



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

EXPEDIENTE N° : 8010-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de junio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 13 de mayo de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Resolución de Determinación N° es nula, por cuanto considera que el Requerimiento N° (en el cual la Administración solicita documentación relacionada a la Norma XVI, y también sobre aspectos relacionados a precios de transferencia) fue emitido y notificado luego de vencido el plazo de un año previsto legalmente para que la Administración solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI, no siendo de aplicación la excepción dispuesta para las normas de precios de transferencia, referida en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que deduce la nulidad de la resolución apelada y solicita se deje sin efecto la Resolución de Determinación N° , porque la Administración ha excedido su facultad de reexamen regulada en el artículo 127 del Código Tributario al cambiar el sustento y la base legal del reparo en cuanto a: i) que ya no se trata de un supuesto de simulación ni fraude a la ley tributaria, sino solo de una errónea calificación jurídica, ii) que tampoco son "distribuidores plenos" sino "comercializadores" y iii) que si bien no asumen los riesgos desde el punto de vista económico, sí lo hacen legalmente.

Que indica que la resolución apelada no cumple con el requisito de debida motivación, previsto en el artículo 103 del Código Tributario y artículos 3 y 6 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, por lo que es nula al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que refiere que la Administración ha efectuado un análisis de comparabilidad subjetivo y arbitrario, toda vez que no cumplió con evaluar los parámetros establecidos en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual generó una imprecisa elección de comparables para este caso. Agrega que en el supuesto negado que la empresa calificase como un "distribuidor clásico" en los términos establecidos en la resolución de determinación, debe dejarse sin efecto el reparo, toda vez que este se realizó tomando como comparables a empresas caracterizadas como "distribuidores plenos", lo cual revelaría un incorrecto proceder por parte de la Administración.

Que afirma que no es correcto lo señalado por la Administración, con relación a que esta no analizó ni validó el contrato de comisión mercantil o la calidad de comisionista de en el ejercicio 2010, frente a lo realizado en el ejercicio 2011, en el cual esta niega tal calidad jurídica y desconoce la validez jurídica del referido contrato. En ese sentido, sostiene que corresponde que se inapliquen los intereses y sanciones a la compañía, dada la dualidad de criterio aplicado por la Administración entre ambos



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

ejercicios, tal como indica el inciso 2 del artículo 170 del Código Tributario.

Que considera que no procede el reparo por aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% por dividendos presuntos, toda vez que un ajuste de precios de transferencia no significa una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que afirma que la compañía no ha incurrido en la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues no ha declarado alguna cifra o dato falso. Agrega que la resolución apelada incurre en una motivación incongruente en el extremo de la multa, pues por un lado reconoce que las normas de precios de transferencia no son una ciencia exacta, debido a que a través de ellas se determinan valores aproximados, mientras que, por otro lado, afirma que el ajuste supone ingresos verdaderamente omitidos (no una aproximación), contradicción que evidencia la improcedencia de la resolución de multa.

Que en su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa y señala que las normas de precios de transferencia, al constituir normas de valoración, no facultan a la Administración a recalificar operaciones, añadiendo que esta es una facultad prevista única y exclusivamente en la Norma XVI del Código Tributario, por lo que, al amparo de las normas de precios de transferencia, la Administración no puede recalificar sus operaciones y menos aún ampararse en las Directrices de la OCDE para sustentar esta supuesta facultad de "recalificación" pues dichas Directrices no constituyen normas jurídicas en el Perú. Una interpretación en contrario vaciaría de contenido a la referida Norma XVI.

Que en cuanto a la nulidad de los requerimientos, señala que la Resolución N° 00121-Q-2018, que desestimó un recurso de queja interpuesto por ella, no constituye un impedimento para emitir pronunciamiento sobre las indicadas nulidades ya que la queja no agota ni causa estado en la instancia administrativa, por lo que cualquier criterio contenido en ella puede ser discutido nuevamente ante el Tribunal Fiscal. Agrega que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha confirmado que no procede la aplicación de la Tasa Adicional en reparos por precios de transferencia.

Que solicita que se deje sin efecto un extremo de la resolución de multa impugnada en aplicación del principio de retroactividad benigna, de conformidad con las Sentencias de Casación N° 2448-2014 y 10449-2022, bajo los parámetros del artículo 168 del Código Tributario. Señala que en su caso existe una modificación legal que contiene una norma sancionatoria posterior más favorable a la recurrente la cual se debe aplicar conforme al principio de retroactividad benigna. Indica que en su caso la multa notificada el 18 de mayo de 2018 incluye el 50% del saldo a favor aumentado indebidamente, que con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, vigente desde el 31 de diciembre de 2016, ya no es aplicable, por tanto, corresponde que la multa se calcule únicamente por el importe del 50% del tributo por pagar omitido, que es el tratamiento más beneficioso.

Que reitera que en el supuesto negado que se insista en determinarle el Impuesto a la Renta como distribuidor pleno por el ejercicio 2011, se le debe inaplicar los intereses y sanciones por existir una evidente dualidad con el criterio adoptado por el ejercicio 2010.

Que mediante escrito del 11 de abril de 2024, la recurrente sostiene que el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 11192-9-2021, ha reconocido que su representada actuó como un "comisionista" en las compras de concentrados de mineral realizadas por cuenta de su vinculada Glencore International AG en virtud del Contrato de Comisión Mercantil suscrito entre ambas el 6 de abril de 2010, por lo que, al encontrarnos ante de la misma relación contractual, solicita que se revoque la recalificación de dicho contrato efectuada por la Administración en la presente controversia.

Que añade que los criterios establecidos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09106-3-2022 y en la Casación N° 19941-2023-LIMA, refuerzan los argumentos expuestos en su impugnación para sustentar que la Administración no efectuó un adecuado análisis de comparabilidad.

Que agrega que, de acuerdo con el precedente establecido por la Casación N° 16618-2023-LIMA, las Sentencias de Casación que crean un precedente legal deben ser aplicadas por los órganos administrativos, por lo tanto, solicita que la Sala aplique los precedentes relacionados con: (i) la prohibición



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

de la aplicación del método de interpretación extensiva de las normas tributarias; (ii) la admisión de pruebas presentadas de forma extemporánea; y (iii) la aplicación inmediata del Decreto Legislativo N° 1311 para la determinar la sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración indica que para el desarrollo del proceso de fiscalización bajo las normas de precios de transferencia, no excedió el plazo previsto en el artículo 62-A del Código Tributario¹. Con relación al Requerimiento N° , refiere que este fue emitido en el marco del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, a efectos de solicitar a la recurrente el sustento de la determinación del valor de mercado de las operaciones de compra y venta de minerales realizadas con su parte vinculada, respecto de las cuales resultan de aplicación las normas sobre precios de transferencia, razón por la cual considera que dicho procedimiento de fiscalización se encuentra comprendido dentro del alcance de la excepción prevista en el numeral 3 del artículo en referencia.

Que precisa que para la recalificación de comisionista a distribuidor en base a la Norma XVI, no significa que tal disposición sea parte de las normas de precios de transferencia, ni ha señalado que las Directrices de la OCDE sean normas jurídicas. Arguye que para efectos de la calificación como comercializador no realizó el análisis de las características de comisionistas y distribuidores en función de las normas de precios de transferencia, sino que se remitió a las características clásicas de estas funciones descritas en fuentes doctrinarias nacionales e internacionales, tal como lo demuestra en el proceso de fiscalización.

Que refiere que los ratios o comparaciones de diversas cuentas de los Estados Financieros de la recurrente y la parte vinculada, presentados por la compañía, no explican ni evidencian que los riesgos son afrontados legalmente por la parte vinculada. Por otro lado, dada la vinculación entre ambas empresas, la asunción económica del riesgo por parte de la recurrente no configura un elemento que permita validar la figura del mandato bajo retribución de comisión mercantil entre ambas empresas.

Que si bien la recurrente presenta opiniones especializadas, a efectos de sustentar su posición de comisionista, considera que estas no se distancian de la doctrina y jurisprudencia expuesta durante el proceso de fiscalización, con lo cual, sin un análisis de la teoría frente a los hechos verificados en la realidad, no es posible cambiar el sentido de lo concluido en el reparo.

Que sostiene que no existe dualidad de criterio en el reparo del ejercicio 2010 frente al realizado en el ejercicio 2011, referida a la admisión de la realidad del contrato de comisión mercantil, toda vez que, si bien el reparo en 2010 estuvo relacionado a la pérdida por diferencia de cambio producto de operaciones realizadas por la recurrente con su parte vinculada, a partir del referido contrato, ello no implica que dicho contrato o la calificación como comisionista de la recurrente hubiera sido materia de análisis u observación en dicho ejercicio. Adicionalmente, es importante resaltar que en el 2010 no se aplicaron las normas de precios de transferencia, lo cual fue distinto al ejercicio 2011, en el cual dicho contrato sí fue materia de observación, a efectos de calificar a la compañía como comercializadora y se aplicaron sobre ella las normas de precios de transferencia.

Que concluye, a partir del análisis funcional efectuado, que en la operación de compra y venta de minerales con su empresa vinculada la recurrente se comporta como distribuidor, toda vez que tiene como función principal la compra y venta de concentrados minerales y de metales, teniendo como riesgos el crédito y el de inventarios (existencias); y como activo principal las existencias, siendo todas estas características propias, entre otros elementos, de un distribuidor.

Que indica que los precios de transferencia no son una ciencia exacta y, al respecto, hace referencia a lo indicado por la Directrices de la OCDE² de acuerdo con lo siguiente: "es importante no perder de vista el

¹ La Administración hace referencia a la Resolución N° 00121-Q-2018, a través de la cual este Tribunal concluye que la documentación de descargo solicitada sí se encontraba vinculada a la aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo de aplicación el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 03500-Q-2017. De esta manera, concluye que es de aplicación la excepción regulada en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

² "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias". OCDE. Julio, 2010.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

objetivo de llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable". Frente a esta limitación, señala que para el presente caso identificó las características de la operación (compra y venta de concentrados de minerales y metales), siendo que de esta manera le fue posible descartar algunos comparables propuestos por la recurrente, cuyo rubro no era el de comercialización de materia prima (commodities). Finalmente, indica que el análisis de comparabilidad en la compra y venta de concentrado de mineral se realizó en función de la aplicación del Margen Neto Transaccional, por lo que algunos factores como el de estrategias de negocios no son un elemento determinante respecto del margen, dado que esta información no es de carácter público y, por tanto, es poco fiable.

Que refiere que para el presente caso corresponde mantener el reparo por ajuste a las operaciones de venta de concentrados de minerales a su vinculada no domiciliada en aplicación de las normas de precios de transferencia por S/182 279 493,00.

Que con relación a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, sostiene que sí corresponde su aplicación, toda vez que con la determinación del ajuste por precios de transferencia se evidencian ingresos no declarados susceptibles de haber beneficiado a un accionista o en general a socios o asociados del contribuyente, lo cual se constituye como disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario, tal como lo establece el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio, según refiere, se confirma y está regulado expresamente en el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley. En esa línea, hace referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02742-7-2010 que confirma el criterio aplicado en este caso.

Que respecto a la multa establecida, señala que en el presente caso se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se acredita que la recurrente no incluyó ingresos en su declaración, lo que finalmente influyó en la determinación de un menor tributo.

Que en su escrito de alegatos reitera sus argumentos. Asimismo, mediante escrito del 6 de julio de 2023 menciona argumentos que señala desvirtúan la posición de la recurrente. Indica contradicciones sobre instrucciones, reembolsos y gestión del negocio, así como situaciones que denomina absurdas relacionadas a riesgos mayores al propio ingreso del negocio de comisionista, pérdidas a nivel de utilidad bruta y objetivos distintos a su propósito.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos efectuados y la sanción de multa impugnada se encuentran arreglados a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre los aspectos procedimentales invocados por la recurrente.

Que a tal efecto, previamente resulta pertinente detallar la actuación de la Administración en el procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores materia de grado.

Procedimiento de fiscalización

Que el 13 de noviembre de 2013 la Administración notificó la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ (fojas 11049, 11050 y 11057), mediante los cuales dio inicio al procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2011. Posteriormente, el 27 de junio de 2014, se notifica la Carta N° _____ (foja 11067), con la que la Administración comunica a la recurrente que dentro de la Auditoría del Impuesto a la Renta que se encuentra en curso, fiscalizará la aplicación de las normas de precios de transferencia, por lo que dicha auditoría está exceptuada del plazo establecido en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (foja 11049), la Administración solicita a la recurrente diversa información contable, escritura de constitución en registros públicos, Libro de Actas de Junta de Accionistas, entre otra documentación; la misma que debía ser presentada el 4 de diciembre de 2013, en el domicilio fiscal de la recurrente. Mediante carta de 19 de noviembre de 2013, la recurrente solicita un plazo adicional para la entrega de información (foja 11044), plazo que es concedido por la Administración hasta el 8 de enero de 2014 a las 9:30 horas (foja 11046). En el Resultado de Requerimiento N° _____



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

(fojas 11047 a 11048), notificado el 8 de enero de 2014, la Administración da cuenta que la recurrente hizo entrega de la información solicitada señalando que la información presentada y/o exhibida respecto de todos los puntos sería merituada durante el proceso de fiscalización.

Que el 22 de agosto de 2014 la Administración notificó el Requerimiento N° (fojas 1651 a 1662), en el cual solicita a la recurrente presentar información relacionada a sus Estados Financieros Segmentados 2011, contratos, detalles sobre la fijación de precios, papeles de trabajo en relación a los comparables en los cuales se detalle el proceso de búsqueda efectuado en la aplicación del método del Margen Neto Transaccional (MNT), entre otros.

Que en el Resultado de Requerimiento N° , notificado el 6 de octubre de 2017, la Administración confirma la entrega de la información solicitada dando cuenta que la recurrente detalló que sus ventas de exportación fueron efectuadas únicamente a su empresa vinculada

a la cual se le vendieron productos concentrados de plomo, cobre, zinc, estaño y bulk, así como metálico de zinc y cobre, mientras que las ventas locales fueron a empresas no vinculadas

y
asimismo, entregó contratos, explicaciones cuantitativas y cualitativas de los precios finales establecidos en las operaciones de venta de diversos minerales a clientes vinculados y no vinculados, así como los papeles de trabajo sobre la búsqueda de comparables de la aplicación del método del MNT para el servicio de agentes de compra, entre otros.

Que el 16 de febrero de 2015 la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° (fojas 4650 a 4658), a través del cual le solicita información detallada con relación a las operaciones de venta de concentrado de mineral a clientes no vinculados, a los servicios de comisión mercantil pactados con su empresa vinculada y a los resultados obtenidos por la recurrente en el ejercicio 2011.

Que el 6 de octubre de 2017 la Administración notificó el Resultado del Requerimiento N° (fojas 4626 a 4649), en el cual da cuenta que la recurrente presentó un escrito de respuesta el 27 de abril de 2015 con la información solicitada.

Que el 10 de marzo de 2015, la Administración notificó el Requerimiento N° (fojas 6094 a 6097), a través del cual solicita completar el cuadro presentado con motivo del punto 3 del Requerimiento N° (se envió parte de la información solicitada), de manera que se muestre el proceso seguido hasta llegar al precio de venta final de cada tipo de concentrado, incluyendo el número de DUA relacionado. También solicita documentación e información contable que sustente las operaciones de exportación realizadas. El 6 de octubre de 2017, la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N° (fojas 6091 a 6093), donde se confirma la entrega de la información solicitada con motivo del presente requerimiento.

Que el 5 de julio de 2016 la Administración notificó el Requerimiento N° (fojas 9444 a 9450), a través del cual solicita información con relación a sus operaciones de adquisición de minerales y/o servicios recibidos, sobre los contratos de instrumentos financieros derivados. Finalmente, solicita mayor información de los recursos humanos de la compañía, de manera que se complemente lo presentado en el ETPT 2011. Esta información fue presentada a través del escrito de respuesta de 22 de julio de 2016 (fojas 9396 a 9423). El 6 de octubre de 2017 la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N° (fojas 9424 a 9443) dando cuenta de la entrega de la información solicitada.

