el artículo quinto que el pago de las bolas de acero se realizará a los siete (7) días útiles de haber sido recibida la respectiva factura por BHP Tintaya, verificándose en el Anexo I al aludido contrato, que los precios pactados para los diferentes tamaños de bolas de acero, también guarda proporción con el tamaño de las mismas y las cantidades adquiridas por BHP Tintaya, estableciéndose precios que varían desde los US\$587.00 hasta los US\$537.00, para las bolas de acero de una pulgada hasta de tres pulgadas y media.

Por otro lado, de la revisión del contrato celebrado entre la recurrente y Southern Perú Cooper Corporation de fecha 30 de abril de 1999, se aprecia que la cláusula 3.5 del artículo tercero establece que la recurrente, efectuará por su cuenta, costo y riesgo, el manejo del inventario de los productos ubicados en los almacenes, estableciéndose en el artículo quinto que Southern Perú Cooper Corporation no garantiza cantidades mínimas y no aceptará cargos adicionales a los precios pactados como consecuencia de la disminución de cantidades, precisando que el pago de las facturas emitidas por la recurrente se efectuaría a los cuarenta y cinco (45) días calendario siguientes, sin intereses, asimismo, en la cláusula octava se indica que el contrato celebrado no otorga exclusividad a la recurrente.

El anotado contrato con Southern Perú Cooper Corporation también estipula en su cláusula décima, que las partes se comprometen a revisar los precios en caso de presentarse variaciones significativas, entendiéndose como tales a aquellas de aproximadamente el 12% del precio, estableciéndose en el Anexo 2 del contrato, que el precio para las bolas de acero de todas las dimensiones es US\$580.00.

De lo anterior se verifica que las condiciones contractuales para el suministro de bolas de acero pactadas por la recurrente con las empresas BHP Tintaya y Southern Perú Cooper Corporation difieren entre sí, siendo que en el caso de BHP Tintaya, ésta se obligó adquirir de forma exclusiva los bienes materia de reparo -bolas de acero- a la recurrente, de lo que se desprende que por la vigencia del contrato -que incluye los períodos materia de reparo- la recurrente estableció los precios pactados en consideración a la modalidad de venta, lo que no sucede en el caso de Southern Perú Cooper Corporation, toda vez que esta última no contrató con la recurrente de manera exclusividad, pudiendo efectuar compras a otras empresas del mercado local e internacional, no obligándose, inclusive, a la adquisición de cantidades mínimas.

Asimismo, las condiciones de pago de las facturas pactadas con BHP Tintaya implican la disponibilidad de liquidez por parte de la recurrente, al sétimo día de entrega de las facturas y menores costos, ya que los costos referidos al traslado y custodia de las bolas de acero los asume BHP Tintaya, en tanto que en el caso de Southern Perú Cooper Corporation el pago se debía realizar a los cuarenta y cinco días de entregada la factura, sin intereses, y los costos antes referidos debían ser asumidos por la recurrente.

Al respecto, conforme se ha señalado precedentemente, de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos, la Administración para determinar el valor de mercado que le servirá de referencia, debe considerar el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negociación etc), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien, situación que no se verifica en el caso de las empresas BHP Tintaya y Southern Perú Cooper Corporation, no siendo suficiente que la segunda efectúe compras por mayor volumen que la primera, por lo que el reparo efectuado por la Administración respecto de la empresa BHP Tintaya no se encuentra arreglado a ley, procediendo revocar la apelada en este extremo.

c) Reparos por subvaluación en las ventas de barras de acero a Perubar S.A.:

Según se verifica de autos, la Administración repara la suma de S/.1,107.42 por subvaluación de ventas de barras de acero a Perubar S.A. en el ejercicio 2000, conforme se desprende del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folio 2512), al haber efectuado ventas considerando como valor unitario U\$464.00, en tanto que la Administración considera que el valor de mercado ascendía a U\$495.00, conforme se detalla a continuación:

Factura a Perubar S.A.	Fecha	Valor de venta	Valor según Administración	Reparo
007-19	31/01/2000	\$ 4,746.72	\$ 5,063.85	S/. 1,107.42

Asimismo, obra a folios 2305 y 2306, el cuadro de ventas por diámetros de barras de acero, del cual se desprende que si bien la recurrente transfirió a las empresas citadas dos tipos de barras de dimensiones diferentes, el precio otorgado a cada empresa fue el mismo, según se aprecia a continuación:

Producto	Precio	
	Compañía Minera Casapalca	Perubar S.A.
Barras de acero de 3" x 3.62	US\$495.00	US\$464.00
Barras de acero de 3.5" x 3.50	US\$495.00	US\$464.00

Al respecto, mediante el Anexo 1-A del Requerimiento N° 00052625 (folios 2629 a 2634, 2640, 2641), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el reparo por el valor de mercado establecido en base a operaciones onerosas que se relacionan con terceros.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 12 de diciembre de 2002 (folios 2584 a 2608), en el cual indicó, con relación a las operaciones materia de reparo, que la comparación de los precios otorgados a cada cliente depende de varios factores, los que no se limitan al volumen de compra sino que incluyen otras consideraciones como diámetro del producto adquirido, tonelaje requerido, modalidad de venta, regularidad de la compra, tipo de envase, condición de entrega, entre otras.

Asimismo, en el escrito presentado con fecha 24 de marzo de 2003 (folios 1395 y 1445), la recurrente refiere que las diferencias en los precios de venta entre Perubar S.A. y Compañía Minera Casapalca se origina en que en el caso de la empresa Perubar S.A., se efectuó una negociación conjunta con dicha empresa y las empresas Iscaycruz y Yauliyacu, las que forman parte del grupo Glencore, por lo que al hacerse una negociación grupal se otorgaron condiciones más ventajosas, ya que las compras de las tres empresas superan las de la Compañía Minera Casapalca.

Del Anexo a los resultados del Requerimiento N° 00052625 (folio 2533), se desprende que para determinar el valor de mercado utilizado como referente en el caso analizado, la Administración consideró el volumen de operaciones (ventas) anuales que la recurrente efectuó con las empresas Perubar S.A. (cuyo valor de venta se considera subvaluado) y



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Compañía Minera Casapalca (cuyo valor de venta es usado como referente), concluyendo que esta última representa el 5% de las ventas del año 2000 de la recurrente, en tanto que Perubar S.A. sólo representa el 2% (folio 2307), pese a lo cual la recurrente vendió a Perubar S.A. al precio unitario de US\$464.00, y a la Compañía Minera Casapalca al precio unitario de US\$495.00, por lo que considera que la recurrente efectuó ventas a Perubar S.A. a un valor menor al valor de mercado.

Al respecto, obra en autos copia simple de la comunicación remitida a la recurrente con fecha 7 de octubre de 1998 (folio 4608), en la que las Empresas Mineras Iscaycruz S.A. y Yauliyacu S.A. y Perubar S.A. solicitan a la recurrente propuestas de cotización de bolas de acero, documento que únicamente acredita la existencia de una solicitud de precios conjunta, siendo del caso destacar además que la solicitud se refiere a bolas de acero, en tanto que la operación reparada corresponde a la adquisición de barras de acero.

Asimismo, obra en autos copia del memorándum de fecha 30 de setiembre de 1999, relativo a la carta de intención sobre abastecimiento de bolas y barras de molienda, remitido por Mining & Technical Services (Perú) S.A. a la recurrente (folios 1952 a 1956), en el que se da cuenta de la intención de abastecimiento de bolas y barras de molienda de minerales, precisándose que las empresas involucradas en la contratación son únicamente las Empresas Mineras Iscaycruz S.A. y Yauliyacu S.A., no incluyéndose en dicha carta de intención a la empresa Perubar S.A.

De los actuados se aprecia que la recurrente no ha presentado documentación adicional que permita acreditar su dicho respecto a la determinación del valor de mercado del producto barras de acero, ni las condiciones de contratación especiales que aduce existieron respecto de la empresa Perubar S.A., pese a haber sido expresamente requerida por la Administración para tal fin, por lo que habiéndose verificado que la recurrente transfirió barras de acero a la empresa Perubar S.A. a un valor menor al otorgado a la empresa Compañía Minera Casapalca, no verificándose la existencia de circunstancia alguna que desvirtúe el valor de mercado establecido por la Administración, correspondiente a las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros respecto de los mismos productos, ni habiendo la recurrente evidenciado la existencia de diferentes circunstancias económicas o del mercado en que se produjo la transacción a comparar, procede confirmar la apelada en este extremo.

2) Aplicación de una mayor tasa de depreciación a la permitida por ley

Según se aprecia del valor impugnado (folio 2892) y del Anexo 3 al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folio 2509), la Administración reparó la suma de S/6,926.99 por: a) aplicación de una tasa de depreciación que no corresponde conforme a ley, y b) intangibles considerados como bienes sujetos a depreciación.

2.a) Aplicación de una tasa de depreciación que no corresponde conforme a ley

La recurrente no formula argumento alguno al respecto.

Por su parte, la Administración refiere que el inciso b) del artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta establece un porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de 25% en el caso de los equipos de procesamiento de datos y de 10% en el caso de maquinaria y equipo.

Agrega que la recurrente no presentó ningún descargo, informe o documento sustentatorio para desvirtuar el reparo respecto a los bienes objeto de reparo, precisando que estos equipos no pueden ser considerados como de procesamiento de datos, por lo que no le corresponde el porcentaje anual de depreciación del 25% sino el 10%, y que la recurrente no solicitó la aplicación de un porcentaje de depreciación mayor.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Según se aprecia de autos, mediante el Anexo N° 3 al Requerimiento N° 00052625 (folio 2626), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto de diversos bienes del activo fijo, por existir depreciación en exceso al haber considerado la recurrente una tasa del 25% cuando le correspondía una tasa del 10%, solicitándole el descargo documentario correspondiente.

De acuerdo al Anexo N° 3 al Resultado del mencionado Requerimiento N° 00052625, como resultado de la evaluación respectiva (folio 2509), la Administración levantó parcialmente las observaciones, formulando reparo respecto de los bienes del activo fijo siguientes: un Radio Motorola M-120 VHF, un Radio Yaesu, siete Teléfonos 7220, tres Teléfonos 7235, cuatro Teléfonos 7230, un Celular Nokia, una Fotocopiadora Minolta, un Teléfono KX 7230, un Celular Movistar, un teléfono programador con pantalla y teléfonos simples, por no haberse aplicado respecto de los mismos la tasa del 10% conforme a ley.

Al respecto, el artículo 40° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que los bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la anotada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y sustituido por el artículo 12° del Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece un porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de 25% en el caso de Equipos de Procesamiento de Datos y de 10% en el caso de Maquinaria y Equipo, adquirido a partir del 1 de junio de 1991.

De acuerdo al inciso d) del citado artículo 22° la SUNAT podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten de aplicación de lo dispuesto en el inciso b), a solicitud del interesado y siempre que éste demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo es distinta a la asignada en el referido inciso, debiéndose presentar para tal efecto una solicitud sustentada con informe técnico.

Estando a las normas glosadas, toda vez que los bienes objeto de reparo, consistentes en radios, teléfonos y fotocopiadora no constituyen evidentemente equipos de procesamiento de datos, sino que se trata de otro tipo de equipos, resulta de aplicación con relación a los mismos la tasa del 10% conforme ha considerado la Administración y no la tasa del 25% aplicada por la recurrente.

En tal sentido, resulta arreglado a ley el reparo formulado respecto del exceso de depreciación cargado a gastos por la recurrente, la misma que no ha desvirtuado de modo alguno el reparo formulado, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

2. b) Intangibles considerados como bienes sujetos a depreciación

La recurrente señala que los programas de computadoras (software) califican como intangibles susceptibles de ser amortizados en un plazo máximo de 10 años, con lo cual tiene el derecho de decidir si amortiza el intangible en un año o más, con un tope de diez años, sin necesidad de solicitar una autorización a la SUNAT, toda vez que la legislación obliga a solicitar dicha autorización cuando después de haber optado por un plazo de amortización (no mayor a 10 años) se pretende modificar dicho plazo.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Agrega que la legislación del Impuesto a la Renta no limita la posibilidad de amortizar los intangibles sólo en los plazos de uno o diez años, toda vez que el propio numeral 3 del artículo 25° del reglamento hace referencia a que el contribuyente podrá decidir el plazo de amortización que éste estime conveniente (con un tope de diez años) siempre y cuando aquél no sea inferior al número de años que resten para agotar dicho intangible, con lo cual queda demostrado que la intención de la legislación es otorgar al contribuyente la posibilidad de amortizar intangibles en un plazo de uno a diez años.

Precisa que viene amortizando los intangibles, considerados en el Anexo 3 del Requerimiento 00052625, en un plazo de cuatro (4) años (25% anual), amortización que se encuentra respaldada por lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, razón por la cual dicha amortización es deducible para efectos del Impuesto a la Renta, sin necesidad de solicitar una autorización previa de la SUNAT, asimismo, precisa que los intangibles considerados en el referido anexo constituyen software cuya licencia (derecho de uso) ha sido adquirida por un tiempo determinado.

Señala que cuando se adquiere un software, no se trata de una operación de compra -pues los derechos de autor (creador del software) no pueden ser transferidos, sino de una cesión en uso, por lo que en su caso el pago realizado al proveedor de los programas de computadoras le permite "usar" en forma permanente dicho software, con lo cual el numeral 3 del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta le resulta aplicable, agregando que su posición es compartida por el Manual del Impuesto a la Renta elaborado por Editorial Economía y Finanzas S.R.L.

Por su parte, la Administración sostiene que un intangible debe considerarse amortizable por el período de 1 ó 10 años, salvo autorización expresa de la SUNAT para fijar el nuevo plazo, agrega que la misma recurrente reconoce que los bienes deben ser clasificados como intangibles, siendo, por tanto, el punto controvertido el determinar el plazo de amortización de los mismos.

Al respecto, sostiene que el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece claramente que el plazo de amortización en el caso de intangibles se efectúa en un solo ejercicio o podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, es decir, deberá efectuarse por regla general en un (1) año o en diez (10) años, por tanto, al haber la recurrente efectuado la amortización en cuatro (4) años mantuvo el reparo.

Precisa que el numeral 3 del artículo 25° del Reglamento del Impuesto a la Renta, no es de aplicación al caso de autos, toda vez que éste artículo está referido al caso de intangibles que tienen un plazo de derecho exclusivo de uso, no habiendo acreditado la recurrente que se encuentre en este supuesto, asimismo no acreditó haber solicitado autorización a la SUNAT para el cambio del plazo de amortización.

Según se aprecia de autos, mediante el Anexo N° 3 al Requerimiento N° 00052625 (folio 2626), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto de diversos intangibles que habían sido considerados por ésta como sujetos a depreciación y aplicado la tasa del 25% (amortización de 4 años), cuando lo que les correspondía era una amortización por un período de 10 años, solicitándole el descargo documentario respectivo.

De acuerdo al Anexo N° 3 al Resultado del mencionado Requerimiento N° 00052625, como resultado de la evaluación respectiva (folio 2509), la Administración formuló reparo respecto de los siguientes intangibles: "MS-DOS Windows Office", "Windows 95 Office", "Windows 95 MSOffice Group Office", "Group Wise Lic 15 Usuarios", "UPGRADE Autocadr 13 P Windows", "Software Pesaje Balanza Cople", "Software Harvard", 3 Software Licencias y "MS Visual Fox



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Pro", por tratarse de intangibles respecto de los que se había aplicado un plazo de amortización de 4 años y no de 10 años, conforme a ley.

De acuerdo al inciso g) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, agregando que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Por su parte, el inciso a) del artículo 25° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44° de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la Ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software), precisando que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Con relación a las normas precitadas, este Tribunal mediante la Resolución N° 03430-5-2006 de 22 de junio de 2006, ha establecido que a diferencia de los bienes tangibles, respecto de los que la legislación del Impuesto a la Renta, en el caso de los bienes intangibles pues en principio no se permite su deducción. No obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

En la misma resolución, este Tribunal respecto de adquisiciones de intangibles de duración limitada -como es el caso de la recurrente, la cual conforme a los párrafos precedentes reconoce que los bienes intangibles objeto de reparo corresponden a programas de computadoras (software)- que "la regulación del Impuesto a la Renta prevé que el contribuyente pueda optar en el caso de cesiones definitivas por deducir su precio como gasto en un solo ejercicio o amortizarlo proporcionalmente, no pudiendo ser menor al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que se le confiere", agregando que "(...) tratándose de una cesión definitiva donde existe una transferencia de la titularidad de los derechos patrimoniales (supuesto del inciso g) del artículo 44°) es evidente que hay un uso exclusivo, siendo irrelevante que éstos se extingan o que se vuelvan obsoletos por su naturaleza.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Estando al criterio expuesto, correspondía que la Administración determinara el plazo mínimo para efectuar la amortización del intangible, no obstante, se aprecia de autos que la Administración en el presente caso se ha limitado a sostener que la normatividad del Impuesto a la Renta prevista en los artículos 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25° del reglamento de la citada Ley establece por regla general la amortización en 1 ó 10 años, por lo que no correspondía que la recurrente efectúe la amortización en 4 años, agregando que ésta no acreditó encontrarse en el supuesto establecido en el numeral 3 del citado artículo 25° del reglamento, procediendo a acotar el exceso de depreciación que resulta de aplicar a los intangibles objeto de reparo un plazo de amortización de 10 años, lo que no se ajusta al criterio antes expuesto.

En tal sentido, procede revocar la apelada a efecto que la Administración efectúe la verificación antes anotada y emita nuevo pronunciamiento conforme a ley.

3) Amortización enviada a resultados

Según se aprecia del valor impugnado (folio 2892) y del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folio 2508), la Administración reparó la suma de S/.261,463.45 por haber efectuado la recurrente la amortización de intangibles en un plazo de tres años no contemplado en la ley.

La recurrente señala con relación a dicho reparo que la legislación del Impuesto a la Renta establece que el contribuyente puede optar por amortizar los intangibles de duración limitada en un plazo de un año hasta un máximo de 10 años, razón por la cual el plazo de amortización aplicable a dichos intangibles se ajusta a lo establecido por las normas tributarias.

Por su parte, la Administración sostiene que se reparó la amortización efectuada en un período de tres (3) ejercicios contables, debido a que para efectos tributarios la contribuyente decidió amortizar en un plazo menor al señalado en la norma, no contando con autorización de SUNAT para modificar el plazo de amortización.