Que el 23 de junio de 2017 la Administración notificó el Requerimiento N° (fojas 9875 a 9878), en el que solicita a la recurrente mayor información con referencia al contrato suscrito con su parte vinculada y el cálculo de la comisión que percibe. El 11 de julio de 2017, la recurrente presentó un escrito (fojas 9856 a 9864) con el cual dio respuesta a este requerimiento. El 6 de octubre de 2017 la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N° (fojas 9865 a 9874) dando cuenta de la entrega de la información solicitada.

Que el 9 de octubre de 2017, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

(fojas 10217 a 10284) donde presenta el análisis desarrollado con base al cual determina la aplicación del reparo. Luego de presentar el análisis detallado en el ETPT 2011, plantea un nuevo análisis con el objetivo de evaluar los hechos y condiciones económicas bajo las cuales, según refiere, se desarrollaron las actividades de negocios de la recurrente. De esta manera, realiza su propio análisis de las funciones, activos y riesgos de la operación, con el objeto de contrastar la conducta real asumida por las partes, respecto del contrato pactado entre ellas. Posteriormente, realiza una caracterización teórica de los distribuidores y comisionistas, de lo cual concluye que bajo un esquema/modelo de comisionista no se asumen riesgos de inventarios, de créditos ni tipo de cambio. Señala también que las empresas comisionistas no toman posesión o asumen titularidad de los bienes. Luego de la revisión del contrato (el cual, no delinea la conducta de las partes) observa lo siguiente: 1. Que el contribuyente no aplica los términos y condiciones suscritos en el contrato de servicios (comisionista) con su parte vinculada

; y 2. Que las transferencias de concentrado de mineral a su parte vinculada se realizaron suscribiendo contratos de distribución, con términos y condiciones específicas para cada caso, las cuales, según refiere, se configuraron con un alto grado de similitud a las realizadas con terceros independientes, figuras que se validan con la revisión del ETPT 2011 y de la información financiera de la recurrente, así como de los riesgos (riesgo crediticio y de inventario) asumidos por la compañía y la respuesta de la recurrente al Requerimiento N°

Del análisis realizado, la Administración concluye que, tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas perseguidas, la recurrente actuó como comprador y vendedor (Distribuidor Clásico) y no como comisionista, esquema que tuvo como único objetivo trasladar los beneficios a Suiza (país de residencia de la matriz) y erosionar la base imponible peruana. A partir de esta posición procede con un nuevo análisis económico que determine el valor de mercado para la operación de venta de concentrado de mineral, siendo que determina lo siguiente: 1. Utilizar el método del MNT; 2. Considerar como comparables a 2 compañías identificadas en el ETPT 2011, las que, bajo su evaluación, responden al perfil de distribuidores, no obstante, refinan la muestra e incluyen otras compañías a fin de mejorar la comparabilidad; 3. Actualizar la información financiera de las comparables a partir de la base de datos OneSource; 4. Considerar el Indicador Costo Adicionado Neto (CAN) como el más adecuado; 5. Con relación al periodo materia de evaluación, coincide con el criterio establecido por la recurrente (considerar 1 año de la empresa bajo prueba con 2 años de las compañías consideradas como comparables); y 6. Respecto de la información financiera de la recurrente, considerar la información segmentada relacionada a las ventas de concentrado de mineral a la vinculada

correspondiente al ejercicio fiscal 2011. Como resultado se observa que la recurrente obtuvo un margen de rentabilidad (-2,08%) por debajo del rango de rentabilidades de mercado, con lo cual concluye que el ajuste a los ingresos equivale a S/230 639 348,00; sin embargo, tomando como pago a cuenta ciertas retribuciones (pago de comisión y reembolsos) queda como importe final del ajuste a la base imponible un monto ascendente a S/182 279 493,00³.

Que el 14 de noviembre de 2017 la recurrente presentó un escrito de respuesta (fojas 9943 a 9963), con el cual cuestiona el análisis realizado por la Administración, toda vez que considera que la Administración desconoce la situación jurídica de "comisionista" pactada entre las partes y concluye que la compañía, al asumir diversos riesgos por cuenta propia, califica como un distribuidor pleno porque afirma que existe simulación en la "causa" del referido negocio jurídico y que para sustentar dicha conclusión utiliza la metodología de precios de transferencia que supone realizar un análisis financiero de asignación de valor. En este sentido, considera incorrecta la aplicación de esta metodología por parte de la Administración, pues sostiene que: 1. No fue rigurosa en el análisis de funciones y riesgos (crediticios, de inventarios y tipo de cambio); 2. No fue rigurosa en la selección de empresas comparables (desconociendo algunas incluidas en el ETPT 2011 e incluyendo otras no pertinentes); 3. Es cuestionable la inaplicación del ratio Berry, el cual habiendo sido incluido inicialmente en el ETPT 2011, fue descartado para su uso a través del método del MNT; y 4. Es cuestionable la forma en que efectúa su análisis de comparabilidad, en tanto no lo realiza a través de su moneda funcional.

Que el 15 de febrero de 2018 la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N°

³ Posteriormente, el 23 de octubre de 2017, la Administración notificó el Anexo 6 complementario al Requerimiento N° (fojas 10215 y 10216), en el cual precisa que la información de las comparables propuestas (4 empresas) es de acceso público, independientemente de si se accede a través de bases de datos; en ese sentido, señala los links en los cuales se puede encontrar información de estas comparables.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

(fojas 9964 a 10054), en el cual da respuesta al escrito presentado por la recurrente. En primer lugar, presenta al detalle la forma en que opera la recurrente, así como las funciones que realiza y los riesgos que asume, con base en lo cual sostiene que la real conducta de la compañía es como distribuidor pleno y no como comisionista. Posteriormente, habiendo perfilado a la empresa, da respuesta a los puntos observados por la recurrente; con relación a los riesgos, manifiesta que estos son inherentes a la titularidad de los inventarios que un contribuyente reconoce que mantuvo desde la adquisición y su posterior venta; además, sostiene que si bien en los contratos la parte vinculada tiene el compromiso de comprar los concentrados de mineral y metales, ello no significa que la recurrente haya mitigado el riesgo propio de la titularidad de los inventarios. Con relación a los reembolsos que recibe de su parte vinculada y que demostraría que no existe riesgo crediticio, la Administración sostiene que para poder realizar sus operaciones, la recurrente tuvo que obtener financiamiento, garantizándolo frente a los bancos con el respaldo de sus propios inventarios. Señala como otro elemento que devela la conducta de distribuidor de la recurrente, la determinación de su moneda funcional a dólares estadounidenses, toda vez que de tratarse de un comisionista, su modelo de negocios se sustentaría en solo su planilla de personal y otros gastos menores por servicios locales, por lo que no habría razón para que, como comisionista, adopte como moneda funcional la moneda estadounidense. Respecto a que la recurrente no se ve afectada por las pérdidas temporales, producto de diferencias físicas derivadas de los productos vendidos a su parte vinculada, sostiene que sí existe una variación en los precios de los concentrados desde el momento mismo de la compra hasta la oportunidad de la venta, lo cual es propio de un distribuidor pleno que emite una factura provisional y liquida meses después a través de una nota; en ese sentido, refiere, esta situación afecta el rendimiento de la recurrente. Con relación al primer y último párrafos de la Norma XVI, ratifica su aplicación, toda vez que se basa en esta norma para denotar que tiene la facultad para establecer la realidad económica para efectos tributarios que subyace en un contrato o un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados en virtud del referido criterio. De esta manera, sostiene que, tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se han realizado entre la recurrente y su parte vinculada, la actividad real de la compañía es la de distribuidor de concentrados de minerales y metales (comprador y vendedor) y no la de comisionista. Sobre los cuestionamientos al análisis económico presentado, relacionado a las empresas comparables incluidas en el ETPT 2011 y la adición de nuevas empresas para el análisis económico realizado, así como utilizar el indicador de rentabilidad CAN (descartando el ratio Berry incluido en el ETPT 2011), reafirma su posición respecto a que considera que ambos fueron sustentados adecuadamente. Sobre la información financiera de la compañía analizada, ratifica su uso en moneda nacional, descartando la aplicación de información financiera en moneda funcional debido a que los Estados Financieros en dólares estadounidenses no fueron elaborados sobre las bases establecidas en la NIC 21, razón por la cual no serían confiables. Finalmente, ratifica el reparo sobre la base imponible, ascendente a S/182 279 493,00.

Que el 16 de febrero de 2018 se notificó a la recurrente el Requerimiento N° (fojas 10417 a 10420), de acuerdo con lo señalado en el artículo 75 del Código Tributario, en el cual se presenta un resumen de los reparos identificados durante el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2011, el cual incluye aquel generado por la aplicación de las normas de precios de transferencia y de la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1%. Posteriormente, el 5 de marzo de 2018, la recurrente presentó sus descargos a través de un escrito (fojas 10325 a 10362), en el que presenta argumentos a fin de verificar si el comportamiento de la compañía corresponde al de una empresa que actúa en interés propio, maximizando su propio beneficio y rentabilidad en la comercialización de mineral, o si corresponde a una empresa que actúa "por cuenta e intereses" ajenos, gestionando la compra de productos en Perú para su envío al exterior a favor de su mandante, quien le facilita todos los recursos y asume todos los riesgos para el cumplimiento de dicho encargo, por lo que su rentabilidad se limita a las actividades que realiza en interés ajeno, excluyendo el valor de los bienes objeto de mandato. De esta manera, presenta hechos que acreditan el comportamiento de la compañía como un simple gestor, que actúa por cuenta e interés de

tales como el reembolso de los costos y gastos en los que incurre la compañía, la inexistencia de riesgos asumidos por la comisionista, la estructura organizacional de la compañía (personal administrativo no operativo), tener un único cliente de manera que descarta participar como distribuidor pleno dentro del mercado mundial de minerales, la nula incidencia en sus resultados de las coberturas (instrumentos financieros derivados) sobre los precios de minerales celebrados por la compañía, asimismo, sostiene que el acogimiento al régimen del Saldo a Favor del Exportador no desvirtúa que la compañía hubiera actuado en interés de , esto es, como comisionista.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Que luego de la revisión del escrito presentado por la recurrente, el 9 de abril de 2018 la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N° (fojas 10362 a 10416), dando respuesta a sus observaciones. En primer lugar, señala que no corresponde determinar si la recurrente actuó por interés propio o en interés ajeno en el marco del contrato de comisión mercantil, toda vez que este contrato si bien existe jurídicamente, considera que no es más que una "simulación" de una actividad comisionista, tal como lo ha probado en el proceso de fiscalización; por tanto, ratifica su posición, en cuanto al análisis realizado a partir del cual llega a la conclusión de la existencia de la "simulación" del hecho imponible, esto es, calificar a la recurrente como distribuidor o vendedor de concentrados de mineral. En segundo lugar, ratifica la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario a través de la cual concluye que la recurrente es una distribuidora de mineral (no un comisionista) y, por tanto, el hecho imponible a gravar es la venta de concentrados de mineral que realiza a su vinculada descartando la controversia planteada por la recurrente. En tercer lugar, sostiene que no actúa de manera sesgada con relación al análisis de comparabilidad, toda vez que considera el uso de información pública de las empresas consideradas como comparables (reportes anuales, 10-K, entre otros); asimismo, respecto al cuestionamiento al análisis de comparabilidad realizado por la recurrente, refiere que esta consideró en el set de comparables a empresas que en modo general desarrollaban la actividad de comercialización (tal como se detalla en el mismo ETPT 2011) no siendo ninguna de las empresas seleccionadas una que desarrolla propiamente la actividad de comisionista. En cuarto lugar, respecto a que la Administración no ha señalado las razones por las cuales considera que la Norma XVI del Código Tributario se enmarca dentro de las normas de precios de transferencia, esto es, no ha sustentado las razones por las cuales el análisis financiero de funciones, activos y riesgos que presenta en el Requerimiento N° (propio de las normas de precios de transferencia) reemplaza el análisis jurídico que exige la jurisprudencia para la aplicación de la Norma XVI para calificar a un "negocio jurídico" bajo la figura de una "simulación"; precisa que goza de amplias facultades para fiscalizar a fin de cumplir con su función de controlar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En ese sentido, señala que en el marco de lo establecido en el artículo 62 del Código Tributario y en aplicación de la Norma XVI del Código Tributario, concluye que la recurrente es un distribuidor y no un comisionista; siendo el hecho imponible a gravar la venta de concentrados de mineral que realiza la recurrente a su parte vinculada, más allá de lo que jurídicamente establece el Contrato de Servicios de Comisión Mercantil. Finalmente, en quinto lugar, ratifica su posición en relación con la inaplicación del ratio Berry, toda vez que los supuestos relacionados a este indicador solo se ajustan a una figura de comisionista, situación que se descarta en el presente caso. Asimismo, se ratifica en considerar la moneda nacional (y no la moneda funcional) para el análisis, toda vez que esta es la moneda en la cual son registradas las operaciones y respaldadas en sus libros contables. Por tanto, se reafirma en su posición y mantiene el reparo a la base imponible, presentado en el Resultado de Requerimiento N° , por S/182 279 493,00.

Que el 22 de mayo de 2018 se notificó la Resolución de Determinación N° (fojas 11281 a 11415), en la cual la Administración ratifica su posición respecto a lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° , de manera que mantiene el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta (S/182 279 493,00). Adicionalmente, emite la Resolución de Determinación N° (fojas 11120 a 11251), relacionada con la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, por el reparo por ajuste por precios de transferencia por S/7 473 459,00, y la multa relacionada (Resolución de Multa N°) (foja 11280).

Plazo de fiscalización

Que tal como se indicó, la recurrente sostiene que la Resolución de Determinación N° es nula, por cuanto considera que el Requerimiento N° (en el cual la Administración solicita documentación relacionada a la Norma XVI, así como también sobre aspectos relacionados a precios de transferencia) fue emitido y notificado luego de vencido el plazo de un año previsto legalmente para que la Administración solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI, no siendo de aplicación para este extremo la excepción dispuesta para las normas de precios de transferencia, referida en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que el artículo 62 del Código Tributario indica que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios; asimismo, según el inciso a) del numeral 1 de dicho artículo, la Administración dispone, entre otras, de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del mencionado código señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que además, el numeral 3 del mismo artículo, señala que el plazo señalado en el citado artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que los numerales 4 y 5 de dicho artículo establecen que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar; y que el vencimiento de tal plazo tiene como efecto que la Administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada, sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que mediante la Resolución N° 03500-Q-2017, se ha establecido como jurisprudencia de observancia obligatoria que: *"Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia."*

Que con relación al Requerimiento N° _____ la Administración se pronunció en la Resolución N° 00121-Q-2018 de 15 de enero de 2018 que resolvió una queja presentada por la recurrente donde precisamente cuestionaba el mencionado requerimiento y solicitaba la nulidad de este.

Que en la mencionada Resolución N° 00121-Q-2018 este Tribunal indicó que el plazo de la fiscalización iniciada con la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio del ejercicio 2011, se inició el 8 de enero de 2014, con la notificación del Resultado de Requerimiento N° _____, donde se confirmó la presentación de toda la información solicitada y que, teniendo en cuenta los lapsos de suspensión del cómputo de dicho plazo debido a las prórrogas solicitadas por la recurrente⁴, dicho plazo culminaría el 12 de setiembre de 2015. Cabe indicar que, en el caso materia de autos, tanto la Administración como la recurrente coinciden en estas fechas, por lo que en este extremo no existe controversia.

Que en la Resolución N° 00121-Q-2018 este Tribunal también dio cuenta que la Administración señaló que mediante la Carta N° _____, notificada el 27 de junio de 2014, antes del vencimiento del plazo de fiscalización, comunicó a la quejosa que dentro de dicha auditoría, en lo que respecta al

⁴ En la Resolución N° 00121-Q-2018 se indicó que mediante Requerimientos N° _____ y _____ la Administración solicitó a la recurrente información y/o documentación para que sea presentada el 6 de marzo, 5 de setiembre de 2014, 27 de febrero y 30 de abril de 2015, siendo que mediante Cartas N° _____ se le otorgó la prórroga que solicitó para cumplir con lo requerido hasta los días 20 de marzo, 28 de noviembre de 2014, 27 de abril y 30 de julio de 2015, lo que implica un total de 248 días de prórroga.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Impuesto a la Renta, se fiscalizaría la aplicación de las normas de Precios de Transferencia, por lo que la misma se encontraba exceptuada del plazo de fiscalización, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que asimismo, en la citada resolución, este Tribunal analizó el contenido y alcances del Requerimiento N° estableciendo que el hecho que en principio, para la evaluación de los precios de transferencia, la Administración haya expuesto su análisis que la llevó a recalificar la operación económica de comisión como uno de distribución, no supone que el pedido de exhibición y/o presentación de documentación, información y/o argumentación de descargo requerido no se encuentre dirigido a desvirtuar las observaciones efectuadas al precio de transferencia que ha sido aplicado a la operación analizada, pues las observaciones efectuadas están dirigidas justamente al precio de transferencia, siendo que la recalificación de la operación por la aplicación de la Norma XVI, forma parte del sustento de las observaciones que la Administración está efectuando en aplicación de dichas normas. Además, se indicó que la recalificación de las operaciones con base en la Norma XVI del Código Tributario, no implica que el requerimiento de información no esté enmarcado dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, pues, el ajuste al precio de transferencia se sustenta en la previa recalificación de la operación que es materia de su análisis.

Que en tal sentido, en la Resolución N° 00121-Q-2018 se indicó que no se aprecia que mediante el Requerimiento N° y sus respectivos anexos se le esté exigiendo a la recurrente presentar argumentos y documentación referida a aspectos distintos a la aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo que, por el contrario, se aprecia que la documentación de descargo solicitada sí se encontraría vinculada a la aplicación de dichas normas, por lo que en atención al criterio expuesto en la Resolución N° 03500-Q-2017, resulta de aplicación la excepción regulada en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario al requerimiento indicado.

Que en el presente caso se tiene que no existe controversia acerca de que el plazo de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 se inició el 8 de enero de 2014 y, teniendo en cuenta los lapsos de suspensión, concluiría el 12 de setiembre de 2015.

Que asimismo, obra en autos la Carta N° (foja 11067), notificada el 27 de junio de 2014, antes del vencimiento del plazo de fiscalización, en la que la Administración comunica a la recurrente que dentro de la auditoría del Impuesto a la Renta, fiscalizará la aplicación de las normas de precios de transferencia, por lo que le informa que dicha auditoría se encuentra exceptuada del plazo establecido en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que en tal sentido, de conformidad con el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 03500-Q-2017, la Administración se encontraba facultada a solicitar información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo de aplicación el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que en línea con lo establecido en la Resolución N° 00121-Q-2018, en el presente caso se verifica que mediante el Requerimiento N° la Administración no solicitó información y/o documentación por aspectos distintos a la aplicación de las normas de precios de transferencia, por cuanto la caracterización de la operación de comisionista a distribuidor es una labor previa y forma parte de la evaluación de precios de transferencia, en tal sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente no se aprecia que con el mencionado requerimiento se haya vulnerado el plazo de fiscalización previsto en el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario, por el contrario, resulta de aplicación la excepción a dicho plazo prevista en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que de acuerdo a lo expuesto, en el presente caso se verifica que con la notificación del Requerimiento N° no se incurrió en causal de nulidad alguna, debiendo precisarse que a la misma conclusión se llegó en la Resolución N° 00121-Q-2018. En consecuencia, la nulidad alegada carece de sustento.

Que en cuanto a que la Resolución N° 00121-Q-2018, no constituye un impedimento para emitir pronunciamiento sobre las indicadas nulidades, corresponde indicar que en el presente caso se han



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

evaluado los argumentos y se ha emitido pronunciamiento sobre la nulidad alegada por la recurrente en este extremo desestimando la nulidad deducida con relación Requerimiento N° , en tal sentido, tal pronunciamiento existe en el presente caso.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Que en la siguiente sección se presentará el análisis realizado por la Administración sobre el cual se determinó el reparo, indicando los puntos críticos y la controversia respecto del análisis incluido en el ETPT 2011 de la recurrente. Posteriormente, se revisarán los fundamentos del reparo aplicado por la Administración, de manera que se evalúe si: corresponde calificar a la empresa como distribuidor o si, por el contrario, debe mantenerse su calificación como comisionista y validar la elección de las empresas comparables considerando un adecuado análisis de comparabilidad y si lo actuado fue de acuerdo a ley.

Análisis de precios de transferencia realizado por la Administración

Que con base en el ETPT 2011, así como de la documentación e información presentada en respuesta a los requerimientos emitidos durante el proceso de fiscalización, la Administración realizó el análisis de valor de mercado de las operaciones de venta de concentrado de mineral a su empresa vinculada durante el ejercicio 2011, bajo la legislación de precios de transferencia, tal como refiere el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el artículo 32⁵ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Administración procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

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

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada Ley, con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945⁶ al igual que antes con la Ley N° 27356⁷ recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "*arm's length principle*", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que para cumplir dicho principio, el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁸ ha incorporado en sus disposiciones lo que a nivel internacional se denominan las normas de precios de transferencia, con la finalidad de establecer el valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Que el inciso a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, al contemplar que serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. Precisa que, en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1. Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas (...).

⁵ Según texto aplicable al caso bajo análisis.

⁶ Publicado el 23 de diciembre de 2003 y entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

⁷ Publicada el 18 de octubre de 2000 y entró en vigencia el 1 de enero de 2001.

⁸ Artículo incorporado por el Artículo 22 del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, vigente a partir del 1 de enero de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

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

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios y ampliación del mercado, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

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

Que los métodos descritos por el mencionado artículo son los siguientes: 1. Método del Precio Comparable No Controlado; 2. Método del Precio de Reventa; 3. Método del Costo Incrementado; 4. Método de la Partición de utilidades; 5. Método Residual de Partición de Utilidades y 6. Método del Margen Neto Transaccional.

Que entre dichos métodos, el numeral 6 del inciso e) del citado artículo 32-A de la Ley, refiere que el método del Margen Neto Transaccional (MNT) consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que para la determinación del método intercuartil y cálculo de la mediana, el artículo 115 de la Ley, se entenderá como "precios calculados" a los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad para la aplicación de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A.

Que el inciso h) del aludido artículo 32-A, dispone que para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Directrices de la OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁹ aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto aplicable al caso de autos, indica que para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32-A de la ley, estas normas se aplicarán cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32-A de la ley.

Que el artículo 110 del citado Reglamento señala que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la ley, se tendrá en cuenta los siguientes elementos o circunstancias: 1. Las características de las operaciones, 2. Las funciones o actividades económicas, 3. Términos contractuales, 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros, y 5. Estrategias de negocios.

Que sobre el análisis transaccional, el artículo 112 del Reglamento de la Ley indica que la determinación

⁹ Capítulo XIX-Precios de Transferencia, incorporado en el artículo 3 del Decreto Supremo N° 190-2005-EF, publicado el 31 de diciembre de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

del valor de mercado se realizará transacción por transacción, cuando corresponda, de acuerdo al método que resulte apropiado, excepto en los casos en los que las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas o se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción, en cuyo caso la evaluación de las transacciones se realizará en forma conjunta usando un mismo método.

Que sobre el método de valoración más apropiado que refleje la realidad económica de la operación, el artículo 113 del Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta establece pautas que deben considerarse. Por tanto, el mejor método deberá: a) ser compatible con el giro de negocios, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; b) cuente con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; c) contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y d) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que en relación con los artículos 114 y 115 de Reglamento hacen referencia a la construcción de un rango de precios, así como la aplicación del rango intercuartil. En efecto, el artículo 114 del Reglamento establece que: "se deberá obtener un rango de precios (...) cuando existan dos o más operaciones comparables y cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes, no resulte un precio (...) exacto, sino solo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables". Adicionalmente, dicho artículo refiere que "si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquel se considerará como pactado a valor de mercado. Si, por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinará un menor impuesto a la renta, en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango". Por tanto, el rango será ajustado mediante la aplicación del método intercuartil. Por otro lado, el artículo 115 de dicho reglamento brinda las pautas para el cálculo de la mediana y del rango intercuartil a partir de la información suministrada.

Que para el caso en autos, con base en el inciso a) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y el artículo 108 de su reglamento, la Administración hace referencia al ETPT 2011, así como información y/o documentación presentada por la recurrente, respecto a las transacciones a analizadas durante el proceso de fiscalización. De esta manera, se observa que las operaciones de venta de concentrado de mineral se efectuaron con una empresa vinculada y, por tanto, están sujetas al ámbito de aplicación de precios de transferencia (foja 10446/reverso).

Que de acuerdo con lo presentado en el ETPT 2011, la recurrente es una empresa que se dedica a la compra de concentrados de mineral y metales para su posterior transferencia a las cuales se realizan en el marco del Contrato de Servicios de Comisión Mercantil (foja 10447/reverso). Este contrato fue suscrito el 6 de abril de 2010 a efectos que la recurrente adquiriera los productos solicitados por su parte vinculada, principalmente, concentrados de mineral y metales, a cambio de una comisión fija que se acuerda anualmente. En el año 2011 la comisión pactada fue de \$3 275,00 (miles) la cual se registra en el rubro Ingresos por servicios en el Estado de Resultados Integrales (foja 11409).

Que la Administración observó la caracterización presentada por la recurrente en su ETPT 2011, luego de lo cual evaluó los hechos y condiciones económicas bajo las cuales se desarrollaron sus actividades de negocios delineando las funciones, activos y riesgos de la operación, con el objeto de contrastar la conducta real asumida por las partes con el Contrato de Servicios de Comisión Mercantil pactado. De esta manera, procede con la caracterización teórica de "Distribuidores" y "Comisionistas", la evaluación de los términos del contrato pactado, la evaluación de las funciones y riesgos realmente asumidos en las transacciones llevadas a cabo con su parte vinculada (lo cual incluye el ETPT 2011, los Estados Financieros Auditados 2011, entre otros), luego de lo cual concluye, en aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI¹⁰, que "la recurrente pretende presentar un modelo de negocios como agente de compra sin representación; sin embargo, en realidad el modelo de negocio que aplica es de un Distribuidor/traider" (foja 11384/reverso). Sobre la correcta validación de las funciones, activos y riesgos que conllevan a la caracterización del

¹⁰ La Administración sostiene que "Es una facultad de la Administración establecer la realidad económica para efectos tributarios que subyacen en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados en virtud del referido criterio de realidad económica, que le es permitido tomar en consideración" (foja 11384/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

negocio de la recurrente, se analizará en la siguiente sección.

Que luego de caracterizar a la compañía como distribuidor, la Administración realizó el análisis económico correspondiente. De esta manera, coincide con la recurrente con relación a que el método del MNT¹¹ es el más adecuado para el análisis de las operaciones de venta de concentrado de mineral a su empresa vinculada, a partir de su caracterización como distribuidor pleno. A continuación, se presentan los elementos considerados para su aplicación:

- **De la selección de comparables:** Para el análisis se consideraron como comparables 2 empresas incluidas en el ETPT 2011¹²: y (foja 11383/reverso). Adicionalmente, la Administración realizó una búsqueda propia con la cual se identificaron 4 empresas adicionales: y

Con base en estas 6 empresas la Administración determinó el rango intercuartil de valores de mercado (foja 10237/reverso).

- **Selección del indicador del nivel de rentabilidad:** Para las actividades de distribución de concentrado de mineral, la Administración considera el uso del indicador de rentabilidad CAN¹³ (foja 10236). Es importante señalar que la recurrente consideró en el ETPT 2011 como indicador el Ratio Berry¹⁴.
- **Selección del período analizado:** Concluye que, para el caso en autos, debe considerarse el ejercicio 2011 en la aplicación del método del MNT (foja 10234), tal como fue realizado por la recurrente.
- **Información financiera utilizada:** Considera la información financiera segmentada relacionada a la venta de concentrado de mineral a la empresa vinculada en moneda nacional (soles), correspondiente al ejercicio 2011¹⁵ (foja 10235 y reverso). Respecto de las empresas comparables, considera la información financiera de 2 ejercicios: 2010 y 2011 (fojas 10217/reverso a 10221)¹⁶.
- **Determinación del Rango de Valor de Mercado:** Con base en la información financiera de las empresas comparables, aplica la metodología del Rango Intercuartil de valores de rentabilidades operativas de mercado.

Que según se aprecia de foja 10234, la Administración utilizó la información financiera segmentada relacionada a la venta de concentrado de mineral a su empresa vinculada para determinar el indicador de rentabilidad CAN, tal como se grafica en el siguiente cuadro:

Venta de Concentrado de Mineral a	2011	Estados Financieros Segmentados (S/) – Según SUNAT
Ventas		4 760 513 807,00
Costo de Ventas		(4 814 545 258,00)
Utilidad Bruta		(54 031 451,00)
Gastos de Ventas		(39 941 660,00)
Gasto de Administración		(7 341 598,00)
Utilidad (pérdida) Operativa		(101 314 709,00)

¹¹ Según el Requerimiento N° y la resolución apelada, la recurrente no se mostró en desacuerdo respecto de la aplicación del método por el que optó la Administración (MNT) (fojas 9995, 9996 y 16749). Ello se puede validar de la revisión de los escritos presentados, en los cuales la recurrente se centró en sustentar la caracterización de la compañía como comisionista, bajo la figura de "Mandato sin Representación".

¹² En el ETPT 2011 estas empresas fueron identificadas como comparables frente a la caracterización de la compañía como comisionista. Sin embargo, posterior a la re caracterización de la recurrente, la Administración incluyó a estas empresas en su set de comparables luego de analizarlas y determinar que sí guardan relación con las actividades de Distribuidor Pleno. Con relación a las empresas y estas fueron descartadas por la Administración debido a que la primera presenta pérdidas promedio en los últimos 3 años, mientras que las otras 3 realizan actividades de distribución diversa.

¹³ CAN = Costo Adicionado Neto.

¹⁴ La Administración descarta este indicador, toda vez que considera que este responde a un análisis dirigido a empresas de distribuidoras de bajo riesgo (comisionistas).

¹⁵ La Administración identifica las cuentas relacionadas a las Ventas y Costo de ventas a partir de la información financiera presentada por la recurrente. Con relación a los Gastos de venta y Gastos de administración, considera aquellos incluidos en el ETPT 2011 de la compañía.

¹⁶ Con relación a la información financiera de las comparables tomadas de la muestra del ETPT 2011

, esta fue actualizada considerando el ejercicio bajo análisis, según información obtenida de la base de datos "OneSource", base desarrollada por Thomson Reuters como herramienta de análisis para la evaluación de precios de transferencia (foja 10237/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Que adicionalmente, como resultado de la aplicación del método del MNT y con base en la información detallada en el considerando anterior, la Administración realizó el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades de mercado (foja 10234/reverso), tal como se aprecia a continuación:

Ratio CAN de las Ventas de Concentrado de Ejercicio 2011	Rango Intercuartil de los Indicadores de Rentabilidad de Empresas Comparables – Ejercicio 2011		
	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
-2,08%	1,64%	2,66%	3,17%

Que del análisis realizado, tal como se observa en el cuadro precedente, la recurrente obtuvo durante el ejercicio 2011, una rentabilidad en las operaciones de venta de concentrado de mineral a la empresa vinculada de -2,08%, la cual se ubicó por debajo del rango intercuartil ponderado de márgenes de rentabilidad de mercado.