Refiere que el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el plazo de amortización en el caso de intangibles se efectúa en un solo ejercicio o podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, no regulándose un plazo distinto por lo que mantuvo el reparo, precisando que el numeral 3 del artículo 25° del Reglamento del Impuesto a la Renta no es de aplicación al caso de autos, toda vez que éste artículo está referido al caso de intangibles que tienen un plazo de derecho exclusivo de uso, no habiendo acreditado la recurrente que se encuentre en tal supuesto.

Según se aprecia de autos mediante el punto 1 del Requerimiento N° 00052625 (folio 2640) la Administración solicitó a la recurrente presentar los documentos sustentatorios de las observaciones descritas en el Anexo N° 04 adjunto (folio 2625), en el que se detallan diversos intangibles respecto de los cuales la Administración determinó que habían sido amortizados por la recurrente en tres (3) años -1999, 2000 y 2001-, no obstante que de acuerdo a ley correspondía la amortización en un plazo de 10 años, no contando la recurrente con autorización para aplicar un menor plazo.

De acuerdo al Anexo N° 4 al resultado del mencionado Requerimiento N° 00052625 (folio 2508), como resultado de la evaluación respectiva, la Administración formuló reparo respecto de los intangibles observados, los que fueron clasificados por ella como correspondientes a "Intangibles - Software" e intangibles por "Asesoramiento y Transferencias Tecnológicas", encontrándose en el primer grupo diferentes tipos de software de uso general como resultan ser las licencias por Software Office 97, CD Windows 98 español, Licencias Office 2000, Microsoft Windows NT Server



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

V4.0, Licencia Oracle Server Developer, Licencias McAfee Antivirus, entre otros, asimismo, se aprecian otros software que podrían estar relacionados con un activo específico y correspondientes a actualizaciones de programas de carácter general, como es el caso del Software de Automatización, Licencias 97 Up Grade, MS Windows 98 Upgrade, Soporte Técnico Silver Actualización, MS Windows 2000 Server Upgrade, etc.

Igualmente, dentro del primer y segundo grupo se aprecian programas que podrían haber sido creados para las necesidades propias de la recurrente, como resultarían ser Flete Handling Software, Software Evaluación Servicios al Cliente, RR HH Hoja de Cambios, Cont. Cambios 17 Ventas Pre guías, Cont. Cambios 18 Activo Correlativo, Rep. Tabulado Ventas, y otros relacionados.

Conforme se verifica en el referido Anexo N° 04 la Administración determina como exceso de amortización cargada a resultados el total de S/.261,463.45, resultante tomar el valor amortizado por la recurrente (columna Amortización según Contribuyente) que comprende a todos los intangibles allí detallados y compararlo con la amortización calculada por ella (columna Amortización según SUNAT), en la que se considera un plazo de amortización calculada con una del 10%, reparando la diferencia.

De acuerdo al inciso g) del artículo 44° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. Agregando que en el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Por su parte, el inciso a) del artículo 25° del mencionado reglamento de la citada Ley del Impuesto a la Renta, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44° de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la Ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 de este inciso sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Sobre el particular, estando a las normas glosadas y toda vez que en el presente caso no existe controversia entre las partes respecto a que los bienes objeto de reparo correspondan a bienes intangibles de duración limitada, sino que ésta consiste en determinar si el plazo de tres (3) años empleado por la recurrente para amortizar tales intangibles se encuentra arreglado a ley, resultan de aplicación en este extremo los argumentos expuestos en el acápite 2.b) de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

En tal sentido, siendo que la Administración, al igual que en el acápite antes citado, en este extremo no ha procedido a determinar el plazo mínimo para efectuar la amortización de los intangibles objeto de reparo, sino que se ha limitado a sostener que la normatividad del Impuesto a la Renta prevista en los artículos 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25° de su reglamento establecen por regla general la amortización en 1 ó 10 años, por lo que no correspondía que la recurrente efectúe la amortización en 3 años, agregando que ésta no acreditó encontrarse en el supuesto establecido en el numeral 3 del citado artículo 25° del Reglamento, procediendo a acotar el exceso de amortización resultante de aplicar a dichos intangibles el plazo de amortización de 10 años, procede revocar la apelada a efecto que la Administración efectúe la verificación antes anotada y emita nuevo pronunciamiento conforme a ley.

4) Diferencias en la determinación del cálculo del REI

La Administración en la apelada levanta parcialmente de las observaciones por concepto de determinación del REI efectuadas en la etapa de fiscalización, manteniendo únicamente las referidas al terreno Néstor Gambeta y revaluación de maquinarias y equipos (folio 3339), por lo que procede verificar si las mismas se encuentran arregladas a ley.

4.a) Terreno Néstor Gambeta

Mediante el punto 1 del anexo al Requerimiento N° 00052625 y Anexos N° 5 y 5-C al mismo (folios 2640, 2624y 2621), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, las observaciones a la determinación del REI de los activos fijos.

En respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó un escrito (folios 2551 a 2555), en el cual indicó que dentro del rubro terrenos originalmente registró una ganancia por ajuste de inflación de S/.8,541.78 con una provisión de desvalorización de S/-.38,512.94, estableciendo como valor ajustado el importe de S/.194,812.54, por lo que el efecto resultante era un gasto de S/-.29,971.16, adjuntando el detalle del ajuste del terreno "Néstor Gambeta" (folio 2546), del que se aprecia lo siguiente:

Valor histórico	Factor	Valor ajustado	REI	Desvalorización	Valor ajustado final	Ajuste efectuado
224,783.70	1.038	233,325.48	8,541.78	-38,512.94	194,812.54	-29,971.16

De la revisión del punto 4 del Requerimiento N° 0052625 (folios 2639 y 2640) y del cuadro de determinación del REI elaborado en la instancia de reclamación (folio 3339) se aprecia que no existe controversia respecto al valor histórico del terreno, ni con relación al factor de ajuste, sino únicamente respecto a la procedencia del ajuste de S/-.29,971.16 efectuado por la recurrente, determinando la Administración que dicho ajuste no se encuentra arreglado a ley, por lo que procedió a corregirlo conforme al siguiente detalle:

Activo fijo	Ajuste de corrección monetaria según:	
	Contribuyente	Administración
Terreno Néstor Gambeta	-29,971.16	0.00

Al respecto, el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797 que aprueba las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, establece que sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones generales del Impuesto a la Renta, que no resulten modificadas por dicha norma, a partir del ejercicio gravable de 1996, los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría deberán aplicar las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General mediante las cuales se determinará la base imponible de este Impuesto.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

De acuerdo al literal d.4) del inciso d) del citado artículo 1°, el ajuste por inflación resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización tendrá un límite en el caso de terrenos urbanos y rústicos, siendo que el límite será el valor arancelario oficial vigente a la fecha del ajuste, precisándose en el inciso e) que los límites de reexpresión o actualización establecidos en el inciso d) del presente artículo, no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Por su parte, el inciso e) del artículo 2° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, modificado por Decreto Supremo N° 125-96-EF, señala que en los casos en que así se establezca, se comparará el valor actualizado de los activos no monetarios y de los pasivos no monetarios, con el valor límite de reexpresión y se escogerá el menor de ellos como valor resultante del ajuste por inflación, precisando que en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes.

De otro lado, el artículo 10° del reglamento en mención prevé en su inciso a) que todas las cuentas de los rubros Inmuebles, Maquinaria y Equipo, Plantaciones, Ganado Reproductor y de Tiro son materia de actualización, precisándose en el segundo párrafo del inciso c) que los terrenos rústicos y urbanos, tienen como límite de reexpresión el arancel oficial vigente a la fecha del ajuste, siempre y cuando dicho arancel sea superior al valor adquisición o valor de ingreso al patrimonio.

Estando a lo expuesto, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07045-4-2007, 4955-5-2006 y 1164-2-2004, en aplicación de las normas citadas la reexpresión de la cuenta Terrenos en ningún caso podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes, y dado que la deducción (ajuste) de S/.-29,971.16 efectuada por la recurrente supone que la reexpresión del terreno en mención llegue al valor ajustado de S/194,812.54, valor que resulta menor al valor de adquisición -S/224,783.70-, dicho ajuste no resulta arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

4.b) Revaluación de maquinarias y equipos

Al respecto, la Administración señala que el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no debe tener ningún efecto tributario, por tanto no debe considerarse el REI producto de esta revaluación.

Sostiene que la recurrente no ha acreditado en la etapa de fiscalización ni en la de reclamación que se encuentre comprendida dentro de los alcances de la Ley N° 26283, ni del Decreto Supremo N° 120-94-EF ni en las excepciones previstas en el artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre rentas gravadas en caso de reorganización de empresas.

Refiere que ha quedado establecido que se trata de una revaluación voluntaria que no tiene efectos tributarios, agregando que el ajuste de la revaluación en la cuenta de maquinaria y equipo, por S/16,495.57, fue reconocido por la recurrente, sin embargo, la contrapartida en la cuenta resultados acumulados (patrimonio) no fue deducida, por lo que mantiene el reparo por este concepto.