Que por tanto, en línea con lo establecido en el artículo 114 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, la Administración aplicó el ajuste a la mediana del rango en referencia (-2,08%). El cálculo se presenta a continuación:

Distribución	Estados Financieros Segmentado en (S/) – SUNAT	Estados Financieros Segmentados Ajustados a la mediana en (S/) – SUNAT	Ajuste a la base imponible en (S/)
	A	B	C = A - B
Ventas Netas	4 760 513 807,00	4 991 153 155,00	230 639 348,00
Costo de Ventas	4 814 545 258,00	4 814 545 258,00	
Utilidad Bruta	(54 031 451,00)	176 607 897,00	
Gastos Operativos	47 283 258,00	47 283 258,00	
Utilidad Operativa	-101 314 709,00	129 324 639,00	
Margen Operativo sobre Ventas – MO	-2,08%	2,66%	

* El presente cálculo no incluye la multa ni intereses correspondientes. Fuente: Requerimiento N°

(foja 10234/reverso).

Que del cuadro anterior se observa que la rentabilidad ajustada obtenida por la recurrente en las ventas de concentrado de mineral a su parte vinculada en el ejercicio 2011 (-2,08%) se ubicó por debajo del cuartil inferior de rentabilidades de mercado. Por tanto, correspondía ajustar la rentabilidad de la recurrente (a nivel de ventas) a la mediana del rango intercuartil de valores de mercado, de acuerdo con el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado. De esta manera, la Administración estima que la recurrente debió obtener un nivel de ventas equivalente a S/230 639 348,00, con el cual hubiera alcanzado un margen de rentabilidad equivalente a 2,66%.

Que con base en la información precedente y considerando la existencia de Pagos a Cuenta por Comisión (S/8 987 925,00) y por Reembolsos (S/39 371 930,00), la Administración determinó un ajuste sobre la base imponible ascendente a S/182 279 493,00.

Que a continuación se revisarán los fundamentos del reparo aplicado por la Administración, de manera que se evalúe si corresponde calificar a la empresa como distribuidor o si, por el contrario, debe mantenerse su calificación como comisionista y validar la elección de las empresas comparables considerando un adecuado análisis de comparabilidad y si lo actuado fue de acuerdo a ley.

Calificación de comisionista a distribuidor de

Que de acuerdo a lo señalado en el ETPT 2011 la actividad principal de la recurrente consiste en la compra de concentrados de mineral y metales para su posterior transferencia a empresa vinculada domiciliada en Suiza. Adicionalmente, se señala que realiza la venta, en menor proporción, de concentrados de mineral a terceros independientes locales (foja 10446/reverso). Para la realización de estas operaciones, la recurrente suscribió un Contrato de Comisión Mercantil con

el 6 de abril de 2010, a efectos que la recurrente compre productos principalmente concentrados de mineral y metales, a cambio de una comisión fija que se acuerda anualmente, que en 2011 fue de \$3 275 (miles), la cual se presenta en el rubro Ingresos por servicios del Estado de Resultados Integrales (foja 10447/reverso). Asimismo, presenta los detalles más importantes del contrato en cuestión (foja 10443). Con relación a los activos, la recurrente sostiene que los principales activos son sus existencias (567 249,00



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

TMS), las cuales representaron en el ejercicio 2011 el 66% de sus activos totales (foja 10443/reverso). Con relación a los riesgos, señala que estos son bajos. En efecto, señala que los riesgos de mercado, de inventarios, por diferencia de cambio, de incobrabilidad y financiero, son bajos debido a que estos se encuentran mitigados por el Contrato de Comisión Mercantil pactado con su empresa vinculada, siendo que el 90% de las ventas son realizadas con esta empresa (fojas 10442 y 10443/reverso).

Que en el Requerimiento N° _____ la Administración, a fin de evaluar los hechos y condiciones económicas bajo las cuales se desarrollan las actividades de negocios de la recurrente, presenta las funciones, activos y riesgos de la operación con el objeto de contrastar la conducta real asumida por esta y su parte vinculada y el Contrato de Comisión Mercantil pactado, vigente en 2011. De esta manera, en primer lugar, caracteriza a los Distribuidores y los Comisionistas con base en las siguientes fuentes doctrinarias: Portal Web del Gobierno australiano, del texto "International Transfer Pricing 2013/2014" (PwC), del texto "Transfer Pricing and Business Reestructuring" y el texto "Fiscalidad de los Precios de Transferencia", de cuya revisión concluye que bajo un esquema/modelo de comisionista: 1. No se asumen riesgos de inventario, de crédito (obligación y responsabilidad por el pago a los proveedores) ni tipo de cambio; y 2. Las empresas no toman posesión o titularidad de los bienes. Luego, la Administración evalúa los términos del Contrato de Servicios de Comisión Mercantil, de manera que procede con el contraste de las cláusulas establecidas en este documento contra la conducta real de las partes involucradas, de lo cual concluye, luego de verificar la información brindada por la recurrente, que hay cláusulas que no se aplicaron en las operaciones pactadas (como la 5.5, relacionada a los reembolsos dentro del año asumidos por la vinculada, por gastos realizados por la recurrente en la operación de venta de concentrado) y, por otro lado, cláusulas cuya naturaleza no se condice con un comisionista sino como un distribuidor, tales como la cláusula 5.3 (tratamiento de operaciones); asimismo, resalta que la recurrente actúa en nombre propio frente a terceros (el riesgo frente a terceros lo asume la recurrente), similar a un distribuidor (foja 10257/reverso). Por otro lado, evalúa las funciones y riesgos de la recurrente, basándose en lo incluido en el ETPT 2011 (análisis funcional contra el análisis económico incluido), en la información financiera del ejercicio 2011 (Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados), así como de la respuesta al Requerimiento N° _____, de donde concluye que la actividad real de la compañía es la de un distribuidor y no de un comisionista. Llega a esta conclusión, basada en los hechos concretos y que, por sí mismos, constituyen pruebas para la simulación de la caracterización, tal como se indica a continuación: 1. Que el contrato no delinea la verdadera conducta de las partes en el desarrollo de la operación; 2. Que la recurrente reconoce su condición de distribuidor frente a la exportación de concentrado de mineral a su parte vinculada (uso del ratio Berry); 3. Que los Estados Financieros, así como la información presentada en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2011, muestran una estructura que responde principalmente a un distribuidor y no un comisionista (Riesgos de inventario y crédito a través del Estado de Situación Financiera y la evidencia de que la contabilización de las ventas de concentrado de mineral a terceros y a vinculados se realiza de la misma manera en el Estado de Resultados); y 4. Que actúa como propietario de los inventarios (minerales) al utilizarlos para obtener financiamiento y poder solventar sus adquisiciones, riesgo que no es propio de un comisionista sino de un distribuidor. Habiendo comprobado con hechos concretos la hipótesis planteada, la Administración sostiene que, respecto de las operaciones de venta efectuadas de venta de concentrado de mineral, la recurrente realmente asumió las funciones y riesgos de un distribuidor clásico, y no los simulados de un comisionista (foja 10238/reverso).

Que en la respuesta a este requerimiento, la recurrente ratifica lo señalado en el contrato, con relación a que no asume ningún riesgo (de inventarios, crédito ni de tipo de cambio). En esa línea, a fin de demostrar que en los hechos y de acuerdo al contrato de Comisión Mercantil la recurrente no asume estos riesgos, explica 4 puntos centrales: 1. Sostiene que recibe las instrucciones de compra de concentrado de terceros independientes, por parte de _____ tal como lo señala el contrato; asimismo, ejecuta y negocia dichas decisiones bajo las instrucciones (términos y condiciones) provistas por el mandante (presenta ejemplo de operación con Antamina); de esta manera, concluye que las acciones que realiza la compañía corresponden a las de un simple mandatario; 2. Señala que no existe riesgo crediticio, toda vez que los costos y gastos incurridos son reembolsados por _____ (presenta ejemplos de gastos financieros y logísticos); 3. Indica que la conversión monetaria se deriva de obligaciones legales y no a partir del contrato de Comisión Mercantil, con lo cual no se asume riesgo por tipo de cambio; ello, considerando que la conversión monetaria se realiza para solicitar el saldo a favor del exportador del Impuesto General a las Ventas y no de las obligaciones y derechos del contrato en referencia; y 4. Arguye



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

que el reembolso de las pérdidas temporales por diferencias físicas derivadas de los productos (tales como los pesos y ensayos de los concentrados adquiridos y vendidos), demuestra que se mantiene indemne a la recurrente, siendo necesario que se concluya la facturación final tanto de la compra a terceros como la venta a la vinculada a fin de determinar la diferencia total a ser reembolsada; sobre este punto, refiere que esta forma de actuar no es propia de un distribuidor clásico, sino que obedece a la naturaleza jurídica de un mandato sin representación, como lo es un comisionista.

Que posteriormente, la Administración notificó el Resultado de Requerimiento N° , en el cual ratifica lo señalado en el requerimiento, presentando los hechos que sustentan la calificación de la recurrente como distribuidor y no como comisionista, sobre los cuales la recurrente no se pronunció en el escrito precedente. De esta manera, descarta lo señalado por la recurrente, respecto a que la compañía actuó en su calidad de comisionista bajo un mandato sin representación y, por tanto, no asumió ningún riesgo de inventario, crédito ni de tipo de cambio en las operaciones con su parte vinculada; para lo cual incluye, tanto la literatura relacionada a la definición de distribuidor, como el sustento presentado por la misma recurrente como parte del escrito, entre otros.

Que en respuesta al Requerimiento N° (emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario) la recurrente presentó un escrito (fojas 10325 a 10362) al cual adjunta medios probatorios (tales como adendas al contrato, instrucciones de compra remitidas por la parte de a la recurrente, instrucciones de embarque y copias de los Documentos Únicos Administrativos – DUA) y reitera que la recurrente está organizada y actúa a cuenta e interés ajeno por lo que señala que su rentabilidad está limitada a sus gestiones de coordinación como agente, sin que tenga los activos, funciones ni riesgos propios de un comercializador que actúa por cuenta propia.

Que en el Resultado de Requerimiento N° la Administración incluye, como cuestión previa, una revisión del comportamiento del Grupo y de la empresa ¹⁷, empresa que formó parte del y cuya principal actividad fue la comercialización de commodities tanto a vinculadas como a terceros independientes; arguye que esta empresa guarda similitud con la recurrente respecto de las operaciones que realiza con empresas del Grupo, así como la cantidad promedio de trabajadores y sus funciones; coincidentemente, señala que las operaciones de se desarrollaron con normalidad hasta el año 2010, a su vez que las operaciones de iniciaban en dicho periodo (fojas 10411/reverso a 10414). Con relación a lo señalado por la recurrente, ratifica lo indicado en los requerimientos anteriores, respecto a que el punto central de la controversia no es si la recurrente actuó por interés propio o ajeno, sino la existencia de la simulación del hecho imponible, razón por la cual, después del análisis de los hechos, califica a la recurrente como distribuidor de concentrado de mineral.

Que con relación a los antecedentes del Grupo Económico al cual pertenece la recurrente, la Administración presenta información de procesos de fiscalización anteriores realizados al contribuyente ¹⁸ de cuya verificación, concluye que esta empresa operó en el mismo lugar de la estructura orgánica de dicho grupo como comercializador hasta el año 2009 y, parcialmente en el año 2010, siendo reemplazada en dichas funciones y con la misma cantidad de personal por la recurrente, pero bajo la figura de comisionista ¹⁹ (foja 16757). Señala que de la información observada en el expediente relacionada al ETPT 2009 de (fojas 13448 a 13452), es posible validar que se ubica en la misma posición que dentro del organigrama del Grupo, siendo esta empresa accionista principal de

Por otro lado, de la revisión de las funciones, indica como actividad principal la comercialización de commodities, de manera que adquiere concentrados tanto de empresas vinculadas como de terceros independientes, "los cuales vende a su parte vinculada y, en menor medida a entidades independientes locales (foja 13452). Con relación a la comercialización, tráfico y logística, del ETPT 2009 de se observa que dicha jefatura "se encarga de realizar las actividades comerciales

¹⁷ La Administración utilizó información proveniente de fiscalizaciones anteriores realizadas a la empresa , en aplicación de lo señalado en el artículo 62 del Código Tributario: La SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive conserve.

¹⁸ A partir de 2010 se denomina En Liquidación.

¹⁹ Tal como refiere la Administración en la foja 16760/reverso. Sobre este punto, la recurrente no hace mayor comentario en la reclamación ni en la apelación.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

de la compañía, entre las cuales se encuentran la administración de contratos comerciales de concentrados de minerales, la supervisión de las operaciones de fletamento, la supervisión de la logística en la compra y venta de concentrados de mineral, entre otros. Asimismo, a través de esta área, se negocian las condiciones contractuales de la compra y venta de concentrados (ley de mineral, calidad de precios, deducciones, entre otros), siendo esta la principal actividad de la compañía". Adicionalmente, fue posible verificar que la empresa recibió facturas²⁰ en los últimos meses del ejercicio 2008 (fojas 13453 a 13456), referidas a servicios legales relacionados a consultas de mejor forma de establecerse en el Perú, precios de transferencia, "service agreement" y estructura de comercialización de concentrados, elaboración de proyectos de respuesta a consultas sobre esquema legal más conveniente para la prestación de servicios de un trader peruano que cambiará su domicilio de Suiza a Perú, entre otras consultas, con el objetivo de iniciar acciones con por el cambio de modelo de negocio en el Perú, siendo que este obedece a intereses del Grupo y no necesariamente de la recurrente, Finalmente, se observan similitudes respecto la información presentada con relación al personal que labora en la empresa (18 personas) y la presencia del y como funcionarios estratégicos en ambas empresas (foja 16758 y reverso). Por tanto, del análisis de la información de la empresa realizado por la Administración se advierte que, como antecedente, ambas empresas guardan similitudes²¹ en funciones, personal y ubicación dentro del organigrama del Grupo; no obstante, realiza sus operaciones con su parte vinculada bajo la figura de comisionista a diferencia de (que se desempeñaba como un distribuidor de concentrados para con sus clientes), siendo esto materia de análisis.

Que partiendo de los antecedentes del caso en autos, corresponde analizar si la calificación efectuada por la Administración de las funciones realizadas por en las operaciones de venta de concentrado de mineral a su empresa vinculada (de comisionista a distribuidor) es acorde con lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado a través del Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Que en ese sentido, es importante señalar que de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo de la referida norma del Código Tributario, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT se encuentra facultada para tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios²².

Que en la Resolución N° 00590-2-2003 este Tribunal ha señalado que el segundo párrafo de la citada Norma VIII (hoy, Norma XVI) incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite a la Administración verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que asimismo, en la Resolución N° 06686-4-2004, así como en la Resolución N° 01896-1-2021, se ha establecido que la referida norma otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados, actos, situaciones y relaciones, de acuerdo con su sustrato económico, a fin de establecer si se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originándose el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración para dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio efectuado por el contribuyente cuando resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos realmente realizados.

Que en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006 este Tribunal ha señalado que el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la mencionada norma, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

²⁰ Emitidas por el y

²¹ Adicionalmente, la Administración identificó que y consignan el mismo domicilio fiscal (pasaje Lima).

²² Cabe resaltar que esta norma reproduce exactamente el texto contenido en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, antes de la modificatoria introducida mediante el Decreto Legislativo N° 1121.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Que en la Resolución N° 06983-5-2006 se ha establecido que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la citada Norma VIII la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que según el artículo 237 del Código de Comercio se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista.

Que el artículo 238 del citado código señala que el comisionista podrá desempeñar la comisión, contratando en nombre propio o en el de su comitente. Según el artículo 239, cuando el comisionista contrate en nombre propio (comisión indirecta), no tendrá necesidad de declarar quién sea el comitente y quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo con las personas con quienes contratare; las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni estas contra aquellas, quedando a salvo siempre las que respectivamente correspondan al comitente y al comisionista entre sí.

Que el artículo 247 del anotado código prevé que el comisionista, que en el desempeño de su encargo se sujete a las instrucciones recibidas del comitente, quedará exento de toda responsabilidad para con él. Asimismo, según el artículo 248, en lo no previsto y prescrito expresamente por el comitente, deberá el comisionista consultarle, siempre que lo permita la naturaleza del negocio.

Que el artículo 253 del referido código dispone que el comisionista comunicará frecuentemente al comitente las noticias que interesen al buen éxito de la negociación, participándole, por el correo del mismo día, o del siguiente, en que hubieren tenido lugar, los contratos que hubiere celebrado.

Que el artículo 255 del mencionado código establece que el comisionista desempeñará por sí los encargos recibidos y no podrá delegarlos sin previo consentimiento del comitente, a no estar de antemano autorizado para hacer la delegación, pero podrá bajo su responsabilidad, emplear sus dependientes en aquellas operaciones subalternas que según la costumbre general del comercio, se confían a estos.

Que el artículo 271 del código en mención señala que el comitente estará obligado a abonar al comisionista el premio de comisión, salvo pacto en contrario.

Que por su parte, con relación a la figura del mandato sin representación, el artículo 1790 del Código Civil establece que el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta e interés del mandante; y los artículos 1809 y 1810 referidos específicamente al mandato sin representación, señalan que el mandatario que actúa en nombre propio adquiere los derechos y asume las obligaciones derivados de los actos que celebra en interés y por cuenta del mandante, aun cuando los terceros hayan tenido conocimiento del mandato; y que el mandatario queda automáticamente obligado, en virtud del mandato a transferir al mandante los bienes adquiridos en ejecución del contrato, quedando a salvo los derechos adquiridos por los terceros de buena fe.

Que obra en autos el "Service Agreement" o "Contrato de Comisión Mercantil", celebrado el 6 de abril de 2010 entre (la recurrente) y (fojas 4284 a 4304), y las adendas de 30 de diciembre de 2010 y 29 de diciembre de 2011 (fojas 4281 a 4283 y 4278 a 4280)²³.

Que de la revisión de las estipulaciones contractuales de los anotados documentos vigentes en el ejercicio 2011 se aprecia que las partes dejaron constancia que es una empresa cuyo objeto social incluye la adquisición de diversos "commodities" (fojas 4293 y 10443).

Que según se presenta como antecedentes en el contrato (Cláusula Primera),

²³ Ambas adendas hacen referencia a otras dos firmadas el 6 de abril de 2010 y 17 de abril de 2010.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

requiere de representación y asistencia en la adquisición de productos en el Perú y tienen interés en que lleve a cabo dicha representación a favor de esta empresa o de sus empresas subsidiarias (foja 4293).

Que como objeto del contrato (Cláusula Segunda), se tiene que _____ encarga a la recurrente la adquisición de productos en el Perú en la forma que se indica en el numeral 4.1 del contrato, para lo cual la empresa vinculada se compromete a: (i) realizar las actividades que se indican en la cláusula quinta del contrato; y (ii) Retribuir a _____ y hacerse cargo de todos los costos y/o gastos en que _____ incurra en cumplimiento del contrato, en la forma que se indica en la cláusula sexta del contrato.

Que con relación a las obligaciones de _____ (Cláusula Tercera), el contrato señala que la recurrente se compromete a negociar y ejecutar todas las instrucciones de adquisición de productos que le dirija la parte vinculada. Asimismo, indica que, actuando a nombre propio, se compromete a negociar y ejecutar todas las instrucciones de adquisición de productos dirigidos por _____, en cuyo caso, debe transferírsele todos los productos que adquiera, conforme a las instrucciones que este le comunique. También informará sobre oportunidades de negocio, condiciones de mercado y, en general, procurará informar sobre cualquier situación que pueda generar un negocio a la parte vinculada en el ámbito de la adquisición de los productos en el Perú y/o en los mercados internacionales que la recurrente investigue a favor de _____. Adicionalmente, indica que _____, en general, procurará informar a la empresa vinculada sobre los aspectos de las actividades comerciales que realice en virtud de este contrato que, conforme al actuar ordinario y razonable de un representante diligente, puedan ser relevantes para incrementar la eficiencia de, y, o generar mayores ventajas en las compras de productos que realice para la parte vinculada. Finalmente, la recurrente se compromete a cumplir sus obligaciones bajo este contrato en uso de sus mejores esfuerzos comerciales y conforme al actuar razonable y diligente de un representante o comisionista mercantil, siendo que la responsabilidad de la recurrente se limitará a lo que un actuar comercial diligente exija de un representante o comisionista mercantil en el mercado de productos.

Que respecto de las obligaciones de _____ especificadas en la Cláusula Cuarta, señala que la parte vinculada se obliga a instruir oportunamente a la recurrente en relación con los términos y condiciones a utilizar, por lo menos en lo que se refiere a ley, volumen y precio, para las compras de productos que _____, en cumplimiento del contrato, deberá efectuar. Asimismo, precisa que la parte vinculada podrá entregar la información y/o los medios logísticos del contrato. También indica que la parte vinculada deberá cubrir los costos de información y medios logísticos que entregue en cumplimiento de la cláusula 4.2, en la forma prevista en la cláusula 5.2 del contrato.

Que sobre la retribución detallada en Cláusula Quinta del contrato, se establece que la parte vinculada retribuirá a la recurrente mediante el pago de una comisión que será acordada por las partes anualmente antes del comienzo de cada año. También indica que la parte vinculada deberá reembolsar a la recurrente todos los costos y gastos que esta deba afrontar en cumplimiento de sus funciones como comisionista, tales como contratación de fletes, servicios de supervisión, contratación de almacenaje, servicios de supervisión, costos de adquisición y/o financiamiento, contratación de seguros, entre otros. Asimismo, precisa que ambas partes reconocen que, debido a su naturaleza, las características de los productos pueden variar entre el momento de adquisición por _____ y el momento de la transferencia a la parte vinculada; ambas partes acuerdan, asimismo, que estas diferencias de valor que se genere, se contabilizarán en una cuenta que se liquidará con la periodicidad que acuerden las partes, siendo que, producto de esta liquidación, las partes determinarán cómo entregarse el monto que una pudiera deber a la otra. En ese sentido, la parte vinculada, siempre asumirá cualquier pérdida que la recurrente pudiera sufrir. Con relación al reembolso, el contrato señala que la recurrente informará oportunamente a su parte vinculada respecto de todos los desembolsos efectuados en cumplimiento de sus deberes. Por otro lado, sobre los pagos de la retribución y de reembolsos de gastos, sostiene que estos deberán realizarse a más tardar al término de cada año y mediante abono a las cuentas bancarias de la recurrente. Finalmente, indica que si, en cumplimiento de las indicaciones de la parte vinculada, adquiriese productos que la parte vinculada se vea ulteriormente imposibilitada de recibir en un tiempo que resulte razonable para la recurrente, _____ podrá vender estos productos en el mercado peruano con la finalidad de



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

recuperar los desembolsos que haya efectuado para procurar la adquisición requerida por la parte vinculada. Adicionalmente, indica que las partes contabilizarán los resultados de estas operaciones en una cuenta, a la vez que las partes acuerdan que, según corresponda, decidirán cómo distribuir los recursos depositados en dicha cuenta, de haber un balance a favor a la compañía. En cualquier caso, señala, de resultar una pérdida para _____, la vinculada _____ se obliga a resarcirla.

Que tomando en cuenta la descripción de las cláusulas del contrato antes descrito así como de las normas del Código de Comercio y el Código Civil citadas, se tiene que _____ habría encargado a _____ la adquisición de concentrados de mineral, por cuenta propia, de diversos proveedores para que esta sea transferida a la parte vinculada y, producto de estos actos, la recurrente recibiera una retribución como comisión mercantil, figura que debiera estar enmarcada en dicho contrato pactado entre las partes y ser coherente con la regulación jurídica de las figuras de la comisión mercantil y el mandato sin representación, así como los hechos realizados en la prestación del servicio.

Que en ese sentido, el contrato en cuestión contiene las disposiciones básicas de los contratos de comisión mercantil regulados por el Código de Comercio, citadas precedentemente, toda vez que el objeto de dicho contrato consistió en la ejecución de actos de comercio (venta de concentrado de mineral) por parte de la recurrente (comisionista) y por encargo de su vinculada del exterior (comitente), recibiendo a cambio una comisión acordada por las partes anualmente, antes del comienzo de cada año.

Que como primer punto de análisis es importante señalar que siendo que la obligación de mandatario es la de transferir al mandante la propiedad de los bienes adquiridos en ejercicio del mandato, y que la prestación que recibe por ello no es el pago de un precio en dinero, dicho acto traslativo²⁴ no podría calificarse como un contrato de compraventa o de donación, toda vez que se trata de una transferencia de dominio a título gratuito distinto a la donación; cuya causa precisamente es el contrato de mandato y no la voluntad de incrementar el patrimonio del mandante con una liberalidad, toda vez que esto, en realidad, constituye el cumplimiento de la obligación asumida con el mandante.

Que con relación a la figura de comisión mercantil, según doctrina²⁵, esta se enmarca en una colaboración aislada y esporádica para la realización de un contrato determinado, lo cual no implica una colaboración estable o duradera; asimismo, que la naturaleza del encargo es específica, refiriéndose a un "acto u operación de comercio", mientras que por ejemplo en el contrato de agencia, es general, refiriéndose a una serie indefinida de actos u operaciones de comercio de una determinada especie²⁶, siendo también que el comisionista no tiene la obligación de promover el negocio del comitente ni se encarga de administrar su patrimonio".

Que en el caso en autos se tiene que la recurrente compra concentrados de mineral de proveedores nacionales, convirtiéndose en propietaria de dichos bienes; este es reconocido como parte de su activo y, posteriormente, transferido a su vinculada no domiciliada _____ la cual paga el precio pactado, según lo afirmado por la propia recurrente que, en efecto, hace referencia a esta adquisición en la respuesta a los Requerimientos N° _____ y _____ (fojas 9969 y 10353, respectivamente).

Que de lo verificado se observa que la recurrente realiza actividades de compraventa, conforme los alcances del artículo 1529 del Código Civil, el cual señala lo siguiente: "Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero". De esta manera, el artículo declara el carácter consensual de la compraventa al establecer que ella consiste en la obligación del pago por transferir la propiedad de un bien y en la obligación recíproca del comprador de pagar el precio

²⁴ Según pronunciamiento del Tribunal Registral de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (Resolución N° 068-2006-SUNARP-TR-T). https://www.sunarp.gob.pe/busqueda/jurisprud_res2.asp.

²⁵ SORIA AGUILAR, Alfredo y BLONDET RIOS, Fabiola. El Contrato de Agencia Comercial". Revista Derecho y Sociedad N° 35. Lima - Perú, 2010. Pág. 188. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13275>.

²⁶ Según el texto de Fariña, Juan, "Contratos comerciales modernos" (1999): "la evolución del tráfico mercantil impuso la necesidad de sustituir la función esporádica del comisionista, limitada a una o más operaciones determinadas por la actividad estable de un profesional que se ocupe de promover en forma masiva (agente) los productos del fabricante".



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

pactado en dinero, siendo que la compraventa consiste en la transferencia de la propiedad de un bien, concepto en el cual están comprendidos tanto los bienes materiales como los derechos susceptibles de propiedad.

Que adicionalmente, es importante considerar que el comprador tiene la condición de no domiciliado y, por tanto, la venta de concentrados califica como exportación de bienes, tal como lo establece el artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas²⁷. En efecto, esta ley establece lo siguiente: "Se considerará exportación de bienes, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto de trámite aduanero de exportación definitiva".

Que de los hechos, se observa que la recurrente califica como exportador, lo cual también es reconocido por la propia recurrente y evidenciado en las Declaraciones Únicas de Exportación (DUA) y contratos de ventas correspondientes con su parte vinculada (foja 9872, 11996, 12056 y 12055 a 12057/reverso).

Que adicionalmente, debe observarse que la recurrente, en su calidad de exportador, obtuvo el Saldo a Favor Materia de Beneficio, aplicable a los exportadores a efecto de recuperar el Impuesto General a las Ventas de las compras y servicios, considerando lo establecido en el primer párrafo del artículo 34 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el cual define el saldo a favor del comprobante, como: "El monto del Impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento".

Que de esta manera, es posible confirmar que la recurrente se desempeña en calidad de titular de los bienes adquiridos, desarrollando posteriormente labores de exportador y ejerciendo el derecho de solicitar la recuperación del Impuesto General a las Ventas de sus adquisiciones, actos que no son asimilables al contrato de mandato sin representación, retribuido como comisión mercantil.

Que fue posible verificar, a partir del detalle de la información contable (ventas y notas de crédito de las operaciones con el cliente vinculado y con terceros) presentada por la recurrente, que el tratamiento contable de las operaciones de exportación de mineral realizados, es similar tanto a las operaciones con su parte vinculada como con terceros. En efecto, se observa que las ventas efectuadas a terceros, así como las realizadas a cuentan con la misma expresión contable, siendo la única diferencia que para el caso de las ventas a terceros (domiciliados) se considera la operación gravada con Impuesto General a las Ventas, más no en el caso de las ventas al exterior (foja 11389). De esta manera se confirma que las operaciones materia de análisis correspondieron a una transacción derivada de una compraventa, lo cual difiere de la figura de mandato mostrada por la recurrente.

Que de esta manera se confirma que la recurrente lleva a cabo funciones en calidad de titular de los bienes y posterior exportador de estos, de manera que ejerce el derecho de solicitar la recuperación del Impuesto General a las Ventas de sus adquisiciones, actos que no son asimilables al contrato de mandato sin representación retribuido como comisión mercantil (foja 11389/reverso).

Que asimismo, se observa una disposición logística del patrimonio de la recurrente, toda vez que luego de la adquisición del concentrado de mineral, este es almacenado hasta realizar la exportación, la cual no es inmediata siendo que debe mantenerse almacenada por varios meses (foja 12007) hasta el posterior despacho a su vinculada del exterior o, finalmente, tener que venderlo a un cliente domiciliado, tal como se establece en el contrato (foja 4290). En esa línea, es importante resaltar la importancia de la disposición del patrimonio, representado en el inventario, lo cual evidencia una importante participación de estos en los estados financieros auditados de la recurrente al cierre del ejercicio 2011 (fojas 21051 y 12052), siendo esto también confirmado por la recurrente en el ETPT 2011 (foja 10443/reverso).

Que del cuadro presentado por la Administración referido a las funciones cumplidas por la recurrente en operaciones de compraventa a clientes locales y a su vinculada del exterior (foja 11359) se observa que en

²⁷ Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1119 publicado el 18 de julio de 2012, el cual entró en vigencia el primer día de calendario del mes siguiente.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

aquellas funciones relacionadas a las exportaciones se cumplieron iguales o hasta mayores funciones que las necesarias para su actividad como distribuidor a nivel local. En efecto, según se detalla en los procesos de ventas locales la recurrente realiza actividades de: 1. Adquisición de minerales – (Almacén de cliente), 2. Servicios de laboratorio y 3. Liquidación. Por otro lado, en los procesos de venta a realiza lo siguiente: 1. Adquisición de minerales – (Almacén Perubar), 2. Servicios de almacén, 3. Servicios de Supervisión, 4. Servicios de laboratorio, 5. Servicios de acondicionamiento, repesaje y otros logísticos, 6. Servicios destinados a la exportación: Laboratorio y 7. Liquidación (Incoterm FOB).

Que se advierte que en el contrato suscrito por la recurrente y su parte vinculada, además del encargo de adquisición, existen otras labores centrales efectuadas por la recurrente que comprenderían el objeto finalista de dicho contrato tales como la negociación del precio de compra con los proveedores locales (el cual incidirá en el costo de en sus ventas posteriores) y la búsqueda de oportunidades de negocios, tal como señala la Cláusula Tercera del contrato pactado (foja 4292).