De conformidad con el inciso b) del artículo 1° de las Normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, aprobadas por Decreto Legislativo N° 797, al valor de las partidas no monetarias del balance general a reexpresarse o actualizarse deberá excluirse las diferencias de cambio y las revaluaciones comprendidas en dicho valor.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

En tal sentido, conforme se desprende del Anexo N° 5-C al Requerimiento N° 00052625 (folio 2621), la recurrente efectuó el ajuste de diversas partidas considerando el importe revaluado de las mismas, según el siguiente detalle:

Cuenta	Descripción	Valor histórico	Factor	Valor ajustado	REI reparado
333004	Maquinaria y Equipo sin Leyes de Promoción				
	Revaluación	89,387.39	1.038	92,784.11	3,396.72
363011	Maquinaria y Equipo con Ley Promocional				
	Revaluación	39,965.10	1.038	41,483.77	1,518.67
	Revaluación	109,930.25	1.038	114,107.60	4,177.35
	Revaluación	17,514.90	1.038	18,180.47	665.57
	Revaluación	78,900.01	1.038	81,898.21	2,998.20
	Revaluación	98,396.30	1.038	102,135.36	3,739.06
	TOTAL				16,495.57

Del cuadro anterior se aprecia que la diferencia de S/.16,495.57 corresponde al REI originado en las revaluaciones de las cuentas Maquinaria y Equipo sin Leyes de Promoción y Maquinarias y Equipo con Ley Promocional, no obstante la recurrente no cumplió con presentar documentación alguna respecto a las leyes de promoción que aduce haber aplicado, siendo que por el contrario, de conformidad con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 797, no correspondía considerar las revaluaciones a efecto de realizar el ajuste por inflación, por lo que resulta arreglado a ley que la Administración desconozca el efecto del ajuste a las partidas revaluadas efectuada por la recurrente.

De otro lado, si bien la recurrente en un escrito ampliatorio de su recurso de apelación adjunta un cuadro sobre el cálculo del REI en el cual reconoce el reparo antes referido (folio 4603), sostiene que a efecto de eliminar el efecto de la revaluación corresponde que la Administración realice la contrapartida respectiva.

Sobre el particular es pertinente mencionar que de la revisión del informe que sustenta la apelada (folio 3339) se aprecia que si bien la Administración por un lado repara el REI calculado indebidamente por la recurrente incluyendo la revaluación, se aprecia que la Administración elimina el efecto de S/.49,506.76 en la contrapartida -es decir, en la cuenta patrimonial Terrenos Revaluación-, anulando así el efecto del ajuste de la revaluación de activos por S/.49,506.76 realizado por la recurrente, conforme se aprecia en el siguiente detalle:

Rubro	Valor histórico	Factor	Valor ajustado	REI
Revaluación	1,302,809.54	1.038	1,352,316.30	49,506.76

Denominación	REI determinado en la apelada	
	Contribuyente	Administración
Revaluación Terrenos	49,506.76	0.00
Revaluación Maquinaria y Equipos	0.00	49,506.76

De lo expuesto se verifica que la Administración ha procedido correctamente a eliminar el efecto de la revaluación en el ajuste por inflación, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Estando a lo expuesto, encontrándose arreglado a ley el reparo formulado por la Administración, procede confirmar la apelada en este extremo.

5) Fletes que forman parte del costo de las existencias y que fueron enviados a resultados

Según se aprecia del valor impugnado (folio 2762), y del Anexo N° 9 al Resultado del Requerimiento N° 00052625 (folio 2503), la Administración reparó la suma de S/88,761.20 por concepto de fletes enviados a resultados que debían formar parte del costo de las existencias.

Con relación a dicho reparo la recurrente señala que para su operatividad, entre otros gastos, necesita de almacenes que están debidamente declarados ante la SUNAT, resultando razonable que incurra en gastos de flete por el transporte de mercancías entre sus almacenes, básicamente derivados de los contratos de suministro de productos terminados que tiene con sus diferentes clientes.

Agrega que para llegar a una correcta interpretación de la disposición contenida en el párrafo 7 de la NIC 2, la SUNAT ha debido tomar en consideración lo expuesto en los párrafos 13 y 14 de la misma norma, siendo que el párrafo 13 de la mencionada NIC establece que pueden incluirse otros costos sólo en la medida en que se incurra en ellos para poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales. De otro lado, en el párrafo 14 se detallan ejemplos de costos que se excluyen del costo de existencias y que son reconocidos como gasto en el período en que se incurren, figurando entre ellos los costos de almacenaje, en la medida que no correspondan al de una fase intermedia de la producción. En tal sentido, sostiene que el costo de almacenaje posterior a la finalización del proceso productivo no es costo de las existencias y, consecuentemente, el gasto de transporte (flete) de un producto terminado entre almacenes de productos terminados tampoco puede constituir costo de las existencias.

Por su parte, la Administración refiere que el reparo se efectuó por cuanto la recurrente envió al gasto el importe del flete de los bienes que aún no habían sido vendidos y que se habían llevado a un depósito de la recurrente que había sido declarado ante ella.

Agrega que de acuerdo a la NIC 2 el costo de las existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en los que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales, y que en tal sentido, en el párrafo 13 de la indicada NIC se establece que en el costo de existencias pueden incluirse otros costos sólo en la medida en que se incurra en ellos para poner las existencias en su ubicación y condición actual.

Señala que si bien no es de aplicación el párrafo 8 de la NIC 2 referido por el auditor, así como tampoco el párrafo 14, son de aplicación los párrafos 7 y 13 de la misma.

Indica que la recurrente efectivamente ha incurrido en un costo adicional a fin de poner las existencias en sus diferentes establecimientos anexos para efecto de tenerlos a disposición de sus clientes para la posterior venta que podía producirse, por lo que mantuvo el reparo.

Al respecto, se aprecia de autos que mediante el Anexo N° 9 al Requerimiento N° 00052625 (folio 2616) la Administración observó 27 facturas por concepto de flete de bienes aún no vendidos y que habían sido llevados a depósitos de la recurrente declarados ante la Administración, al considerar que tal concepto forma parte del costo de los productos terminados y no constituye un gasto.

Del referido anexo se verifica que las facturas observadas corresponden al mes de diciembre del año 2000 y que el transporte se efectuó a ocho destinos diferentes, como son: Yauliyacu, Minsur – San Rafael, Cuajone, Poderosa, Fundo Oquendo, Minera Raura, Trujillo y Minera Casapalca.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Conforme al Comprobante de Información Registrada obrante a folio 3033, la recurrente declaró varios almacenes en diferentes locales en el país, por lo que el destino del traslado que se menciona en el anotado Anexo N° 9 corresponderían al Almacén Yauliyacu ubicado en Minera Casapalca, Huarochirí – Lima; Almacén Minsur ubicado en Minera San Rafael – Puno; Almacén Southern ubicado en Cuajone – Moquegua; Almacén Ventanilla ubicado en el Fundo Oquendo – Lima; Almacén Raura ubicado en Minera Raura ubicado en La Libertad o Almacén Raura ubicado en Minera Raura en Huánuco.

Con relación al Almacén Poderosa, si bien éste no figura como tal en el Comprobante de Información Registrada obrante en autos, la Administración mediante el Requerimiento N° 00550550000130 (folio 3221) le solicita a la recurrente la presentación de documentación correspondiente a varios de sus almacenes incluyendo éste, siendo además que aquella no cuestiona que los depósitos o almacenes hayan sido debidamente declarados por la recurrente¹³.

Ahora bien, mediante el Requerimiento N° 00079170 (folio 2455) la Administración solicitó a la recurrente presentar los contratos u órdenes de compra celebrados con sus clientes durante el ejercicio 2000, constando en el resultado del mismo (folio 2435) que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Obran de folios 1843 a 1990 los contratos presentados por la recurrente, en los que se aprecia que estos corresponden a contratos de suministro en los que la recurrente como empresa proveedora de bolas de acero forjadas tratadas térmicamente para molienda de minerales “con experiencia en atender el suministro de las mismas a diversas empresas del sector minero”, se compromete a suministrar a las empresas mineras contratantes en forma periódica y oportuna determinado tipo de bienes detallados en anexo adjunto a cada contrato, obligándose, a fin de asegurar el oportuno suministro de los referidos bienes, a mantener en su Almacén ubicado en la Unidad Minera de las empresas mineras contratantes un stock permanente equivalente al volumen de consumo de éstas últimas.

Asimismo, en los referidos contratos las partes acuerdan que los bienes vendidos durante determinado período, serán repuestos por la recurrente a su stock disponible, agregándose que la empresa minera contratante remitirá a la recurrente un reporte de consumo que servirá de base para la facturación y reposición de la cantidad consumida por parte de la recurrente.

Apreciándose en algunos contratos que la recurrente asume el costo del traslado de los bienes al almacén o depósito (folios 1897, 1961 y 1963), y en otros dicho costo resulta de cargo de la empresa minera contratante (folios 1850, 1865, 1893, 1908, 1918, 1928, 1945, 1931 y 1939), siendo tal concepto (flete) el que motiva el reparo por parte de la Administración al considerar que la recurrente consideró éste como gasto cuando los bienes habían sido llevados a sus depósitos o almacenes ubicados en las mineras contratantes pero que aún no habían sido vendidos, ello por cuanto tal concepto forma parte del costo de los productos terminados y no constituye un gasto.

Sobre el particular, el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC 2) referido al costo de existencias, establece que “El costo de existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales”.