Que para la fijación del precio en la comercialización de concentrados existen variables impuestas por el mercado internacional (tales como la cotización internacional del metal o la ley del concentrado), así como otras variables sujetas a negociación (tales como los fletes, seguros, gastos de tratamiento o refinación). Al respecto, según lo señala el contrato, la negociación sobre estos aspectos efectuada por la recurrente es la que da valor a dichos actos, siendo que la posterior transferencia realizada a su vinculada del exterior (bajo la modalidad propuesta del mandato, según lo establecido en el contrato) implica vender los bienes al mismo precio de su adquisición (foja 4292). De esta manera, se evidencia que los actos de negociación con los proveedores nacionales, a efectos de lograr un precio de adquisición más bajo en beneficio de su empresa vinculada, frente a un encargo simple de adquisición, no son compatibles con la figura del mandato retribuidos con una comisión mercantil.

Que de la revisión de los correos proporcionados por la recurrente en la etapa de reclamación (fojas 9755 a 9757, 9795 a 9798, 9841 a 9844 y 20196 a 10315) se observa que la recurrente envía a su vinculada no domiciliada las ofertas recibidas de los proveedores nacionales, adjuntando además las condiciones a negociar con estos, así como informa las propuestas de los competidores (con el objetivo de mejorar sus propuestas y hacerlas más atractivas); de esta manera, resaltan las acciones de la recurrente en las negociaciones presentando los términos o condiciones que le ayudaron para tal fin. De esta manera, se observa que el inicio de la propuesta o negociación es de la recurrente, no evidenciándose un encargo específico de para cada adquisición, lo cual no es consistente con la figura del mandato con retribución de comisión mercantil. Por el contrario, de los correos enviados cursados entre la recurrente y su parte vinculada, se observa únicamente la realización de coordinaciones de las variables de los precios a proponer y/o aceptar a los productores mineros y el ejercicio de control por parte de la matriz para autorizarlas, buscando que estos precios de compra sean los más bajos posible, pues estos serán el mismo valor al cual le serán vendidos por la recurrente.

Que de los "Bill of Lading" o conocimientos de embarque adjuntados por la recurrente durante el proceso de fiscalización, como prueba de la real exportación de los concentrados adquiridos, se observa que ello no configura un elemento que refuerce la tesis de la figura del mandato; por el contrario, evidencia un comportamiento de comercializador como posterior reventa de los concentrados adquiridos por la recurrente, siendo importante resaltar que las instrucciones de llenado de estas por parte de se explican en mayor medida por los destinos finales de las compras realizadas, los cuales corresponden a destinos distintos al domicilio fiscal de la parte vinculada adquirente (Suiza) (fojas 12106/reverso a 12107/reverso).

Que es importante tomar en cuenta que, a diferencia de lo señalado por la recurrente, el hecho de que sea el único cliente de la recurrente, no acredita la figura de mandato bajo la retribución de comisión mercantil pues la misma operación (esto es, venta de concentrado de mineral a su parte vinculada) fue realizada por ., en calidad de comercializador (foja 12017).

Que en esa línea, considerando que una de las características de la figura del mandatario es que el encargo sea específico, siendo obligatoria y automática la entrega del mandatario de los bienes adquiridos al



Tribunal Fiscal

Nº 05822-1-2024

mandante, es importante resaltar que la Cláusula Quinta del Contrato de Comisión Comercial, establece que las adquisiciones realizadas para la vinculada no domiciliada (en caso no pudiera adquirirla bajo la figura de distribución), podrían ser vendidas en el mercado local a otros clientes (terceros) (foja 4291), lo cual resulta inconsistente y desnaturaliza la figura del mandato.

Que por otro lado, de las verificaciones realizadas por la Administración, se observa que los fondos necesarios para la adquisición del concentrado a los proveedores nacionales, provienen de préstamos recibidos de entidades bancarias cuya garantía son los mismos inventarios adquiridos, titularidad que mantiene la recurrente hasta su posterior transferencia (foja 12007 y reverso). Ello se debe a que la recurrente, al asumir la responsabilidad de mantener el capital de trabajo para continuar su ciclo operativo, se ve obligada a tomar préstamos para adquirir la mercadería que posteriormente venderá a su vinculada del exterior, de lo que se desprende que la recurrente tomó préstamos como titular del sistema financiero a fin de apalancar su actividad.

Que al respecto, se observa de los Estados Financieros Auditados 2011 que la recurrente mantuvo \$521 millones de dólares estadounidenses como obligaciones financieras, préstamos que tomó para sostener la compraventa de minerales en el ejercicio (foja 135).

Que con relación a lo indicado por la recurrente respecto de la garantía que otorga

a los financiamientos recibidos por la recurrente y siendo que el alegato presentado sustentaría que dicha función o riesgo finalmente no es asumido por esta y por tanto no sería un argumento para calificarlo como distribuidor, es de señalar que dicha operación corresponde a una transacción separada. Cabe señalar que la operación de aval para los préstamos es realizada también para otras empresas del grupo, tal como lo señala la nota 13 de los Estados Financieros Auditados),

y otros préstamos, siendo estas empresas dedicadas a la distribución, por lo que la existencia es este aval no implica la actividad del mandato.

Que respecto de los reembolsos por diferencias en el valor de los concentrados producto del tiempo transcurrido entre la compra y posterior venta realizada por la recurrente²⁸ (referidas a la medición de los contenidos, los ajustes por medición de humedad, mermas, entre otros), así como aquellos reembolsos por diversos gastos relacionados con la ejecución del contrato incurridos por (contratación de fletes terrestres, almacenaje o depósito, análisis de leyes, seguros, entre otros)²⁹, que de acuerdo al contrato suscrito con deberían concretarse al término de cada año (foja 4291), cabe indicar que en la realidad dichos reembolsos no se dieron de esta manera, toda vez que estos no se liquidaron dentro del ejercicio, sino hasta que culminaron las facturaciones finales de compraventa, tanto con el proveedor como con el cliente vinculado. Al respecto, es importante señalar que tanto las diferencias (pérdidas globales) como los gastos incurridos por la recurrente, son riesgos relacionados al control de inventarios, los cuales, según la regulación jurídica del mandato, no deberían ser asumidos por un comisionista, sino por un distribuidor pleno. Asimismo, en el supuesto negado que se mantuviera la figura de un mandato, no se aprecia que las partes hayan acordado que por el desempeño de las funciones que dan lugar a los referidos reembolsos, se reconozcan intereses legales desde el día que fueron efectuados y sean indemnizados por cualquier daño o perjuicio sufrido por la recurrente en el desarrollo de sus funciones.

Que de lo señalado en el considerando anterior se advierte que una situación en la que el mandatario tenga que afrontar riesgos o pérdidas no reembolsadas oportunamente o sin los intereses legales correspondientes, desnaturaliza la figura aplicada de un contrato de mandato, lo cual ocurre en el presente caso, tal como se ha descrito.

Que en cuanto a la retribución que recibe la recurrente por las operaciones ejecutadas cabe indicar que es

²⁸ Según la Cláusula 5.3 del Contrato de Comisión Mercantil, y reconocen que las características de los concentrados pueden variar entre el momento de adquisición por parte de la recurrente y el momento de transferencia a la parte vinculada, situación en la cual las partes acuerdan que siempre asumirá cualquier pérdida de la recurrente pueda sufrir debido a las variaciones de los concentrados (únicamente por razones físicas).

²⁹ Tal como describe la cláusula 5.2 del contrato, según el cual la parte vinculada reconoce cualquier costo o gasto en el que hubiera incurrido esta última en la ejecución de sus servicios.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

una cantidad fija según el contrato suscrito (en 2011 fue de S/3 275 000,00), lo cual representa el 0,19% de las ventas de concentrado (foja 10443/reverso), y no un porcentaje de ventas o compras, según el caso, como es usual en este tipo de modelo de negocio³⁰ (principalmente cuando la recurrente genera las oportunidades de negocios y negocia los precios para su vinculada no domiciliada), lo cual abona a la desnaturalización del contrato bajo la figura de comisión mercantil.

Que de lo expuesto, es posible concluir que los hechos descritos, realizados por la recurrente como parte de la operación de venta de concentrado de mineral a su parte vinculada, no se sitúan en la figura del mandato sin representación ni se condicen con la naturaleza propia del contrato de comisión mercantil, suscrito con su parte vinculada.

Que en este punto, es importante revisar aquellas características más relevantes de los modelos de comisionistas y distribuidor a nivel doctrinario, con el objetivo de verificar la calificación tanto de la recurrente como del distribuidor, realizada por la Administración.

Que de acuerdo a lo publicado por Anuschka Bakker³¹, el rango de modelos de negocios va desde agentes comisionistas a distribuidores. En dicho texto, al agente comisionista y comisionista como modelos que típicamente operan como intermediarios, que no asumen titularidad de la mercadería, materia de la intermediación, tampoco toman riesgos de inventarios, ni asumen responsabilidad por la mercadería vendida y, que en caso de distribuidores clásicos, estos suelen tomar propiedad de los bienes vendidos por un corto periodo, con responsabilidades limitadas de inventario.

Que de otro lado, Nick Raby³² refiere que un comisionista no debería tomar ningún tipo de riesgo de inventarios o riesgo crediticio o de tipo de cambio y no debería tomar posesión de la mercadería materia de su contrato de comisión; indicando que es posible identificar tipos de distribuidores de acuerdo al orden creciente de las funciones que desempeñan, como el "comisionista", "El distribuidor limitado" y el "Distribuidor clásico".

Que en función de la doctrina expuesta, a continuación se presentan las principales características de los distribuidores: 1. Toman la titularidad de los bienes que posteriormente trasladará o revenderá a sus clientes; 2. Toma posesión de la mercadería y controla inventarios de existencia para la atención de sus clientes; 3. Toma riesgo de inventarios en mayor o menor medida; y 4. Generalmente asumen, entre otros, riesgos de inventario, de crédito y de tipo de cambio.

Que hasta este punto se ha verificado que, para el caso de autos, la recurrente asume la titularidad y toma posesión de la mercadería adquirida que luego es exportada (también bajo su titularidad), es responsable de su almacenamiento, controla los inventarios, pues los comercializa con su vinculada y con terceros, y toma los riesgos de inventarios relacionados, así como los de crédito y tipo de cambio.

Que si bien según señala el contrato, a través del reembolso la vinculada no domiciliada asume los riesgos de inventario y de crédito desde un punto de vista legal y económico, lo cierto es que dado que la recurrente toma la titularidad de los concentrados de mineral que van a ser comercializados, no solo a su vinculada sino también a terceras empresas independientes, es quien los afronta y quien responderá legalmente ante la ocurrencia de cualquier eventualidad frente a los proveedores o instituciones financieras (lo cual no ha sido refutado por la recurrente – foja 16901). Este hecho, desnaturaliza la figura adoptada del mandato mediante el Contrato de Comisión Mercantil, suscrito entre ambas, toda vez que la figura de comisionista no asume riesgo alguno respecto de la operación que realiza.

Que de la revisión del modelo de negocio desarrollado por _____, empresa distribuidora del Grupo que se mantuvo en funciones hasta el 2010, se observa que las funciones realizadas y riesgos asumidos por esta empresa son los mismos que los desarrollados por _____ (foja 16757).

Que en efecto, de lo verificado en los antecedentes, se evidencia un cambio en el modelo de negocio del

³⁰ Como lo expresa el texto de Fariña, Juan, "Contratos comerciales modernos" (1999) (pág. 625).

³¹ IBFD – Bakker, Anuschka. "Transfer Pricing and Business Restructuring". Chapter 2: Business Models (Año 2009).

³² PwC – Raby, Nick. "International Transfer Pricing 2013/14".



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

respecto de sus operaciones en el territorio nacional; sin embargo, no se cambia la estructura del negocio en relación a las funciones de , con relación a la adquisición y posterior reventa del concentrado respecto de las funciones de la recurrente en las mismas operaciones, así como tampoco cambia la operatividad ni dominio legal de estas, modificando únicamente el marco legal.

Que de lo expuesto, se desprende que si bien en el grupo se realizó un cambio de modelo en ejercicio de su libertad contractual y empresarial, de lo presentado se observa que dicho cambio ha sido de carácter jurídico contractual más no un cambio sustancial en las funciones realizadas por ambas partes, pues las funciones de compra, almacenaje, exportación, negociación de precios, riesgos, entre otros, realizados por la empresa , siguió realizándose a través de la recurrente , manteniendo, incluso, cierto personal dentro de la planilla desarrollando funciones similares, tal como fue observado de la revisión de la información de esta empresa incluida en el expediente (fojas 13448 a 13455).

Que por tanto, habiéndose sustentado el análisis de los hechos, contrato, doctrina, jurisprudencia, antecedentes y argumentos descritos se concluye que en las operaciones de venta de concentrado de mineral a su vinculada en el ejercicio fiscal 2011 la recurrente se ha desenvuelto como un distribuidor y no como un comisionista, con lo cual corresponde confirmar la aplicación de la Norma XVI en su primer párrafo³³ y, por tanto, aplicar las normas de precios de transferencia considerando a la recurrente como un distribuidor.

Que sobre lo afirmado por la recurrente, con relación a que la Resolución de Determinación N° debe ser revocada debido a que se sustenta en el Requerimiento N° el cual fue emitido y notificado luego de vencido el plazo de un año previsto legalmente para que la Administración solicite información y/o documentación vinculada con la aplicación de la Norma XVI, siendo que no aplica la excepción dispuesta para la norma de precios de transferencia, tal como indica el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario, cabe indicar que la recurrente respondió este requerimiento a través del escrito remitido el 14 de noviembre de 2017, en el cual señala lo siguiente: "Teniendo en cuenta los alcances del Requerimiento, en los numerales siguiente, procederemos a absolverlo enfocándonos en los aspectos que tienen relación directa con la aplicación de las normas de precios de transferencia, pues consideramos que la metodología de precios de transferencia que pretende aplicar la Administración Tributaria es incorrecta al no haber sido rigurosa en su análisis de funciones ni de riesgos, perdiendo la perspectiva de lo que exige nuestra legislación, por lo que nos compara de manera errónea con empresas que no tienen funciones ni riesgos similares a las de (...). Para demostrar lo anterior, nos pronunciaremos respecto de los siguientes temas: (i) el análisis de funciones y riesgos propuestos por la SUNAT, en base al cual dicha entidad asume erróneamente que nuestra empresa califica como un "distribuidor pleno (...)" (foja 9962). De esta manera, se advierte que la recurrente sí consideraba que este requerimiento respondía a temas relacionados a precios de transferencia. Sin perjuicio de lo anterior, es importante señalar que la Administración cuestiona las funciones realizadas por la recurrente, partiendo del análisis del contrato de Comisión Mercantil y de la sustancia económica de la operación y posteriormente, una vez que califica a la empresa como distribuidora, procede con el análisis de precios de transferencia. En consecuencia, más allá del hecho que la Norma XVI faculta a la Administración de calificar a la compañía, su uso debe entenderse como un paso previo a la aplicación de las normas de precios de transferencia, pero que está en esencia relacionado. Tanto así, que la información presentada para elaborar el análisis de comparabilidad, es de utilidad para identificar la sustancia económica de la operación. Cabe indicar que este Tribunal se ha pronunciado a través de la Resolución N° 00121-Q-2018, en la cual señala que "si bien la quejosa cita algunos párrafos (...) en los que la Administración hace referencia a la caracterización de la operación realizada por la quejosa con su vinculada, a los párrafos primero y último de la Norma XVI del Código Tributario, referida a la verdadera naturaleza del hecho imponible (...), tales hechos no implican que el requerimiento de información no esté enmarcado dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia pues, como se observa en el caso en autos, el ajuste al precio de transferencia se sustenta en la previa recalificación de la operación que es materia de análisis"; de esta manera concluye que: "se aprecia que la documentación de descargo solicitada sí se encontraría vinculada a la aplicación de las normas de precios de transferencia". Por otro lado, respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal N°