Por su parte, los párrafos 13 y 14 de la mencionada NIC 2 señalan lo siguiente:

¹³ De acuerdo al resultado de la encuesta realizada por la Administración (folio 1323) en distintas áreas de la empresa recurrente, ésta cuenta con almacenes de productos terminados en Arequipa, en Lima y en diferentes centros mineros, siendo nueve el número aproximado de clientes, debido a la existencia de contratos de abastecimiento de control mínimo.



Tribunal Fiscal

Nº 00898-4-2008

"13. En el costo de existencias puede incluirse otros costos sólo en la medida en que se incurra en ellos para poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, en el costo de existencias, gastos indirectos que no sean de producción o aquellos en que se ha incurrido para diseñar el producto de un cliente específico.

14. Algunos ejemplos de costos que se excluyen del costo de existencias y que son reconocidos como gasto en el período en que se incurre en ellos, son los siguientes:

- a) montos anormales de desperdicio en material, mano de obra u otros costos de producción;*
- b) costos de almacenaje, salvo que estos sean necesarios para el proceso de producción antes de una etapa más avanzada de producción;*
- c) gastos de administración indirectos que no contribuyen a poner las existencias en su ubicación y condición actuales; y*
- d) costos de venta".*

Estando a los párrafos 13 y 14 antes glosados, sólo es posible incluir dentro del costo de las existencias, aquellos gastos indirectos que no sean de producción en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

En consecuencia, el transporte (flete) de los productos terminados entre los almacenes de la empresa (ubicados en las unidades mineras de las empresas contratantes) no resulta ser un costo de producción, toda vez que no modifica al producto terminado, evidenciándose, de otro lado, que en los casos materia de autos se trata de una condición del comprador previamente pactada con la recurrente, el colocar el producto en los almacenes alquilados en los mismos campamentos mineros, independientemente de si tal concepto es facturado o no en forma separada a la empresa minera contratante.

Es más, aún cuando no se hubieren celebrado los contratos antes descritos y dicho transporte respondiera a la conveniencia de la recurrente de contar con un punto cercano de abastecimiento a sus clientes, ello evidenciaría que se trata de un gasto inherente a una política de venta que si bien podría encarecer el producto no puede implicar una variación en el costo de producción, más si se tiene en cuenta que los clientes se encuentran situados en diferentes puntos del país como sucede en el caso de autos. A lo que se debe agregar que si este transporte entre almacenes fuera considerado como costo del producto terminado comercializado, éste se vería incrementado para cada cliente que lo solicite y variaría conforme a la distancia donde deba ser entregado, distorsionándose la naturaleza del costo de producción. De igual manera, tampoco se debería incrementar el costo de las existencias cada vez que se requiera mover los productos terminados entre los almacenes, resultando equitativo considerarlo como un gasto que podrá o no ser asumido directamente por el cliente.

En el campo de la doctrina contable se aprecia que Finney y Miller¹⁴ señala que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, *"debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta"* -lo cual coincide con lo mencionado en el párrafo 7 de la NIC 2 antes glosada-. En el mismo contexto, indica que *"los costos relacionados con las funciones de ventas y de administración general no son inventariables"* precisando a continuación que *"Tal vez los costos incurridos en relación con las actividades de ventas y de administración puedan ser correctamente arrastrados como activo para una aplicación posterior a los gastos, pero no como parte del costo*

¹⁴ Finney y Miller, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana (UTEHA), México, 1977, páginas 300 y 301.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

del inventario", señalando así la posibilidad de diferir los gastos, pero sin que ellos formen parte del costo del inventario.

Por lo expuesto, toda vez que resulta correcto que la recurrente haya enviado a resultados el gasto por transporte de los productos terminados entre sus almacenes materia de autos, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo sin embargo, la Administración verificar que en aquellos casos en que la recurrente hubiere facturado en forma separada el valor de transporte, éste haya sido considerado como ingreso en el período respectivo.

6) Bonos otorgados a funcionarios sin acreditar la generalidad en el gasto

Según se aprecia del Anexo a la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folio 2762), la Administración repara el importe de S/.179,913.20 por concepto de bonos entregados a funcionarios sin acreditar la generalidad respecto de dicho gasto.

De la revisión del punto 2 al Anexo al Requerimiento N° 00079170 (folios 2454 y 2455), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que sustente los importes anotados en la Subcuenta 629005 de la Cuenta 62 - Cargas de Personal, por los importes de S/.62,154.00, S/.65,293.05 y S/.52,466.15, anotados en el mes de diciembre de 2000, al considerar que tales desembolsos no se habrían otorgado aplicando el criterio de generalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La recurrente en su escrito de respuesta (folios 2445 a 2448) sostiene que de acuerdo a las utilidades obtenidas en el ejercicio, se evalúa la posibilidad de otorgar un porcentaje adicional de 10% de participación en las utilidades a la plana gerencial, en función a las responsabilidades del cargo, no habiéndose incluido al gerente de ventas, agregando que dicho porcentaje adicional se entregó a los funcionarios que cumplían las metas y objetivos determinados por la empresa, así como que no había una persona asignada al cargo de gerente de ventas, invocando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2230-2-2003, agregando que en el cargo de gerente de ventas no se encuentra en el mismo nivel jerárquico que el "gerente de administración y finanzas" y el "gerente de producción", sino en una posición inferior, debido a que en dicho año no existía el cargo de "gerente comercial" y el gerente de ventas reportaba directamente al gerente general, al igual que todas las demás personas que conformaban el área de ventas, lo que sostiene acredita con los organigramas de la empresa correspondientes a los años 2000 y 2003.

Adicionalmente, la recurrente refiere que la persona que asumió el cargo de "gerente de ventas" en el ejercicio 2000, a diferencia del gerente general, de administración y finanzas y de producción, no fue nombrado por el Directorio, ni tenía capacidad de decisión en la empresa, habiéndose incluido al señor Nasin Tajmani en la Memoria Anual sólo para efectos referenciales, y agrega que consideró dicho desembolso como parte de la renta de quinta categoría de los trabajadores, invocando al efecto el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6671-3-2004 y 274-2-2001.

Según se verifica en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 00079170 (folios 2433 a 2435) la Administración reparó el importe otorgado a los funcionarios debido a que no se cumplió con el requisito de generalidad del gasto, toda vez que el bono no fue otorgado a todos los trabajadores, sino únicamente a algunos funcionarios y si bien la recurrente sostiene que el bono fue entregado sólo a la plana gerencial como una forma de incentivar el desempeño de cada uno de los gerentes, el bono no se otorgó al Gerente de Ventas.

Al respecto, obran en autos los documentos denominados "Memoria Anual" correspondientes a los ejercicios 1999 a 2001 (folios 1209 a 1234), suscritos por el gerente general de la empresa, en los que se indica que éstos contienen información veraz y suficiente sobre el desarrollo de la empresa,



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

y de cuya revisión se desprende que la gerencia de la empresa durante los ejercicios 1999 a 2001 estaba conformada por cuatro gerentes, gerente general, gerente de administración y finanzas, gerente de planta y gerente de ventas, siendo que a partir del 1 de marzo de 2001, este último cargo fue reemplazado por un gerente comercial, no obstante, de acuerdo a las memorias anuales (folios 1211, 1220 y 1229) sí se consideró el cargo de gerente de ventas durante los años 1999 y 2000, indicándose que el mismo era ejercido por el señor Nasin Tajmani Figueroa, cuya fecha de ingreso a la empresa fue el 1 de setiembre de 1987, siendo además el gerente más antiguo de la empresa.

La controversia consiste en determinar si el bono otorgado por concepto de participación en las utilidades a los gerentes de la empresa constituye o no gasto deducible a fin de determinar la renta neta de tercera categoría.

Al respecto, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, precisando el inciso l) del citado artículo, que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y que éstas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Por su parte, la tercera disposición final de la Ley N° 27356, precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Este Tribunal en las Resoluciones N° 0523-4-2006, 01752-1-2006 y 11321-3-2007 ha señalado que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Estando a las normas glosadas y a los criterios de las resoluciones antes expuestas, las gratificaciones extraordinarias serán deducibles del Impuesto a la Renta en la medida que se hayan originado de un vínculo laboral, y además cumplan con los criterios de razonabilidad con relación a los ingresos y generalidad para los gastos.

En tal sentido, habiéndose verificado de los actuados que si bien la recurrente otorgó las gratificaciones extraordinarias -en este caso, un porcentaje adicional de participación en las utilidades-, únicamente a tres de sus gerentes, y no habiendo ésta acreditado que dicha entrega cumpla con el requisito de generalidad previsto para las gratificaciones extraordinarias, siendo que si bien la recurrente aduce que la entrega de dicha gratificación tenía como propósito incentivar a los gerentes por su labor, tampoco ha presentado evidencia alguna que acredite los motivos por los que no efectuó la entrega de tal incentivo al gerente de ventas, por lo que al no cumplirse con el criterio de generalidad exigido por ley, procede confirmar la apelada en este extremo.

Con relación a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2230-3-2003, 247-2-2001 y 6671-3-2004, invocadas por la recurrente, cabe señalar que las mismas hacen referencia al criterio expuesto en los considerandos anteriores, en el sentido que para cumplir con el requisito de la generalidad basta acreditar que el beneficio obtenido por un funcionario o trabajador, ha sido otorgado a todos aquellos en condición similar, pudiendo incluso darse el supuesto que el beneficio corresponda a

M R H 7



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

una sola persona, no obstante en este caso, se ha verificado que el beneficio no fue otorgado a todos los funcionarios en condición similar, esto es, a los cuatro gerentes de la empresa recurrente, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente.