³³ Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

03500-Q-2017 de observancia obligatoria, a la que alude la recurrente, según la cual la excepción al plazo de fiscalización establecido en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario, solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia, cabe señalar que sería aplicable en este caso, por cuanto sí se solicitó información vinculada a tales normas. Por tanto, lo alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que respecto a que la resolución apelada es nula y debe dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted], porque la Administración ha excedido su facultad de reexamen al cambiar el sustento y la base legal del reparo efectuado por el área acotadora en cuanto a: 1. Que ya no se trata de un supuesto de simulación ni en fraude a la ley tributaria, sino de una simple errónea calificación jurídica; 2. Que no se considera distribuidor pleno sino comercializador; y 3. Que si bien no asume los riesgos desde un punto de vista económico, sí lo hace desde un punto de vista legal; corresponde indicar que desde la etapa de fiscalización la Administración mantiene el sustento del reparo sobre el criterio de realidad económica de los hechos aplicando el primer párrafo de la Norma XVI, en tal sentido no se aprecia el cambio del sustento y base legal del reparo en este extremo. Asimismo, respecto al cuestionamiento de que la Administración varía la calificación de [redacted] en la resolución apelada, pasando de "distribuidor" a "comercializador", debe indicarse que la Administración sí hace referencia a este término en la etapa de fiscalización. En el Resultado de Requerimiento N° [redacted] se precisa lo siguiente: "(...) La Administración parte de una premisa diferente a la del Contribuyente (para quien su actividad responde a la de un comisionista o agente de compras); así, en efecto, resulta lógico que las comparables e indicador de rentabilidad considerados por la Administración serán diferentes a las preestablecidas por la recurrente en su ETPT 2011 ya que, como se ha desarrollado en los puntos anteriores, la actividad real de la recurrente, calificada por SUNAT, corresponde a la de un distribuidor pleno o Trader/comercializador de commodities" (foja 9995/reverso). De esta manera, la Administración identifica ambos términos como similares, para efectos de su caracterización, así como del desarrollo del análisis de precios de transferencia. Esto es de conocimiento de la recurrente y lo presenta en el escrito de respuesta al Requerimiento N° [redacted] (foja 10334), cuestionando el hecho de calificar a la empresa como distribuidor pleno y no como comisionista. La Resolución de Determinación N° [redacted] ratifica lo indicado en el requerimiento enviado. Posteriormente, en la resolución apelada, la Administración indica que "efectuó el análisis funcional teniendo en cuenta que en la operación de compra y venta de concentrados minerales como su vinculada [redacted] el contribuyente se comportaba como distribuidor" (foja 16748). Sin embargo, en esta misma resolución, la Administración describe ciertas características de un comercializador: "(...) por lo que se puede afirmar que el contribuyente actuaba como comprador, asumiendo responsabilidades frente a los domiciliados proveedores, y como vendedor de concentrados de minerales, frente a su vinculada no domiciliada [redacted] que, como se ha desarrollado y analizado en el acápite previo, constituyen elementos propios -entre otros- de un comercializador" (foja 16748/reverso), en este sentido, se evidencia que la Administración utiliza ambos términos para caracterizar a la compañía como un distribuidor, utilizando el término "comercializador" como una forma de precisar actividades de compra y venta de concentrados de mineral (commodities). Esto es corroborado en el mismo documento, con miras a identificar a las empresas comparables: "Que de la descripción de las empresas comparables propuestas por el área fiscalizadora, se colige que todas operan como distribuidoras, teniendo como rubro o uno de sus rubros principales, la comercialización de commodities (materias primas)". De esta manera, se descarta lo señalado por la recurrente. Sobre la asunción de los riesgos debe indicarse que del proceso de fiscalización se ha revelado que la recurrente asume riesgos de carácter económico que no corresponden a un comisionista, siendo la parte vinculada la responsable legal de estos riesgos, según el contrato de comisión mercantil firmado entre ambas partes; posteriormente, en la resolución apelada, la Administración señala que aun cuando la parte vinculada asuma económicamente estos riesgos a través del reembolso, dado que la recurrente presenta la titularidad del concentrado de mineral (aun cuando fuera temporal), esta asume legalmente los riesgos de inventario y de crédito frente a proveedores e instituciones bancarias, de ser el caso³⁴. Por tanto, no se observa un cambio de sustento, sino una aclaración de los argumentos presentados en la fiscalización; por tanto, lo argumentado por la recurrente no resulta atendible.

³⁴ Que de lo verificado en los contratos: Contrato N° [redacted] el 10 de marzo de 2011 (fojas 9817 a 9827); Lead Concentrates Spot sale agreement (Lot 1101437) el 27 de mayo de 2011 (fojas 9792 a 9794), suscritos con terceros, se observa que la recurrente, ante cualquier litigio, controversia, disputa o reclamación, responde como titular frente a los terceros vendedores domiciliados y no como un mero comisionista.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Que con relación a que la resolución apelada es nula al amparo del artículo 109, numeral 2 del Código Tributario, debido a que no cumple con el requisito de la debida motivación previsto en el artículo 103 del referido código y los artículos 3 y 6 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que prescinde de procedimiento legalmente establecido, debe considerarse que de la revisión de los argumentos presentados y validados en líneas anteriores, se observa una motivación coherente y no aparente respecto de los argumentos presentados en la resolución de determinación.

Aplicación de las normas de Precios de Transferencia

Que en cuanto a la aplicación de las normas de precios de transferencia, la recurrente cuestiona el análisis de comparabilidad realizado por la Administración. En ese sentido, señala que este no se efectuó de conformidad con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Requerimiento N° [redacted] se tiene que la Administración comunicó a la recurrente los resultados del análisis de precios de transferencia, el cual incluye el análisis de comparabilidad, así como la identificación de empresas comparables utilizadas posteriormente para la estimación del reparo. De esta manera, válida 2 de las 6 empresas comparables identificadas en el ETPT 2011 y, a efectos de mejorar la selección de comparables con un perfil de distribuidores, agrega 4 empresas, quedando el set de comparables compuesto de la siguiente manera: 1.

y 6.

Adicionalmente presenta la definición e información financiera considerada (Anexo N° 5), así como las direcciones electrónicas de las fuentes de información (memorial anual, ente otros) de las empresas seleccionadas (Anexo N° 6).

Que del escrito relacionado la recurrente indica no estar de acuerdo con la exclusión de sus comparables incluidas en el ETPT 2011 [redacted] por pérdida operativas consecutivas y las empresas [redacted]

y

[redacted] por realizar la distribución de otros productos). Refiere que la primera presentó pérdidas, pero a nivel no operativo y por años distintos a los analizados; por otro lado, sostiene que las demás empresas no debieron ser rechazadas, toda vez que si bien existen diferencias en productos comercializados, estos no deben generar impacto en la comparabilidad de las funciones respecto de la recurrente³⁵. Por otro lado, cuestiona la inclusión de las 4 empresas comparables propuestas por la Administración, sobre las cuales no sustenta mayor análisis y se limita a señalar en líneas generales que responden al perfil de distribuidores, además de agregar información sin haberla analizado previamente. Finalmente, presenta un análisis a partir del cual excluye las comparables identificadas por la Administración.

Que en el Resultado de Requerimiento N° [redacted] la Administración presentó los argumentos de descarte de las empresas comparables incluidas en el ETPT 2011³⁶. Refiere que en el caso de [redacted]

[redacted], si se observan pérdidas operativas promedio en los ejercicios 2010 y 2011, hecho que se revela en el mismo ETPT 2011. Asimismo, ratifica el hecho de que la empresa realiza operaciones con empresas residentes en países de baja y/o nula imputación. De esta manera, descarta a dicha empresa. Por otro lado, descarta a [redacted]

[redacted] como comparable, debido a que si bien la empresa realiza actividades de comercialización de acero (razón por la cual fue elegida por la recurrente), también fabrica productos derivados de acero. En el caso de [redacted], con base en la información de [redacted], señala que la compañía importa, exporta y comercializa hierro y acero, materia prima ferrosa metales no ferrosos, maquinaria, industria de la información y productos de soldadura en todo el mundo. De esta manera, concluye que no corresponde considerarla como comparable, debido a la diversidad de productos que ofrece. Respecto a [redacted], de la información verificada en [redacted], observa que se dedica a la comercialización e importación/exportación de acero, así como también a la venta de tuberías y accesorios de acero, además de desarrollar, vender y operar parques industriales, generación de energía eléctrica y componentes de vagones de ferrocarril. En este caso, siendo que la empresa fabrica y vende un

³⁵ En este contexto, hace referencia al párrafo 3.38 de las Directrices de la OCDE sobre el análisis de comparabilidad: "La identificación de comparables potenciales se debe realizar con el objetivo de encontrar información más confiable, reconociendo que no siempre serán perfectos".

³⁶ Para lo cual verificó la información de acceso público (página web e información de la descripción de actividades indicadas por [redacted])



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

bien, señala que no asume los mismos riesgos que la recurrente y por tanto la descarta. Por otro lado, con relación a las empresas identificadas por la Administración como comparables

y , sostiene que tanto estas empresas como la compañía, realizan su actividad principal en relación con la comercialización de materia prima (commodities)³⁷ y no como sugiere la recurrente (agente de compra o comisionista).

Que con relación al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, en el cual la Administración comunica a la recurrente las conclusiones y resultados del proceso de fiscalización realizado, solicitando sus descargos u observaciones de ser el caso, esta última presentó un escrito a través del cual observa el análisis de comparabilidad realizado; en efecto, cuestiona el uso de los reportes 10-K como fuente de información, pues considera que estos contienen información limitada (no permitiendo identificar los factores que la Ley del Impuesto a la Renta contempla para el análisis de comparabilidad) y que fueron elaborados para reflejar la realidad económica de países con sistemas legales y comerciales ajenos a nuestra realidad. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05608-1-2017, a partir de la cual concluye que el análisis de comparabilidad elaborado por la Administración carece de los requisitos legalmente establecidos. Añade que este análisis es sesgado, al considerar que la recurrente realiza actividades como distribuidor pleno, sin considerar los términos contractuales y las estrategias de negocios que caracterizan a un comisionista en interés ajeno como es el caso de la recurrente.

Que la Administración emitió el Resultado de Requerimiento N° en el cual sostiene que los informes 10-K son documentos que contienen información relativa al desempeño financiero, así como a la performance general de las compañías listadas. Precisa que estos informes no tienen un propósito en especial (tributario, comercial u algún otro), sino que su existencia tiene por objetivo brindar información detallada y fidedigna del mercado. Revela que dentro de la documentación solicitada con el objetivo de sustentar el análisis de precios de transferencia realizado la recurrente presentó esta información, así como las memorias anuales, entre otra documentación de sustento. Cuestiona que la recurrente no explique los criterios de comparabilidad que pretende refutar, toda vez que las compañías comparables consideradas en el set de comparables propuestos inicialmente en su ETPT 2011, correspondían de modo general a compañías comercializadoras, en respuesta a la real actividad de , por lo que fueron consideradas también por la Administración. Concluye que ninguna de las comparables seleccionadas por la recurrente y presentadas en el ETPT 2011 corresponden a la actividad como comisionista.

Que posteriormente, en la etapa de reclamación, la recurrente cuestiona que la Administración no cumplió con evaluar todos los parámetros establecidos en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar las condiciones y circunstancias económicas de la compañía, limitándose a realizar un sesgado análisis financiero de funciones, activos y riesgos, desconociendo los términos contractuales y estrategias de negocios de la recurrente. En ese sentido, considera que solo a partir de estos parámetros podrá determinar si las empresas comparables presentan las mismas condiciones y circunstancias económicas. En ese sentido, cuestiona que la Administración prescinda del contrato de Comisión Mercantil y del modelo de negocios que la recurrente y su parte vinculada adoptaron y lo declara simulado, cuando dicha facultad no le ha sido concedida en la Ley del Impuesto a la Renta para realizar su análisis ni se encuentra dentro de las normas que regulan los precios de transferencia. Por tanto, considera arbitrario y subjetivo el análisis de comparabilidad que sustenta el reparo, al no encontrar todos los elementos dispuestos por el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Por otro lado, con relación a la selección de las comparables, cuestiona que la Administración no acredite un riguroso análisis de comparabilidad con empresas u operaciones que se desarrollen bajo términos y parámetros similares, según lo indicado en el artículo 32-A de la Ley. En primer lugar, cuestiona la elección de las 4 empresas comparables identificadas por la Administración; al respecto, indica que solo se le proporcionó los Estados Financieros de estas empresas y una breve descripción de cada una, no existiendo un análisis minucioso de selección de comparables a pesar de ser ella quien tiene la carga de la prueba; asimismo, sostiene que la Administración no puede justificar su elección con base en el análisis detallado en el ETPT 2011, siendo ella quien debe presentar un análisis propio. Adicionalmente, cuestiona el uso de comparables extranjeras, dado que reflejan la realidad económica de países con sistemas legales y comerciales distintos al peruano, obtenidos de bases

³⁷ Información verificada por la Administración, de los extractos de las memorias y/o reportes anuales de las empresas comparables.



Tribunal Fiscal

Nº 05822-1-2024

de datos extranjeras limitadas (OneSource). Sobre la limitación de la información necesaria para el análisis, sostiene que la Administración admite que los reportes en los cuales basa su análisis contienen únicamente información financiera, con lo cual no se contaría con información suficiente para realizar un análisis completo. En efecto, refiere que para su análisis únicamente se basó en ciertos aspectos financieros obtenidos de los reportes 10-K, dejando de lado lo señalado en la norma de precios de transferencia. Finalmente, cuestiona el análisis realizado por la Administración, el cual se basa en supuestos más no lo que legalmente está detallado en el contrato.

Que de lo observado se tiene que la recurrente cuestiona el análisis de comparabilidad realizado por la Administración, toda vez que, según señala, esta no realizó un análisis adecuado para aceptar o rechazar a una empresa como comparable.

Que según el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las transacciones realizadas con una parte vinculada son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad y/o que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el citado inciso d) precisa que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios y ampliación del mercado, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que este inciso agrega que cuando para efectos de determinar transacciones comparables no se cuente con información disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo realizar ajustes para reflejar las diferencias en el mercado.

Que el artículo 110 del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la ley, se tendrá en cuenta los siguientes elementos o circunstancias: 1. Las características de las operaciones (tratándose de operaciones que impliquen la enajenación, arrendamiento o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangible, señala las características físicas, calidad y disponibilidad del bien y volumen de la oferta), 2. Las funciones o actividades económicas, 3. Términos contractuales, 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros, y 5 Estrategias de negocios.

Que de otro lado, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE en julio de 2010³⁸, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al análisis de comparabilidad, indican que (párrafo 1.33): *"La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias. Para determinar el grado de comparabilidad y qué ajustes*

³⁸ En adelante Directrices de la OCDE o "Directrices".



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

son precisos para lograrla, es necesario comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales”.

Que dichas Directrices mencionan que (párrafo 1.34): “Las empresas independientes, al evaluar las condiciones de una posible operación, las comparan con otras opciones disponibles de modo realista y sólo participarán en ella si no ven una alternativa claramente más atractiva. (...) Este punto es relevante en la cuestión de la comparabilidad ya que las empresas independientes, a la hora de valorarlas, tendrán normalmente en cuenta cualquier diferencia con trascendencia económica que se aprecie entre las opciones disponibles de modo realista (tales como diferencias en el grado de riesgo u otros factores de comparabilidad que se mencionan más adelante). Por tanto, cuando se proceda a las comparaciones que implica la aplicación del principio de plena competencia, las administraciones tributarias deberán tener en cuenta también estas diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las situaciones comparadas y cuáles son los ajustes que pueden resultar necesarios para lograrla”. Añaden tales Directrices (párrafo 1.35) que: “Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas entre sí, atienden a cualquier diferencia que pudiera afectar a su valor de manera significativa. Por tanto (...) el método de precio libre comparable, compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar, con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado en caso de haber optado por una operación ofrecida en el mercado como alternativa a la operación vinculada. Sin embargo, si todas las características de las operaciones no vinculadas que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes no son comparables, el método pierde fiabilidad como sustitutivo de una operación de plena competencia”.