7. Desmedros de existencias no acreditados adecuadamente

Según se aprecia del valor impugnado (folios 2762 y 2763), la Administración reparó la suma de S/308,614.60 por desmedros de existencias no acreditados de acuerdo a ley.

Conforme se señala en el Informe General de Fiscalización (folios 2675 a 2679) y según se verifica del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folio 2761), la Administración reparó como desmedros de existencias los denominados "scrap bolas" que no fueron vendidos por la recurrente en el ejercicio 2000 (saldo al 31 de diciembre de 2000)¹⁵.

De acuerdo a la información que obra en autos –tanto por parte de la recurrente como de la Administración- en el proceso productivo de la recurrente se originan dos tipos de "scrap", a saber, el "scrap bolas" y el "scrap puntas y colas", siendo que la Administración en el Informe N° 371P-2004-SUNAT/2J0400 que sustenta la apelada (folios 3332 y 3333) puntualiza que de la merma considerada por la recurrente –referida a scrap bolas, scrap puntas y colas y laminillas- sólo ha considerado como desmedro el scrap bolas, sin cuestionar la naturaleza de merma del scrap puntas y colas¹⁶ y laminilla¹⁷, por lo que la naturaleza de éstos últimos no es materia de grado.

Ahora bien, con relación a dicho reparo la recurrente señala que los tipos de scraps (scrap bolas así como scrap puntas y colas) califican como mermas y no como desmedros, siendo que la merma, referida a la pérdida física del bien puede ser ocasionada por la naturaleza del bien y/o al proceso productivo, como sucede en su caso cuando la materia prima adquirida de terceros y utilizada en el proceso de producción de bolitas y barras tiene un defecto de fábrica y por dicha situación ésta es rechazada durante el proceso de producción, en ese sentido es claro que el scrap por materia prima defectuosa no puede calificar como desmedro ya que nunca estuvo en buen estado sino que vino con defectos de fábrica, detectando dicha situación durante el proceso de producción, considerándose en todo caso una "merma".

Alega que si bien el producto scrap bola es discriminado del proceso productivo en una etapa ya avanzada, esto no implica que el defecto se produzca recién en etapas finales por no cumplir con ciertos requisitos, muy por el contrario conforme al Informe Técnico elaborado por el ingeniero metalúrgico, el defecto se evidencia a lo largo del proceso productivo por causas inherentes a la materia prima, escapando incluso del control operativo, por este motivo, el operador y controlador está autorizado para retirar estos productos antes de que concluya el mismo proceso productivo.

Refiere que los productos defectuosos constituyen volúmenes retirados que representan pérdida de existencia correspondiente al volumen tratado y por consiguiente no hay producto que pueda ser

¹⁵ La Administración para efectos del reparo no consideró el scrap que la recurrente vendió durante dicho ejercicio 2000. El monto originalmente reparado en el Resultado del Requerimiento N° 00079170 ascendía a S/.895,550.04, suma que incluía el scrap que la recurrente vendió durante ejercicio 2000, al emitirse el valor impugnado no se consideró como reparo el scrap vendido por la recurrente, constatándose además que en el reparo no se incluyeron las pérdidas de existencias correspondientes a "Laminillas" (pérdidas de acero por reacciones de oxidación), por considerar la Administración que éstas tienen la naturaleza de mermas.

¹⁶ El "Scrap puntas y colas" según el Informe Técnico de Subproductos y Mermas Obtenidas en el Proceso de Fabricación de bolas Forjadas en presentado por la recurrente, son pequeños trozos de barras de acero – materia prima- que no han llegado a tener el tamaño adecuado para ser bolas.

¹⁷ La "Laminilla" según el precitado Informe Técnico, se da a lo largo del proceso productivo de bolas de acero, dado la atmósfera de los hornos de calentamiento oxidante, que originan mecanismos de difusión, es decir reacciones químicas de oxidación desde la superficie hacia el interior del material, siendo esta la razón de formación de laminilla que son óxidos de hierro (Fe₂O₃) con un contenido aproximado de 97% de hierro, en la superficie de las barras y bolas de acero que se someten a calentamiento entre 200°C y 1200°C.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

calificado como "desmedro", asimismo, debe tenerse en cuenta que en ningún momento las existencias sufren pérdida de calidad antes, durante y después del proceso productivo, menos aún si alcanzó la calidad requerida para la venta de acuerdo a los estándares de calidad, refiriendo que el hecho que los productos defectuosos sean apartados en un control de calidad, ello no implica que sea una pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, agregando que los defectos consistentes en rajaduras y pliegues, constituyen pérdida de materia prima, la misma que se traduce en pérdida de peso y volumen.

Argumenta que la Administración efectúa una interpretación literal de la norma, pero no coteja los resultados reales de un experto en la materia, como es el informe técnico de un ingeniero metalúrgico.

Señala que en el supuesto negado que el Tribunal rechace sus argumentos, solicita se declare la nulidad de lo actuado respecto de este reparo, al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, por haberse advertido una serie de irregularidades durante la etapa de fiscalización respecto a la actuación del auditor fiscal, siendo las irregularidades detectadas las siguientes: a) La visita del auditor fiscal (señor Elmer Barrera) resulta cuestionable debido a que los funcionarios que estuvieron autorizados afirman no haber acompañado al mencionado auditor a la planta, si la visita a la planta a la cual se hace mención en el Informe General de Auditoría realmente se hubiera realizado, el auditor fiscal no cumplió con solicitar ser atendido por alguna de las tres personas autorizadas para atenderlo, constituyendo una evidente irregularidad dentro del proceso de fiscalización; b) El total del reparo por supuestos desmedros no acreditados, comprende indebidamente el scrap puntas y colas, el mismo que la Administración expresamente ha reconocido su condición como mermas.

Agrega que se debe ordenar a la SUNAT efectuar la inspección a que se refiere el artículo 125° del Código Tributario.

Por su parte, la Administración señala que se repararon los desmedros de existencias no acreditados conforme lo dispone la Ley del Impuesto a la Renta con relación a los scrap bolas que mantiene la recurrente como saldo al 31 de diciembre de 2000, toda vez que la recurrente considera merma al producto terminado en mal estado como son las bolas rajadas y bolas cosméticas, afectándolas directamente a resultados del ejercicio.

Sostiene que según los informes técnicos presentados por la recurrente, se considera al scrap bola como "bola defectuosa", "deshecho", precisando que ambos conceptos están ligados con la calidad del producto, de los informes técnicos también se desprende que los scrap bolas son separados a raíz de la inspección de calidad efectuada por la empresa en mérito a que debe cumplir los estándares de calidad para mantener el Certificado ISO 9001.

Agrega que de acuerdo con la NIC 2, no es necesaria la preexistencia de un producto terminado para que se genere un desmedro, toda vez que al referirse a existencias éstas pueden ser mercaderías, productos terminados, productos en proceso, materias primas, envases y embalajes, suministros diversos, con lo que queda desvirtuado el argumento de la recurrente en tal sentido.

Señala que las cartas dirigidas por las filiales de la recurrente en Canadá, México y Filipinas, en las que otorgan el tratamiento de merma al scrap generado en el proceso de producción, no resultan de aplicación al caso de autos por no constituir una fuente del derecho tributario, según lo establece la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

En el presente caso, la controversia consiste en determinar si los scrap bolas constituyen mermas o desmedros y, en consecuencia, si el reparo ha sido efectuado con arreglo a ley.

Al respecto el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

tercera categoría son deducibles de la renta bruta, entre otras, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Sobre el particular, el inciso c) del artículo 21° del mencionado reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, aplicable al caso de autos, establece 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.

Agrega el citado artículo, que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, indicando que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, pues en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Asimismo la norma en referencia señala que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, indicando que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto, estando facultada además para establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

De las normas glosadas se advierte que la diferencia entre merma y desmedro, consiste principalmente en que la primera constituye una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias (es decir una pérdida cuantitativa), en tanto que el segundo implica una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinadas.

Se desprende de las normas citadas, que las causas que originan las mermas pueden estar referidas a la naturaleza inherente de las existencias y/o al proceso productivo de éstas, siendo que en el caso de los desmedros la normativa del Impuesto a la Renta no indica expresamente las causas que los originan, de lo que fluye que sea que se trate de mermas o de desmedros, éstos pueden presentarse dentro o fuera de un proceso productivo.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, las existencias son activos: a) que se mantienen para su venta en el curso ordinario de los negocios, b) que se verifican en procesos de producción para efectos de dicha venta, o c) que se encuentran en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, por lo que al definir la norma tributaria que el desmedro es una pérdida cualitativa de existencia, se entiende que dicha pérdida puede producirse tanto en bienes que califiquen como materias primas, que se encuentren en procesos de producción o que constituyan bienes finales.

El criterio expuesto ha sido reconocido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06437-5-2005 y 199-4-2000, entre otras, en las que se establece que la merma implica una pérdida en la cantidad del bien y que el desmedro corresponde a una disminución de su calidad, siendo que ambos no necesariamente se derivan de procesos productivos, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si tales existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados. Cabe señalar, que si bien las citadas resoluciones se emitieron al analizar casos a los que no les era aplicable la modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Renta, efectuada por el Decreto Supremo N° 194-99-EF¹⁸ (que define los conceptos de merma y desmedro), el criterio desarrollado en ellas se mantiene vigente, toda vez que conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, la referida modificación normativa recoge dicho criterio.

Ahora bien, en el caso de autos se tiene que mediante el punto 22 del Requerimiento N° 00052625 (folios 2636 y 2641), la Administración solicitó a la recurrente presentar un análisis de movimientos (ingresos y salidas) de scraps bolas de enero a diciembre de 2000, indicando el inventario inicial y final respectivo, requiriéndole además que defina a qué corresponde el scrap bola cosmética y scrap bola rajada u otro tipo de clasificación que exista.

En respuesta al indicado requerimiento, la recurrente señaló que en la fabricación de bolas forjadas de acero se dan pérdidas de materia prima en el proceso productivo, indicando que "la laminilla y el scrap constituyen desechos que se producen durante el proceso productivo, razón por la cual éstos tienen la naturaleza de "mermas", pese a que éstas tengan una composición sólida que pueda ser de alguna manera susceptible de ser vendida como desechos", indicando que a efectos de acreditar dichas mermas y en cumplimiento de la normativa del Impuesto a la Renta presentaba un Informe Técnico (folios 2589 y 2590). Al respecto, se dejó constancia en el Anexo de Respuesta del Requerimiento N° 00052625, que la recurrente cumplió con entregar la información solicitada, determinándose reparos en el punto 12 del Requerimiento N° 00079170 (folio 2518).

Según lo señalado en el punto 12 del anotado Requerimiento N° 00079170, la Administración en base al informe técnico presentado por la recurrente consideró que las "bolas rajadas" y las "bolas cosméticas", a las que denomina "productos scrap bola", sufren una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable, la misma que los hace inutilizables para el fin al que estaban destinadas, por lo que procedió a reparar como desmedros de existencias los saldos que la recurrente mantenía al 31 de diciembre de 2000, según cuadros 1-A y 1-B adjuntos al requerimiento en referencia (folios 2449 y 2450), debido a que éstos no fueron acreditados conforme a la normativa del Impuesto a la Renta y, no obstante, habían afectado los resultados del ejercicio (folio 2451).

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente reiteró lo indicado en su escrito anterior, señalando que la laminilla y los scrap (la recurrente se refiere a "scrap" en general, esto es a bolas defectuosas y a trozos de barra de acero), no constituyen desmedro sino merma (folios 2436 a 2439).

Sobre el particular, mediante el punto 12 del resultado del citado Requerimiento N° 00079170, la Administración concluyó que los scrap bolas realizadas en los procesos de Roll former-Bola, forja bola y prensa bola, no corresponden a mermas, debido a que no se muestra una disminución en el peso o cantidad de las existencias, como por ejemplo ocurría en: combustibles, carnes, etc., sino, por el contrario, se originan desmedros de existencias como son: bolas cosméticas y rajadas, efectuando el reparo respectivo con incidencia en renta según el detalle expuesto en el Anexo N° 1 al citado requerimiento (folio 2427).

De lo afirmado por la recurrente en respuesta a los requerimientos previamente citados, así como del Informe Técnico de Subproductos y Mermas obtenidas en el Proceso de Fabricación de bolas forjadas en obrante de folios 2057 a 2085, la recurrente se dedica a la fabricación de bolas forjadas de acero, las mismas que constituyen insumos para la industria minera u otras que requiera procesos de molienda de minerales, materiales metálicos y no metálicos, siendo que el "scrap" se da principalmente por bolas defectuosas que son detectadas en

¹⁸ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 199-94-EF, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sólo señalaba que "para la deducción de los desmedros de existencias a que se refiere el inciso f) del Artículo 37° de la Ley, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél. La SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa".



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

el proceso y rechazadas, y por pequeños trozos de barras de acero –materia prima- que no han llegado a tener el tamaño adecuado para ser bolas, generalmente estas vienen a ser las puntas y colas de las barras de acero (folios 2078 y 2077).

Según la Ampliación del Informe Técnico presentado por la recurrente, las llamadas “scrap bolas defectuosas” “no son mas que productos en proceso que han alcanzado la forma de bola, pero que no han completado el proceso y en los cuales se ha detectado un defecto de materia prima, razón por la que han sido separados como merma” (folios 1356 a 1360). Advirtiéndose que en el Informe Final obrante de folios 4572 a 4577, el scrap bolas, es a su vez clasificado en: a) bolas cosméticas “constituido por el grupo de materia prima deformada que resulta de la necesidad de ajuste dimensional de la maquinaria de conformación por forja, rolado o prensa, que se realiza a cambiar el tamaño de los accesorios del equipo para producir diferentes tamaños de bola”, b) bolas de sacrificio o de primera agua, que son “aquellas que se han conformado por deformación en caliente, y que son usadas para calentar inicialmente el agua de enfriamiento necesario para el temple del cual deben alcanzar temperaturas de 45°C - 55°C”, y c) “bolas formadas que han recibido temple pero que exhiben superficies rajadas y/o con pliegues y se identifican y se retiran antes del proceso de revenido”.

Como se puede apreciar de lo expuesto la recurrente considera que el scrap bolas constituye una merma por el sólo hecho que los defectos en tales existencias (malformaciones, rajaduras y pliegues) se originan en el proceso productivo, es decir antes que lleguen a tener la condición de productos finales, por lo que entiende no califican como desmedros. Incluso reconoce que este tipo de scrap bolas tiene una “composición sólida que pueda ser de alguna manera susceptible de ser vendida como desechos” siendo que durante el ejercicio 2000, vendió parte de los scrap que se originaron en su proceso productivo.

Al respecto, como ya se ha señalado al analizar las normas y criterios jurisprudenciales aplicables al caso de autos, para efectos tributarios la diferencia entre merma y desmedro, consiste en que la primera constituye una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias (es decir una pérdida cuantitativa), en tanto que el segundo implica una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, no siendo determinante para la distinción antes expuesta si las referidas pérdidas se producen antes, durante o después de los procesos productivos pues al definir la norma tributaria que el desmedro es un pérdida cualitativa de existencia, se entiende que dicha pérdida puede producirse tanto en bienes que califiquen como materias primas, que estén en procesos de producción o que sean bienes finales, que son los tres tipos de existencias que reconoce la NIC 2.

En consecuencia, al apreciarse de autos que los “scrap bolas” constituyen bolas de acero con malformaciones, rajaduras y pliegues, que no fueron considerados como productos finales por la recurrente, debido a que durante su proceso productivo sufrieron pérdidas de orden cualitativo e irrecuperable que las hicieron inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, como son la molienda de minerales, materiales metálicos y no metálicos, éstas califican como desmedros, por lo que a efecto que se admita la deducción de los mismos en la determinación del Impuesto a la Renta, la recurrente se encontraba obligada a acreditar la destrucción de tales existencias ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, comunicando previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo dicha diligencia -la misma que se encuentra facultada para establecer, de ser el caso, procedimientos alternativos o complementarios a los indicados tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa-, lo que no ocurrió, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley.

No obstante, de la revisión del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folio 2761), así como de la determinación del reparo objeto de análisis efectuada en la instancia de reclamación (folios 3289 a 3291), se aprecia que la Administración a efecto de determinar los desmedros no acreditados por la recurrente, habría considerado el íntegro de los importes



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

consignados por la recurrente como totales de "scrap" en las líneas de producción de "Forja", "Prensa" y "Roll Fomer" de los Reportes de Producción y Materia Prima correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2000 (folios 1468 a 1525), advirtiéndose de la revisión de los citados reportes, que en éstos se consignan por mes y por línea de producción los totales correspondientes a "Materia Prima", "Producto Terminado", "Scrap" y "Laminilla", de lo que se infiere que en los totales de "scrap" que han sido tomados por la Administración se encontrarían los scrap bolas -materia de reparo- y los scrap puntas y colas, siendo que respecto de éstos últimos la Administración no ha cuestionado su naturaleza de merma, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo, debiendo, sin embargo, la Administración verificar lo expuesto y redeterminar el importe del reparo a efecto de excluir los importes correspondientes a "scrap puntas y colas", bienes que no han sido materia de acotación.

En cuanto a la nulidad alegada por la recurrente, al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, por haberse advertido una serie de irregularidades durante la etapa de fiscalización, cuestionando la visita del auditor fiscal (Sr. Elmer Barrera) debido a que los funcionarios autorizados de la empresa afirman no haber acompañado al mencionado auditor a la planta, indicando que si la visita a la planta a la cual se hace mención en el Informe General de Auditoria realmente se hubiera realizado, el auditor fiscal no cumplió con solicitar ser atendido por alguna de las tres personas autorizadas, cabe indicar que de la documentación que obra en autos se aprecia que la Administración efectuó el procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente de conformidad con las facultades previstas en el artículo 62° del Código Tributario, el mismo que establece que el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, precisándose en el numeral 8 del artículo en mención, que la Administración se encuentra facultada a practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte, siendo que únicamente en el caso que los locales estuvieran cerrados o se tratara de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, situación que no se verifica en el caso de autos, por lo que no resulta relevante lo alegado por la recurrente.

Al respecto, cabe destacar adicionalmente que de la revisión del Informe General de Fiscalización (folios 2678 y 2679), se aprecia que el auditor al detallar los procedimientos, alcance y resultados de la auditoría, hace alusión a la visita a la planta como parte de la evaluación preliminar efectuada a la recurrente, siendo que el reparo analizado se sustenta en la documentación que fuera presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, por lo que carece de sustento su alegato, no verificándose causal de nulidad alguna vinculada a la visita a la planta realizada por el auditor.

8) Provisiones de gastos extraordinarios a favor de personal contratado vía services no admitidos por ley

De la revisión del Anexo a la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334 (folio 2762) se aprecia que la Administración reparó el importe de S/81,121.00 por concepto de provisión por gratificaciones extraordinarias otorgadas a trabajadores de services o cooperativas.

Mediante el punto 6 del Anexo al Requerimiento N° 00079170 (folios 2455 y 2453) la Administración solicitó a la recurrente que sustente la observación por provisiones por gratificaciones por la suma de S/81,121.00 a que se refiere el asiento contable 01-04-009.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito obrante de folios 2436 a 2448 en el que argumenta que los pagos efectuados a favor de los trabajadores contratados a través de services cumplen con el principio de causalidad, toda vez que constituyen un pago adicional a favor de la empresa que brindó el servicio de personal, para que ésta a su vez destine dicho pago a sus trabajadores en función a su desempeño durante todo el ejercicio, agregando que



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

las facturas fueron emitidas en marzo de 2001 pero el gasto fue provisionado en el ejercicio 2000, indicando que el pago se efectuó en el ejercicio 2001 porque se calculó la gratificación extraordinaria en función al desempeño de cada trabajador.

De la revisión del punto 6 del Anexo a la respuesta del Requerimiento N° 00079170 (folio 2431), se aprecia que la Administración mantuvo el reparo indicando que se trata de provisiones no permitidas por la ley, y que no se acreditó el gasto con el respectivo comprobante de pago, toda vez que la empresa que emitió el comprobante no es la misma que prestó el servicio de dotación de personal en el ejercicio 2000.

De conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Por su parte, el inciso l) del referido artículo establece que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

El inciso d) del artículo 44° de la norma en mención dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Adicionalmente, el inciso f) del artículo en mención prevé que no resultan deducibles las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley, precisándose en el inciso j) del referido artículo que tampoco resultan deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Estando a las normas glosadas, con relación al reparo materia de autos, resulta necesario resaltar que si bien la norma del Impuesto a la Renta permite la deducción de gratificaciones extraordinarias, ello es así en tanto se cumplan los requisitos establecidos en la misma, los que contemplan que el pago de las gratificaciones se efectúe en función a la relación laboral, no obstante, en el caso de autos, conforme la propia recurrente lo reconoce las personas a las que habría entregado las anotadas gratificaciones extraordinarias no son sus trabajadores e indica que no tiene relación laboral con éstas (folio 2588), no existiendo controversia sobre dicho aspecto, por lo que las gratificaciones entregadas por la recurrente califican, en todo caso, como una liberalidad, por lo que de conformidad con el referido inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultan deducibles, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Habiéndose establecido que el desembolso por concepto de gratificaciones extraordinarias realizado por la recurrente no constituye un gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que efectuó una provisión por las anotadas gratificaciones extraordinarias y que la factura respectiva fue emitida en marzo de 2001 por una empresa de service distinta a la que prestó el servicio de dotación de personal en el ejercicio 2001 debido a un contrato de cesión de posición contractual.

III. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2001

La Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000335 a 052-003-0000344 por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de marzo a diciembre de 2001, en virtud a la modificación del coeficiente (1.9400) para el cálculo de los referidos pagos a cuenta efectuada como resultado de los reparos a la determinación anual del impuesto del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Cabe señalar que toda vez que en la instancia de reclamación se modificaron y/o dejaron sin efecto algunos reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la Administración modificó el coeficiente a 0.0189 (folios 3324 y 3325).

De acuerdo al inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva le corresponda por el ejercicio gravable, cuotas mensuales que se determinarán fijando al 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 ingresos netos del mismo ejercicio.

En tal sentido, resulta arreglado a ley que la Administración que al haber formulado reparos con relación a la determinación anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 haya procedido a modificar el coeficiente aplicable para los meses de marzo a diciembre del ejercicio 2001, y posteriormente, modificado el mismo en la etapa de reclamación al haber levantado estos parcialmente.

Asimismo, estando a lo previsto en la norma antes citada, toda vez que en esta instancia se ha procedido por un lado a revocar parte de los reparos efectuados, revocar los otros reparos, disponiéndose que la Administración emita nuevo pronunciamiento, y por otro lado se ha confirmado otros reparos materia de impugnación respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, corresponde que la Administración redetermine el coeficiente aplicable respecto de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2001 y reliquide los importes respectivos por tal concepto conforme a ley, considerando lo dispuesto por el artículo 34° del Código Tributario.

Que en tal virtud, procede confirmar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

IV. Resoluciones de Multa

La Administración emitió la Resolución de Multa N° 052-002-0000315 (folio 2785) por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 a que se refiere la Resolución de Determinación N° 052-003-0000334, valor respecto del cual este Tribunal ha procedido por un lado a revocar, revocar debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento, y por otro lado a confirmar los reparos materia de impugnación, por lo que procede emitir similar pronunciamiento con relación a la mencionada resolución de multa, debiendo la Administración proceder a reliquidar dicho valor conforme a ley.

De otro lado, la Administración emitió las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000316 a 052-002-000318 (folios 2781 a 2783), 052-002-0000320, 052-002-0000321, 052-002-0000323, 052-002-0000324 y 052-002-000326 (folios 2779, 2778, 2776, 2775 y 2773) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a la omisión de retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, marzo, mayo, junio, agosto de 2000 y abril, junio y julio de 2001, asimismo, las Resoluciones de Multa N° 052-002-000319, 052-002-000322, 052-002-000325 y 052-002-000327 (folios 2780, 2777, 2774 y 2770), por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario por no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta No Domiciliados de los meses de mayo, agosto de 2000, junio y julio de 2001.

Toda vez que los referidos valores se originan en los reparos formulados por la Administración mediante las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000326 a 052-003-0000333 y 052-003-0000345 a 052-0030000352, los mismos que en parte han sido revocados y en otra han sido revocados a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento, corresponde emitir similar opinión, debiendo la Administración proceder en consecuencia.



Tribunal Fiscal

N° 00898-4-2008

Que no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los argumentos de la recurrente referidos al reparo al drawback, toda vez que el mismo fue dejado sin efecto en la instancia de reclamación, no siendo tal extremo materia de grado ante esta instancia;

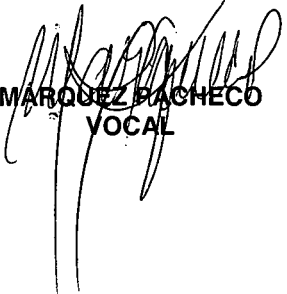
Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Zúñiga Dulanto, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000240/SUNAT de 31 de agosto de 2004 en el extremo referido a los reparos por Impuesto a la Renta – ejercicio 2000 por subvaluación de ventas de barras de acero a Perubar S.A., aplicación de una tasa de depreciación que no corresponde conforme a ley, diferencias en la determinación del cálculo del REI del ejercicio 2000, bonos otorgados a funcionarios sin acreditar la generalidad en el gasto y provisiones de gastos extraordinarios a favor de personal contratado vía services; y multas relacionadas;
2. **CONFIRMARLA** en el extremo referido a los desmedros de existencias no acreditados adecuadamente y multas relacionadas, y determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2001, debiendo la Administración proceder de conformidad con lo señalado en la presente resolución.
3. **REVOCARLA** en cuanto a los reparos por Impuesto a la Renta – retenciones no domiciliados por concepto de fletes abonados en la importación de bienes en los que se pactó Incoterms, fletes abonados en la importación de bienes en los que se contrató a través de un agente o representante en el país y fletes abonados en la exportación de bienes (Bill of Lading N° LC000370 a LC015361); Impuesto a la Renta – ejercicio 2000 por subvaluación en las ventas de bolas de acero a BHP Tintaya, fletes que forman parte del costo de las existencias y que fueron enviados a resultados; y multas relacionadas.
4. **REVOCARLA** debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento en cuanto al extremo de los reparos formulados por Impuesto a la Renta – retenciones no domiciliados por fletes abonados respecto de las facturas no numeradas por la Administración y que la recurrente señala que se refiere a las Facturas N° 903409672 y 903221620 emitidas por Unión Carbide y las Facturas N° 20-DO-04002 y 20-DO-04001 emitidas por Hanil Sgnthetic Fiber Co. LTD, fletes abonados en la importación de bienes en los que no es posible establecer si se contrató a través de un agente o representante en el país y fletes abonados en la exportación de bienes (factura no numerada por la Administración y que la recurrente señala que se refiere al Bill of Lading N° LC000244); Impuesto a la Renta – ejercicio 2000 por subvaluación en las ventas de bolas de acero a Shougang Hierro Perú S.A.A., intangibles considerados como bienes sujetos a depreciación, amortización enviada a resultados; y multas relacionadas.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTA


MARQUEZ PACHECO
VOCAL


ZUÑIGA DULANTO
VOCAL


Moreno de la Cruz
Secretario Relator
MP/SG/JS/HV/mgp