Que indican dichas Directrices que (párrafo 1.36): “(...) al efectuar la comparación se debe tener en cuenta las diferencias significativas entre las operaciones o entre las empresas comparadas. Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características o “factores de comparabilidad” que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen (...)”.

Que el párrafo 1.37, con relación a los factores de comparabilidad, señala que: “la importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado”.

Que sobre los referidos factores, estas Directrices de la OCDE indican en el párrafo 1.38 lo siguiente: “(...) En el marco de un ejercicio comparativo, el examen de los cinco factores es, en esencia, doble, dado que implica el análisis de los factores que inciden en las operaciones vinculadas del contribuyente y el de los factores que afectan a las operaciones no vinculadas. Tanto la naturaleza de la operación vinculada como el método de determinación de precios de transferencia adoptado (...) deben tenerse en cuenta al evaluar la importancia relativa de la información de la que se carezca sobre posibles comparables, que será distinta en función del caso. La información sobre las características del producto puede revestir mayor importancia si el método aplicado es el del precio libre comparable que si se trata del método del margen neto operacional. Si cabe suponer razonablemente que la diferencia no ajustada no va a afectar significativamente a la comparabilidad, la operación en cuestión realizada en el mercado libre no debe rechazarse como comparable potencial, aunque no se disponga de alguna información.”.

Que sobre el análisis funcional el párrafo 1.42 de las Directrices de la OCDE precisan que “Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. A estos efectos, puede resultar útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente. También será relevante concretar los derechos y las obligaciones jurídicas del contribuyente en el ejercicio de sus funciones.”



Tribunal Fiscal

Nº 05822-1-2024

Que sobre el factor "Características de los bienes o de los servicios" refieren las citadas Directrices que (párrafo 1.40): *"Dependiendo del método de determinación de precios de transferencia debe concedérsele mayor o menor importancia a este factor. Entre los métodos descritos (...), la exigencia de comparabilidad de los bienes y servicios es más estricta para el método de precio libre comparable. Conforme a este método, toda diferencia significativa en las características de los bienes y de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste (...) Las diferencias en las características de los servicios tiene también menos incidencia en el caso de los métodos basados en el resultado que en los métodos tradicionales".* Adicionalmente, el párrafo 1.41 de estas Directrices, precisan que *"Se ha observado en la práctica que el análisis de comparabilidad para los métodos basados en los indicadores de beneficios netos o brutos suele hacer más hincapié en las similitudes de las funciones que en las de los productos. Dependiendo de los hechos y circunstancias del caso, puede aceptarse la ampliación del ámbito de comparabilidad para incluir operaciones no vinculadas relacionadas con productos diferentes, pero en las que se desarrollan funciones similares. No obstante, la aceptación de este criterio depende del efecto que provoquen las diferencias en la fiabilidad de la comparación y de si se dispone o no de más datos fiables. Antes de ampliar la búsqueda para incluir un mayor número de operaciones no vinculadas potencialmente comparables por razón del desarrollo de funciones similares, debe considerarse si es probable que tales operaciones constituyan comparables fiables para la operación vinculada".*

Que en cuanto al factor "Cláusulas contractuales" las referidas Directrices anotan que (párrafo 1.52): *"En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En ese sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional (...)"*.

Que sobre las "Circunstancias económicas" las Directrices de la OCDE mencionan en el párrafo 1.55: *"Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados. (...) Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc."*.

Que con referencia a las "Estrategias empresariales", estas Directrices indican (párrafo 1.59): *"Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias empresariales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes"*.

Que en relación al desarrollo de un análisis de comparabilidad, las anotadas Directrices señalan que (párrafo 3.1): *"Por definición, una comparación implica la consideración de dos elementos: la operación vinculada objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituye solamente una parte del análisis de comparabilidad que no debe confundirse con el análisis en sí, ni desvincularse de él. La búsqueda de información sobre operaciones no vinculadas potencialmente comparables y el proceso de identificación de comparables depende del análisis previo de las operaciones vinculadas que realiza el contribuyente y de los factores de comparabilidad pertinentes. (...) Un criterio metodológico coherente debe garantizar una cierta continuidad o establecer los vínculos dentro de todo un proceso analítico, permitiendo así mantener una relación constante entre las distintas etapas: desde el análisis preliminar de las condiciones de la operación vinculada, hasta la selección del método de determinación de los precios de transferencia, pasando por la*



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

identificación de comparables potenciales para llegar finalmente a una conclusión sobre si las operaciones vinculadas objeto de estudio son compatibles con el principio de plena competencia".

Que respecto a la determinación del valor de mercado, el numeral 5.14 refiere que "Los contribuyentes deben admitir que, sin perjuicio de las limitaciones en materia de requerimiento de documentación, la administración tributaria tendrá que llegar a concretar un precio de transferencia de plena competencia aun cuando la información disponible sea incompleta. Como consecuencia, el contribuyente debe tener en cuenta que la conservación de archivos y la presentación voluntaria de documentos aumentan la credibilidad de su valoración de los precios de transferencia. Así será tanto en los casos muy obvios como en los complejos pero, cuanto más complicado e inusual sea, mayor importancia tendrá la documentación".

Que para el caso en autos, siendo el MNT el método seleccionado por la recurrente (el cual no fue cuestionado por la Administración), corresponde identificar las funciones, activos y riesgos, tomando en cuenta el set de comparables considerado para la estimación del reparo.

Que al respecto, corresponde indicar que, de la búsqueda realizada por la Administración, identifica a las empresas _____ y _____ (incluidas en el ETPT 2011), _____ y _____ como empresas comparables. Asimismo, descarta como comparables a las empresas _____ y _____, que la recurrente había incluido en el ETPT 2011, toda vez que su rubro no era la comercialización de commodities (fojas 11642 a 11646).

Que cabe precisar que el análisis funcional forma parte del análisis de comparabilidad a partir del cual se identifican las empresas comparables. En efecto, la norma peruana referida a precios de transferencia detalla ciertos elementos, los cuales deben tenerse en cuenta a fin de identificar potenciales comparables, tales como los especificados en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 110 de su reglamento.

Que siendo así, corresponde observar si la Administración realizó un adecuado análisis de comparabilidad para sustentar el reparo, para lo cual se debe verificar el análisis funcional (funciones, activos y riesgos) tanto de la parte analizada como de las empresas comparables, en tal sentido, debía evaluar las características de la operación, las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado y las estrategias de negocios, tal como lo exige la normativa peruana de precios de transferencia.

Que es importante precisar que tales aspectos que fueron cuestionados por la recurrente inciden en el procedimiento seguido por la Administración para efectuar el ajuste de precios de transferencia, por lo que, de estimarse un indebido análisis de comparabilidad, ello conducirá a que se establezca que el reparo no fue debidamente formulado.

Que tal como se indicó, habiéndose definido en la sección anterior que la recurrente desarrolla actividades de distribuidor pleno, la Administración concluye que las empresas _____ y _____ (empresas incluidas en el ETPT 2011), _____ y _____ son las empresas comparables, con base en las cuales se estima el reparo en aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que en cuanto al elemento "características de las operaciones" de la recurrente, este corresponde a aquellas características que definen la naturaleza particular de las operaciones analizadas, la cual se basa en las funciones que desarrolla la compañía; en este caso, se observa que las características identificadas por la Administración durante el proceso de fiscalización estuvieron relacionadas a la compra y venta de concentrados de mineral y metales, con lo cual descartó ciertas comparables cuyo rubro no era la comercialización de commodities incluidas inicialmente en el ETPT 2011³⁹ (fojas 11642 a 11646).

Que en cuanto a las funciones, activos y riesgos de la recurrente, la Administración presentó información

³⁹ Se trata de las empresas _____ ; _____ y _____ .



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

funcional relacionada a su caracterización como distribuidor. De esta manera, en la sección de análisis económico (la descripción presentada en las fojas 11345 y reverso) detalla los hechos que evidencian la actividad de la compañía; esto es, 1. Operatividad de Glencore – Compra y venta de concentrado de mineral; 2. Sistema de Costos utilizado por el contribuyente; 3. Beneficios del contribuyente en su calidad de propietario de las existencias; 4. Contabilidad de las operaciones de ; 5. Estados financieros de (donde identifica los activos utilizados); y 6. Estructura de su organigrama. Con base en esta información se tiene que la recurrente se caracteriza como distribuidor, toda vez que tiene por función principal la compra y venta de concentrado de minerales y metales; riesgo crediticio e inventarios (existencias) y tiene como activo principal las existencias, información que se confirma en la resolución apelada (fojas 16747/reverso y 16748).

Que respecto al elemento "Términos contractuales" pactado por la recurrente, debe considerarse que en el presente caso resulta irrelevante su evaluación, toda vez que en los hechos la compañía no realizó actividades de comisionista sino de distribuidor, siendo que en el mismo sentido se pronuncia la Administración (foja 16746), por lo tanto, en este caso, no corresponde su análisis y, en consecuencia, la búsqueda realizada fue de empresas comparables que realizaran, a su vez, funciones de un distribuidor.

Que sobre los elementos "circunstancias económicas o de mercado" y "Estrategias de negocios" de la recurrente, no se advierte que la Administración realizara el análisis de estos elementos toda vez que, señala, ambos estuvieron dirigidos a sustentar las actividades de la compañía como comisionista. En ese sentido, dado que la Administración caracteriza a la compañía como distribuidor, prescinde de su análisis en la medida que no se cuenta con información fiable que respalde las conclusiones que pudieran obtenerse de su revisión (foja 16746/reverso).

Que por otro lado, respecto de las funciones, activos y riesgo de las empresas comparables, se tiene que la Administración presentó, tanto en el proceso de fiscalización (fojas 9978/reverso a 9992) como en la resolución de determinación (fojas 16746 y 16746/reverso), únicamente el análisis de las funciones desarrolladas por cada una de las potenciales empresas comparables, según la fuente de información disponible en ese momento (Descripción obtenida de la base de datos Bloomberg, reporte 10-K y Memorias anuales de estas empresas). De esta manera, tanto para el descarte de 4 de las 6 empresas incluidas en el ETPT 2011, como la identificación de 4 nuevas comparables, la Administración se basó en la descripción obtenida de la documentación señalada en cuanto al análisis de las funciones, no observándose mayor análisis de los activos o riesgos asumidos por estas empresas con relación a las actividades que realizan (fojas 11330 a 11342). A partir del limitado análisis presentado por la Administración, la recurrente aduce en la reclamación que esta realizó un análisis de comparabilidad arbitrario y subjetivo, al no considerar todos los elementos dispuestos en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 11785). Asimismo, de la revisión de los argumentos presentados por la Administración en la resolución apelada se observa que esta presentó nuevamente la definición de las empresas, no habiendo identificado los activos y riesgos relacionados a la actividad que sustenta la comparabilidad de las empresas seleccionadas para este fin.

Que de esta manera, no se observa mayor análisis de los activos utilizados o riesgos asumidos por las empresas comparables con relación a las actividades que realizan, para lo cual debió basarse en la información incluida en las memorias anuales, así como en los estados financieros incluidos en el expediente (fojas 10056 a 10214), tal como lo hizo para determinar la actividad funcional de cada una (foja 11332/reverso).

Que al respecto, tal como se señaló anteriormente, el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece los elementos que deben tomarse en cuenta para reflejar en mayor medida la realidad económica de las transacciones comparables, siendo estas las características de las operaciones, las funciones, activos y riesgos de las partes, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios.

Que sobre a la verificación de los elementos de comparabilidad para llevar a cabo un adecuado análisis, este Tribunal se ha manifestado en las Resolución N° 05608-1-2017, entre otras, en las cuales se establece que la Administración debe verificar los parámetros antes citados para determinar si una empresa puede ser calificada como comparable.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

Que de lo observado se tiene que la Administración realizó un análisis de comparabilidad incompleto ya que únicamente efectuó el análisis de las funciones desarrolladas por cada una de las potenciales empresas comparables, no habiendo efectuado mayor análisis de los activos utilizados o riesgos asumidos por las mismas, lo que correspondía a fin de sustentar debidamente su análisis, por tanto, no se observa que la Administración hubiera realizado el análisis de los activos y riesgos de las empresas comparables, de manera que no es posible concluir que esta hubiera realizado un análisis de comparabilidad completo.

Que conforme a lo expuesto, se concluye que no está acreditado que la Administración hubiera efectuado un debido análisis de comparabilidad a efectos de establecer de manera correcta el valor de mercado de las transacciones analizadas en aplicación de las normas de precios de transferencia, según lo indicado en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento.

Que en tal sentido, esta instancia no puede validar el rango intercuartil elaborado por la Administración con las empresas propuestas como comparables, en virtud del cual estableció que las operaciones observadas no se concertaron a valores de mercado y que, por lo tanto, correspondía que se efectuase el ajuste del valor de tales operaciones a la mediana del indicado rango.

Que en este orden de ideas, el reparo por ajuste de precios de transferencia a las operaciones relacionadas a la compra y venta de concentrados de mineral y metales, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien es cierto existen limitaciones de información para realizar los análisis detallados por la norma, tal como lo resalta el párrafo 1.13 de las Directrices de la OCDE⁴⁰ y es señalado por la Administración en la resolución de determinación (foja 16745), cabe indicar que ello no ocurrió en el caso de autos, dado que de la revisión de la documentación incluida en el expediente, se observa que sí hubiera sido posible realizar el análisis de los activos y riesgos que determinaron la comparabilidad de las empresas identificadas como tales, basándose en la información de la compañía incluida en las memorias anuales, así como en los estados financieros que obran en autos, no habiendo presentado la Administración mayores argumentos respecto del análisis de los activos utilizados y riesgos asumidos por las empresas comparables durante el proceso de fiscalización ni en la etapa de reclamación, como sí lo hizo en el caso de las funciones.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos señalados por la recurrente.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que la Administración notificó a la recurrente la Resolución de Determinación N° _____ por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 11120 a 11251), al reparar la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente a precios de transferencia por ajuste a valor de mercado de la exportación de concentrado de mineral a su vinculada por S/182 279 493,00, señala como base legal el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 13-B y el inciso d) del artículo 109 de su reglamento, concluye que la contribuyente se encuentra afecta a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el referido ajuste y establece una omisión de S/7 473 459,00.

Que al respecto, de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, para efecto del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la Tercera Categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° _____ se advierte que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% por considerar que correspondía aplicarla al haber efectuado un reparo por ajuste de precios de transferencia, contenido en la Resolución de Determinación

⁴⁰ Versión 2010.



Tribunal Fiscal

N° 05822-1-2024

N° . En efecto, como se aprecia de dicho anexo, la Administración sustenta su reparo señalando lo siguiente: "Por lo tanto, el ajuste por precios de transferencia efectuado a las ventas de la compañía por el importe de S/182 279 493,00 se encuentra afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2009" (foja 112497reverso).

Que sin embargo, en la presente resolución se ha dejado sin efecto el reparo por precios de transferencia, en tal sentido, dado que el reparo por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se sustenta en el reparo que ha sido dejado sin efecto, corresponde resolver en el mismo sentido, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° .

Que dado el sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente en este extremo.

RESOLUCIÓN DE MULTA

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sustentándose en el reparo por precios de transferencia contenido en la Resolución de Determinación N° (fojas 11412 a 11415).

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

Que dado que la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° , que ha sido dejado sin efecto en la presente instancia, corresponde resolver en el mismo sentido, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de multa.

Que visto el sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente en este extremo.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 16983).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 13 de mayo de 2019 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y , así como la Resolución de Multa N° .

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/AA/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente