



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

EXPEDIENTES N° : 5341-2022, 10704-2022 y 10705-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de febrero de 2023

VISTAS las apelaciones interpuestas por con RUC N° , de un lado, contra la Resolución de Intendencia N° de 20 de agosto de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de febrero, junio y diciembre de 2017 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y, de otro lado, contra las Resoluciones de Intendencia N° de 30 de junio de 2022, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Intendencia N° 012-180- que a su vez declararon improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos y/o en exceso presentadas mediante Formularios 4949 N°

CONSIDERANDO:

Que al amparo del artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° 5341-2022, 10704-2022 y 10705-2022, al guardar conexión entre sí.

EXPEDIENTE N° 5341-2022¹

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 15 de octubre de 2018 (fojas 3644 a 3646, 3659 y 3660), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017², como resultado del cual emitió las resoluciones de determinación y de multa señaladas en el visto de la presente resolución y que son materia de impugnación en autos³.

Que corresponde establecer si los valores antes señalados, en los términos impugnados por la recurrente⁴, fueron emitidos con arreglo a ley.

¹ Las fojas que se mencionan en adelante corresponden al Expediente N° 5341-2022, salvo precisión distinta.

² Cabe indicar que en el ejercicio fiscalizado la recurrente tuvo la denominación social de

³ La Resolución de Intendencia N° materia de apelación en el Expediente N° 5341-2022, dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° emitida por la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero de 2017, siendo que este extremo no es impugnado por la recurrente en la presente instancia, según lo precisado en el recurso de apelación (foja 4104).

⁴ Los cuales fueron expuestos en su recurso de apelación de 16 de febrero de 2022 y escrito de alegatos de 20 de enero de 2023.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

: IMPUESTO A LA RENTA EJERCICIO 2017

Que según se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° la Administración formuló los siguientes reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 3720): 1. Ajuste de precios de transferencia relacionado a la comercialización de concentrados metálicos (S/14 843 332,00), 2. Cargos en la cuenta de ingresos (ventas y otros ingresos) no aceptados tributariamente (S/6 729 274,00), 3. Gastos de representación que no cumplen el principio de causalidad (S/990,00), 4. Exceso de gastos por servicios administrativos recibidos de empresa vinculada (S/60 729,00), 5. Gastos por provisión «finalization process november» no sustentados documentariamente (S/246 324,00), y 6. Pérdidas por instrumentos financieros que no cumplen la condición para ser considerados de cobertura (S/648 340,00).

1. Ajuste de precios de transferencia relacionado a la comercialización de concentrados metálicos

Que la recurrente alega que el ajuste de precios de transferencia con la aplicación del margen neto transaccional no resulta arreglado a ley, dado que la Administración utilizó su información financiera expresada en moneda nacional, y debió utilizar tal información expresada en su moneda funcional (dólar).

Que indica que según el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 111 y 113 de su reglamento, el análisis de precios de transferencia y, en particular, la aplicación del método del margen neto transaccional debe buscar reflejar la realidad económica de la transacción analizada, lo que se consigue con el empleo de la información financiera expresada en moneda funcional, cual es la moneda del entorno económico principal en el que opera una empresa, de acuerdo con lo regulado por la NIC 21. Invoca la Resolución N° 11932-1-2019.

Que destaca que presentó contratos de compra y de venta de concentrados de minerales, así como facturas de ventas y de compras que sustentan que el dólar es su moneda funcional, tal como fue revelado en sus estados financieros auditados, no siendo correcto la falta de sustento que se esgrime en la resolución apelada y en todo caso ello constituye un nuevo fundamento del reparo efectuado en la fiscalización, lo que infringe la facultad de reexamen prevista por el artículo 127 del Código Tributario.

Que expone que el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, invocado por la Administración, no hace mención de la moneda que se debe utilizar para la aplicación del método del margen neto transaccional, sino que establece que la obligación de determinar y pagar las obligaciones tributarias es en moneda nacional, finalidad que es distinta a la de las normas de precios de transferencia, cual es la de determinar el valor de mercado de las transacciones para fines del Impuesto a la Renta.

Que refiere que los comparables externos propuestos por la Administración no comparten su mismo rubro económico ni comparten las mismas circunstancias económicas, además que respecto de la última empresa no pudo accederse a los estados financieros auditados y la memoria anual a fin de verificar su idoneidad como comparable externo.

Que agrega que las empresas actúan como distribuidores completos y no como distribuidores clásicos o de bajo riesgo, como sostiene la Administración, lo que se advierte del nivel de rotación de sus inventarios, que evidencia que su riesgo de inventario no es de bajo nivel; asimismo, la baja rentabilidad de estas empresas no solo se debe a las funciones y riesgos propios de un distribuidor completo, sino a otros factores, como la volatilidad del precio de los bienes comercializados o las condiciones macroeconómicas del mercado en el que operan; por lo tanto, las precitadas empresas no califican como comparables idóneos.

Que anota que durante la fiscalización sustentó que no efectúa un control de calidad sobre los productos que comercializa, no cuenta con un plan de compras y ventas y tampoco asume riesgos de inventario y de tipo de cambio, al contrario de lo señalado por la Administración, por lo que realmente asumió las funciones y riesgos de un distribuidor clásico y no de uno completo, como sostiene la Administración, al no asumir el riesgo de inventario.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que considera que debe efectuarse un ajuste de inventario a las empresas a fin de assimilarlas a un distribuidor clásico o de bajo riesgo que sea comparable, habiendo sustentado durante la fiscalización la procedencia del indicado ajuste. Asimismo, la Administración aceptó como comparables a y efectuó ajustes de comparabilidad, a pesar que estas empresas realizan actividades distintas de la analizada, lo que evidencia el reconocimiento de diferencias que afectan la comparabilidad.

Que precisa que si se utiliza su información financiera expresada en moneda funcional y se considera como comparables solo a con el ajuste de inventario propuesto, la aplicación del método del margen neto transaccional revelaría que su rentabilidad se encuentra por encima del rango intercuartil y, por ende, que las operaciones observadas se concertaron por encima del valor de mercado, por lo que no procedería realizar un ajuste de precios de transferencia.

Que mediante escrito de alegatos reitera los fundamentos señalados y solicita que el reparo sea levantado.

Que la Administración señala que las operaciones de venta de concentrados de minerales realizadas por la recurrente con su parte vinculada del exterior no se encuentran a valor de mercado, de acuerdo con el análisis de precios de transferencia realizado bajo la aplicación del método del margen neto transaccional, para lo cual se consideró la información financiera de la recurrente expresada en moneda nacional y la información financiera de seis empresas independientes seleccionadas como comparables.

Que indica que si bien la NIC 21 plantea el uso de la moneda funcional, no impide que se utilice otras monedas para la presentación de los estados financieros, atendiendo a la normativa de la jurisdicción de cada empresa, siendo que en el caso peruano, según el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, todas las obligaciones tributarias, incluida la del Impuesto a la Renta vinculada a precios de transferencia, deben ser determinadas en moneda nacional, salvo excepciones en las que no se encuentra la recurrente.

Que anota que durante la fiscalización pudo verificar de los libros y registros contables en moneda nacional la información financiera de la recurrente expresada en la misma moneda, no habiendo acreditado esta que los estados financieros en moneda funcional efectivamente reflejan la realidad económica de las operaciones observadas y ni demostró que dichos estados financieros expresados en moneda nacional no eran apropiados para reflejar tal realidad.

Que menciona que según los artículos 111 y 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los estados financieros se deben preparar y presentar de acuerdo con las disposiciones legales sobre la materia y, además, para determinar los márgenes o indicadores en el ámbito del método del margen neto transaccional resulta irrelevante la moneda en que se presenta la información de las empresas comparables, no siendo necesaria su conversión a moneda nacional, lo que presupone que los estados financieros del contribuyente examinado están expresados en dicha moneda.

Que destaca que mediante el Informe N° se ha concluido que la evaluación financiera en el ámbito del método del margen neto transaccional debe realizarse sobre los estados financieros de los contribuyentes domiciliados en el país expresados en moneda nacional, debiendo efectuarse los ajustes correspondientes sobre dichos estados financieros.

Que agrega que a través de información pública extraída de la base de datos financiera seleccionó como funcionalmente comparables a las empresas luego de la evaluación de las funciones, activos y riesgos asumidos por estas. Asimismo, aceptó como comparable a la empresa propuesta por la recurrente en el reporte local del año 2017.

Que indica que las empresas se dedican a la actividad de distribución de productos metálicos, con funciones, activos y riesgos asumidos similares a la recurrente, por lo que son comparables. Asimismo, anota que se dio a conocer a la recurrente la información de traducida al español, la que fue extraída de la memoria anual del año 2017, comunicándosele también la fuente de información de acceso público para su revisión.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que refiere que un distribuidor clásico o de bajo riesgo también puede asumir riesgos similares a los de un distribuidor completo pero de manera reducida, por lo que si bien las empresas

asumieron un riesgo de inventario, este fue de bajo nivel, no encontrándose acreditado que dichas empresas asumieron las otras funciones y riesgos señalados por la recurrente (plan de compras/ventas, control de calidad y riesgo de tipo de cambio), que de ser así debe advertirse que la rentabilidad de estas empresas es baja, lo que revela que las referidas funciones y riesgos no fueron relevantes, debiendo tenerse en cuenta además que tales funciones y riesgos también fueron asumidos por la recurrente, por lo que concluye que las empresas señaladas son comparables.

Que menciona que no es fiable el ajuste de inventario propuesto por la recurrente a fin de equiparar el nivel de riesgo entre un distribuidor clásico y un distribuidor completo, ya que con dicho ajuste se lleva a cero el nivel de inventario de la recurrente, lo que implica el desconocimiento de su inventario, además que no está sustentado que existan diferencias significativas entre la recurrente y las empresas

que afecten materialmente el margen de rentabilidad a comparar, ni que el ajuste planteado mejore la comparabilidad, debiendo tenerse en cuenta que la empresa fue propuesta como comparable en el reporte local del año 2017, mientras que las otras dos fueron seleccionadas como comparables en el reporte local del año 2019.

Que según se aprecia del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada (foja 3720), la Administración efectuó un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por S/14 843 332,00, derivado de un ajuste de precios de transferencia, de conformidad con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias, señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que en el Requerimiento N° y su resultado (fojas 414 a 460), que sustentan el reparo formulado, se señala que las operaciones observadas consistieron en la comercialización de concentrados de minerales (cobre, zinc, plata y plomo) realizadas por la recurrente con su parte vinculada durante el ejercicio 2017.

Que para determinar si las operaciones observadas se encontraban a valor de mercado conforme a las normas de precios de transferencia la Administración utilizó el método del margen neto transaccional con el indicador de rentabilidad «Margen de utilidad de operación sobre costos y gastos totales» (MSCT), para lo cual consideró la información financiera segmentada de la recurrente expresada en moneda nacional, según lo informado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y los libros y registros contables llevados en tal moneda, desestimando la información financiera segmentada expresada en moneda funcional que presentó la recurrente en el reporte local⁵ y los estados financieros auditados.

Que por otra parte, la Administración descartó a las empresas comparables propuestas por la recurrente en el reporte local, con excepción de la empresa la que fue aceptada. Asimismo, incluyó en la selección de comparables a las empresas

Que sobre la base de la información financiera de la recurrente expresada en moneda nacional, la Administración estableció que su rentabilidad se hallaba debajo del rango intercuartil de las rentabilidades de las empresas seleccionadas como comparables, lo que evidenciaba que las ventas efectuadas por la recurrente a su parte vinculada no se concertaron a valores de mercado, por lo que ajustó la rentabilidad de la recurrente a la mediana del rango, con lo que determinó un ajuste de precios de transferencia de S/14 843 332,00⁶, que incrementó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que de los hechos expuestos y los argumentos de las partes, se tiene que la controversia que se plantea en esta instancia en torno al reparo formulado se contrae a establecer, primero, si resultó correcto que la Administración haya aplicado el método del margen neto transaccional sobre la base de la información financiera de la recurrente expresada en moneda nacional, en lugar de la información financiera expresada

⁵ Declaración jurada informativa que, entre otros, contiene el análisis de precios de transferencia de las transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes vinculadas.

⁶ Según lo determinado finalmente en el Resultado del Requerimiento N° (foja 754).



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

en moneda funcional y, si ello fuese así, en segundo lugar corresponderá dilucidar si califican como comparables las empresas independientes seleccionadas por la Administración.

Que en el Requerimiento N° (foja 448 y vuelta) la Administración dejó constancia de su rechazo al empleo de la moneda funcional utilizada por la recurrente para el análisis de precios de transferencia de las operaciones observadas, al considerar que la información fiable que corresponde tener en cuenta para dicho análisis es la anotada en los libros y registros contables en moneda nacional y consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, no encontrándose autorizada la recurrente para llevar su contabilidad en dólares, según lo previsto por el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, por lo que, siendo que la recurrente determina su obligación tributaria del Impuesto a la Renta a partir de una contabilidad y estados financieros en moneda nacional el indicador de rentabilidad utilizado para la aplicación del método del margen neto transaccional, que incide en la determinación del aludido impuesto, también debe sustentarse en dicha contabilidad y estados financieros, haciendo hincapié en que la información financiera en moneda funcional contenida en el reporte local respecto de las operaciones observadas no se encuentra arreglado al Informe N° y que los agentes fiscalizadores no están facultados para verificar los estados financieros elaborados en moneda funcional.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 427 y vuelta) la Administración agregó que el empleo de estados financieros en moneda nacional para efectos de la aplicación del método del margen neto transaccional tiene asidero en lo dispuesto por los artículos 111 y 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Indicó que si bien la NIC 21 prevé que los estados financieros deben llevarse en moneda funcional, ello no es oponible para la determinación del Impuesto a la Renta, la que tiene en cuenta la contabilidad que los contribuyentes están obligados a llevar en moneda nacional, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario. Agregó que la recurrente no acreditó que los estados financieros en moneda funcional reflejan la realidad económica de las operaciones observadas ni que los estados financieros en moneda nacional no son apropiados para reflejar dicha realidad.

Que según el numeral 4 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, vigente en el ejercicio acotado, para los efectos de dicha ley, se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A de dicha ley.

Que la norma citada recoge en la legislación interna el principio de libre concurrencia (*arm's length*), según el cual los precios acordados en operaciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en operaciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, siendo que dicho principio tiene su regulación en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que junto con sus normas reglamentarias desarrolla el régimen de precios de transferencia.

Que el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para determinar si las transacciones entre partes vinculadas son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado.

Que el inciso e) del citado artículo 32-A de la ley dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia 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 el numeral 6 del referido inciso e) del artículo 32-A de la ley reconoce como uno de los mencionados métodos al denominado método del margen neto transaccional, que según esta norma 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.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, precisa que, para efectos del método antes señalado, los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones: (i) Utilidades entre ventas netas y (ii) Utilidades entre costos más gastos operativos.

Que habida cuenta que el método del margen neto transaccional estima el valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas utilizando el margen de utilidad neta de transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, la aplicación de dicho método requiere conocer tanto el margen de utilidad neta de la parte vinculada objeto de análisis como el margen de utilidad neta de las empresas independientes comparables, de manera que al estar dicho margen basado en variables como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros, será a partir de la información financiera de los sujetos mencionados que se podrá establecer el margen de utilidad neta que les corresponda, en función de la relación entre las variables utilizadas, esto es, el indicador de rentabilidad.

Que de acuerdo con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, siendo que, conforme con la cuarta disposición final de dicha ley, los estados financieros comprenden el balance general y el estado de ganancias y pérdidas.

Que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se ha precisado que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el precitado artículo 223 comprenden, sustancialmente, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), entre otras.

Que al respecto, la NIC 21 «Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera»⁷, señala en su párrafo 6 que dicha norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una empresa en una moneda extranjera y establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan ser calificados como conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Que el párrafo 17 de la citada NIC dispone que al preparar los estados financieros, cada empresa determinará su moneda funcional, definida en el párrafo 8 de dicha NIC como la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa.

Que el párrafo 9 de la referida NIC señala que el entorno económico principal en el que opera la empresa es, normalmente, aquél en el que esta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la empresa considerará los siguientes factores:

- (a) *La moneda: (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.*
- (b) *La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).*

Que el párrafo 10 de la precitada NIC menciona los siguientes factores que también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una empresa:

- (a) *la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).*
- (b) *la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.*

Que el párrafo 13 de la mencionada NIC indica que la moneda funcional de la empresa reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma.

Que de otro lado, el párrafo 18 de la NIC 21 permite a la empresa que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros; de esta manera, el párrafo 38 de la aludida NIC establece

⁷ Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

que la empresa puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Asimismo, el párrafo 34 de la misma NIC señala que cuando la empresa lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26, obteniendo como resultado los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional.

Que según lo expuesto, las empresas preparan y presentan sus estados financieros, que comprenden el balance general y el estado de ganancias y pérdidas, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, como la NIC 21, que establece que la moneda funcional es la que refleja el entorno económico principal en el que operan las empresas, lo que incluye a las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para ellas.

Que en tal sentido, toda vez que las normas de precios de transferencia buscan establecer que el valor de transacciones entre partes vinculadas corresponda al valor de transacciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares, la información financiera a partir de la cual se construirá el indicador de rentabilidad para la aplicación del método del margen neto transaccional deberá reflejar en mayor medida la realidad económica de las transacciones analizadas, siendo que para tal efecto resultará apropiado utilizar la información financiera que proporcionen los estados financieros expresados con la moneda funcional, al ser esta la que corresponde al entorno económico principal en el que operan las empresas.

Que a dicha conclusión abona lo indicado por el último párrafo del artículo 111 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, según el cual, tratándose de los métodos del precio de reventa, costo incrementado, partición de utilidades, residual de partición de utilidades y margen neto transaccional, descritos en los numerales 2 al 6 del inciso e) del artículo 32-A de la ley, no se requerirá conversión a moneda local a efectos de determinar los márgenes o ratios correspondientes, toda vez que dicha disposición reconoce que tales márgenes o ratios, en aplicación de los métodos mencionados, pueden obtenerse de estados financieros expresados en una moneda distinta de la moneda local.

Que en consonancia con lo expresado, el último párrafo del artículo 113 del precitado reglamento, incorporado por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, establece que, para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las NIC, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la ley, con lo cual la referida disposición reglamentaria reconoce que, en la aplicación de los métodos de precios de transferencia, los diversos conceptos contenidos en los estados financieros deben determinarse de conformidad con las NIC, las que prevén el empleo de la moneda funcional, correspondiendo agregar que la mención a «no se oponga a lo dispuesto en la ley» se refiere a que lo dispuesto en las NICs no se oponga a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo prevalecer, en tal caso, lo dispuesto de manera expresa en dicho cuerpo normativo.

Que de otro lado, según el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario⁸, invocado por la Administración, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y, en especial, deberán llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de SUNAT. Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional, salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América.

Que de la citada norma se tiene que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar sus libros y registros en castellano y expresados en moneda nacional, salvo que cumplan el supuesto de excepción que les autorice a llevar su contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. Ello tiene por

⁸ Según el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

finalidad facilitar las labores de fiscalización y determinación de la Administración, pues a partir de la información que contengan los libros y registros, expresados en moneda nacional, los contribuyentes deberán efectuar la determinación y declaración de sus obligaciones tributarias.

Que sin embargo, dicha finalidad es distinta a la que atañe a las normas de precios de transferencia, toda vez que, como normas de valor de mercado, su propósito es establecer que el valor de transacciones entre partes vinculadas corresponda al que habría sido fijado en transacciones comparables entre partes independientes, de ahí que tales normas hayan previsto que debe tenerse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones.

Que en ese sentido, en atención a dicho propósito y, en particular, para la aplicación del método del margen neto transaccional resulta apropiado utilizar la información financiera que proporcionen los estados financieros expresados en moneda funcional, toda vez que dicha moneda refleja el entorno económico principal en el que operan las empresas y es por ello que la NIC 21 requiere su empleo para la presentación de los estados financieros.

Que cabe indicar que si bien la referida NIC 21 también prevé que atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción en la que domicilia una empresa se permite que los estados financieros se presenten en una moneda que no corresponde a la moneda funcional –por lo que tratándose de empresas domiciliadas en el Perú sujetas al Código Tributario deberán llevar sus libros y registros en moneda nacional y, por ende, sus estados financieros en dicha moneda– ello no obsta para que, posteriormente, conviertan dichos estados financieros a la moneda funcional, en el caso que esta sea distinta a la moneda nacional⁹.

Que en este orden de ideas, para efectos de la aplicación del método del margen neto transaccional resulta arreglado a las normas de precios de transferencia que el indicador de rentabilidad sea determinado con información financiera extraída de estados financieros expresados en moneda funcional, lo que no está prohibido por la obligación establecida en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario. A la misma conclusión ha arribado este Tribunal en la Resolución N° 11932-1-2019.

Que sobre lo indicado por la Administración en el sentido que la información anotada en los libros y registros contables en moneda nacional –que fue consignada por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta– es la que debe tenerse en cuenta para el análisis de precios de transferencia, toda vez que no se encuentra autorizada para llevar su contabilidad en dólares de acuerdo con lo previsto por el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, cabe señalar que, de acuerdo con los fundamentos antes expuestos, la obligación dispuesta por esta norma no prohíbe el empleo de la información financiera expresada en moneda funcional para efectos del análisis de precios de transferencia y, en particular, para determinar el margen de utilidad neta que se requiere para la aplicación del método del margen neto transaccional, toda vez que como se ha indicado su finalidad es distinta a la normativa que regula la aplicación de los precios de transferencia, en la que debe prevalecer que el valor de transacciones entre partes vinculadas corresponda al que habría sido fijado en transacciones comparables entre partes independientes, para lo que debe tenerse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, lo que incluye la moneda en que se realizan estas.

Que en cuanto a que la recurrente determina su obligación tributaria del Impuesto a la Renta a partir de una contabilidad y estados financieros expresados en moneda nacional, por lo que estos deben utilizarse para la aplicación del método del margen neto transaccional, cabe reiterar que las normas de precios de transferencia prevén que el valor de mercado de transacciones entre partes vinculadas sea establecido considerando aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones (inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta), siendo que, para estos efectos, resulta apropiado utilizar la información financiera que proporcionan los estados financieros expresados en moneda funcional, ya que esta refleja el entorno económico principal en el que operan las empresas, lo que no enerva la obligación de los contribuyentes de determinar su obligación tributaria en moneda nacional, como fluye del contenido del numeral 4 del artículo 87 del precitado Código Tributario.

Que con relación a que la información financiera en moneda funcional que utilizó la recurrente en su reporte

⁹ Según ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 08512-3-2019.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

local para el análisis de precios de transferencia no se encuentra arreglado al Informe N°
cabe señalar que los informes de la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria de la SUNAT a través de los cuales la Administración adopta una posición institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias no son vinculantes para los contribuyentes ni para este Tribunal.

Que de acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, la Administración tiene la facultad de fiscalización, que incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, y, en ese sentido, se encuentra habilitada para verificar la correcta determinación del Impuesto a la Renta de cargo de los contribuyentes, lo que comprende la revisión del valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas según las normas de precios de transferencia, pudiendo, dentro de dicho ámbito, verificar la veracidad e idoneidad de la información financiera utilizada por los contribuyentes para la aplicación de los distintos métodos de valoración, por lo que no resulta correcto lo señalado por la Administración en cuanto a que los agentes fiscalizadores no pueden verificar la información que contienen estados financieros expresados en moneda funcional para efectos de comprobar la correcta aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que las referencias de la Administración a los artículos 111 y 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no respaldan su rechazo a la información financiera expresada en moneda funcional, atendiendo a lo expresado por este Tribunal en los considerandos precedentes de la presente resolución.

Que de otro lado, la Administración señaló en la resolución apelada (foja 4145) que durante la fiscalización no se pudo verificar la fiabilidad de la información financiera segmentada en moneda funcional contenida en el reporte local del ejercicio 2017 presentado por la recurrente. Así, refirió que en el Requerimiento N° se indicó que dicha información contenida en el reporte local y en los estados financieros auditados no tenía relación con la consignada en los libros y registros contables en moneda nacional, debido a que dicha información estaba en dólares. Además, mencionó que en el resultado de dicho requerimiento se indicó que la recurrente no acreditó que los estados financieros en moneda funcional reflejaban la realidad económica de las operaciones observadas ni que los estados financieros en moneda nacional no eran apropiados para reflejar dicha realidad.

Que al respecto, cabe señalar que al estar expresada en dólares (moneda funcional) la información financiera contenida en el reporte local y los estados financieros auditados de la recurrente es innegable que tal información no tuviera relación de identidad con los importes consignados en los libros y registros contables que son llevados en moneda nacional; no obstante, ello no fue óbice para que la Administración comprobase la fiabilidad de la información financiera del reporte local y los estados financieros auditados, ya que se aprecia que mediante el Punto N° 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 582/vuelta) aquélla solicitó a la recurrente la conciliación de los estados financieros auditados con la información financiera remitida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta (preparada sobre la base de los libros y registros contables en moneda nacional), detallando como mínimo las diferencias de los rubros ventas, costo de ventas, utilidad bruta y gastos operativos (datos necesarios para la aplicación del método del margen neto transaccional), dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente cumplió con lo solicitado (foja 577), no habiendo señalado con posterioridad observaciones a la conciliación antes referida, aun cuando se reservó el derecho de merituar y evaluar dicha documentación, entre otra, a fin de ejercer sus facultades de fiscalización.

Que asimismo, cabe destacar que la Administración ya había expresado en el Requerimiento N° que la decisión de la recurrente de establecer el dólar como moneda funcional no era cuestionada (foja 451/vuelta), por lo que no cabía que en el resultado de dicho requerimiento señalase que la recurrente no había acreditado que los estados financieros en moneda funcional reflejaban la realidad económica de las operaciones observadas ni que los estados financieros en moneda nacional no era apropiados para reflejar dicha realidad, aseveración que tampoco tiene asidero, ya que consta en autos que en atención al Requerimiento N° la recurrente proporcionó los contratos de compra y de venta de concentrados de minerales y las facturas emitidas respecto de dichos contratos, en los cuales se identifica al dólar como la moneda utilizada por la recurrente en su actividad principal de comercialización de concentrados de minerales y en la que se fijan los precios de los bienes comercializados, lo que evidencia que el dólar es la moneda del entorno económico principal en el que opera la recurrente e influye



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

en los precios de venta de los bienes que comercializa, por lo que se cumplen los criterios para calificar al dólar como la moneda funcional de la recurrente.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, en el caso de autos no se encuentra arreglado a ley el rechazo de la Administración al empleo de la información financiera de la recurrente expresada en moneda funcional, dado que dicha moneda refleja el entorno económico principal en el que se llevaron a cabo las operaciones observadas, por lo que resulta apropiada su utilización para efectuar el análisis de precios de transferencia de tales operaciones con la aplicación del método del margen neto transaccional.

Que en ese sentido, dado que el análisis de precios de transferencia con la aplicación del margen neto transaccional se realizó sobre la base de la información financiera de la recurrente expresada en moneda nacional, la que no refleja en mayor medida la realidad económica de las operaciones observadas, de conformidad con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que el reparo por ajuste de precios de transferencia no fue formulado con arreglo a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la Resolución de Intendencia N° _____ en este extremo.

Que estando a lo señalado, carece de relevancia entrar a dilucidar la cuestión relativa a si resultaron comparables o no las empresas independientes seleccionadas por la Administración.

Que con relación a que la falta de sustento de la moneda funcional que se menciona en la resolución apelada configura un nuevo fundamento del reparo efectuado en la fiscalización, cabe indicar que tal mención –como se ha dado cuenta en considerandos previos– fue señalada por la Administración a partir de lo que fue expresado en el Requerimiento N° _____ y su resultado, por lo que no se está ante un nuevo fundamento del reparo que hubiese excedido la facultad de reexamen que alega la recurrente.

2. Cargos en la cuenta de ingresos (ventas y otros ingresos) no aceptados tributariamente

Que la recurrente sostiene que las provisiones reversadas y observadas por la Administración se generan por la dinámica propia del negocio de comercialización de concentrados, ello en atención a las dificultades que se generan al momento de querer determinar el precio final de venta de los minerales de transacción.

Que agrega que los cargos a la cuenta 70 – Ventas efectuados el 1 de enero de 2017 se deben a los asientos 1400000004 y 1400000212 y corresponden a reversiones de ingresos contabilizados el 31 de diciembre de 2016, los que fueron gravados con el Impuesto a la Renta. Agrega que los cargos efectuados a la cuenta 70 – Ventas efectuados el 31 de diciembre de 2017 siguen la lógica anterior, con la diferencia que en el año 2017 el ajuste resultó un gasto que se deduce en el ejercicio 2017 y se grava en el 2018.

Que afirma que la actividad de comercialización de concentrados tiene dos momentos para la determinación del precio, un primer momento en el que se determina un precio provisional, de carácter no definitivo, y un segundo momento en el que se realiza la liquidación final, siendo los valores provisionales y finales en la comercialización de concentrados lo que ocasiona que reconozca al final del ejercicio una provisión de ingresos devengados por las toneladas métricas de concentrado embarcado, pero cuya liquidación final (notas de crédito o débito) aún no es emitida. Agrega que ello se ve reflejado en los contratos de compra venta de minerales, los que cuentan con cláusulas específicas referidas al pago provisional y la liquidación final. Precisa que de acuerdo con lo estipulado en los contratos de compra venta suscritos, entre ella y los proveedores y ella y su vinculada, se requiere de una facturación provisional que acompaña los embarques realizados y de manera posterior la facturación denominada «Pago final» o «Liquidación final», la que se emite teniendo como base las cantidades y cotizaciones finales de los minerales que fueron materia de transferencia, mediante la emisión de una nota de crédito o débito. Señala que siendo ello así, los valores provisionales y finales en la comercialización de concentrados son los que originan que tenga que reconocer, al final del año, una provisión por los ingresos devengados por las toneladas métricas de concentrado embarcado, pero cuya liquidación final aún no es emitida.

Que indica que para reconocer el ingreso final asociado a las toneladas métricas embarcadas realiza una redeterminación del valor de los concentrados embarcados, reconociendo una provisión, la cual puede ser de ingreso o gasto dependiendo de cada caso concreto; a ese respecto, precisa que toma como base los ingresos provenientes de todos los concentrados embarcados durante el año fiscal a los cuales les resta (i)



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

todos los costos y gastos logísticos efectivamente incurridos y vinculados con las embarcaciones del ejercicio, y (ii) el margen de ganancia, de acuerdo con las normas de precios de transferencia, al cual denomina «resultado del ejercicio», siendo que en el caso de encontrarse en una posición financiera por debajo del «resultado del ejercicio» realizaba una provisión de ingresos y si se encontraba en una posición financiera por encima de dicho resultado realizaba una provisión de gasto.

Que anota que los ingresos y costos del ejercicio fueron establecidos conforme al criterio del devengado previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que los ingresos se devengan según el incoterm pactado, de acuerdo con el criterio de la Resolución N° 14610-8-2013 y que el margen de ganancia está dado por el diferencial entre el costo de tratamiento de la compra y el de la venta.

Que señala que de los contratos suscritos con su vinculada se verifica cómo los costos de la compra del material están estrechamente relacionados con lo que vendrían a ser los costos logísticos y que estos pueden variar; añade que carece de sustento lo señalado por la Administración respecto a que los contratos celebrados únicamente establecen deducciones por gastos de tratamiento y penalidades, toda vez que el ajuste al precio consignado en los contratos es amplio y no se limita a reconocer únicamente gastos de penalidades o tratamientos. Afirma que si bien el cargo por costos de tratamiento pactado con su vinculada es fijo puede ser ajustado con la finalidad que cubra los costos logísticos y el margen que ella debe obtener, siendo que el costo de tratamiento que sí se va a mantener fijo es el pactado con el proveedor minero, el que oscila entre \$15 y \$35 por tonelada métrica seca.

Que refiere que están sustentados los ingresos, costos y margen de ganancia sobre los cuales calculó la provisión de ingresos del año 2016, habiendo revertido dicha provisión mediante un cargo a la cuenta de ingresos (materia de reparo) en el año 2017 cuando se emitieron las notas de crédito y débito amparadas en las liquidaciones finales; por otra parte, afirma que está sustentado que en el año 2017 las ventas fueron mayores que los costos y el margen de ganancia, por lo que al cierre de dicho año efectuó una provisión de gasto (cargo a la cuenta de ingresos, también materia de reparo) a fin de reflejar la ganancia real y verdadera, correspondiendo la deducción de dicha provisión en tal año y que sea gravada en el año 2018 (mediante la reversión de la provisión).

Que agrega que no procede el reparo a la cuenta de ingresos amparada en la Nota de Crédito Electrónica N° [redacted] toda vez que este documento fue emitido para anular los ingresos por servicios de administración que no fueron prestados por [redacted] quien se dedica al servicio de secado de granos de café. Invoca la Resolución N° 04211-1-2007 como sustento para la emisión de la nota de crédito.

Que por su parte, la Administración señala que si bien la recurrente indicó que a efecto de la determinación de la provisión consideró en su ecuación¹⁰ la deducción de un margen de ganancia de acuerdo con las normas de precios de transferencia, no presentó sustento alguno respecto de la aplicación de tales normas para validar dicho margen, el que tampoco se encuentra sustentado en los contratos. Agrega que de la revisión de los contratos de compra venta suscritos por la recurrente con su vinculada [redacted] no se establece margen de ganancia alguno a deducir, siendo que únicamente se establecen deducciones por concepto de gastos de tratamiento y penalidades.

Que refiere que de lo verificado advierte que la finalidad de la provisión es ajustar los resultados de las transacciones a un margen de ganancia estimado no acreditado y que las cifras consideradas para determinar la provisión no están sustentadas fehacientemente, no habiéndose acreditado que todos los ingresos y costos se encuentren devengados.

Que señala que, tal como la recurrente lo reconoce, en los contratos de compra venta se establecen dos momentos para la determinación del precio, siendo que para su determinación final se contempla que la liquidación final para cada envío del material se efectuará una vez conocidos todos los pesos, pruebas y cotizaciones finales del metal, sin embargo, que en el caso de las provisiones al 31 de diciembre de 2016 la recurrente no acreditó conocer los valores finales de las transacciones, habiendo determinado dichas provisiones en base a valores estimados respecto de los cuales no hay evidencia de que obedezcan a una

¹⁰ La que equivale a: Ingresos – costos – margen (foja 4073).



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

medición fiable a efecto de su devengo y aun cuando se considere acreditado este concluye que las provisiones se efectuaron con la finalidad de ajustar los resultados de las transacciones a un margen de ganancia no sustentado, afectando los ingresos de manera unilateral, constituyendo provisiones no admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que tal provisión (y su reversión el 1 de enero de 2017, materia de reparo) no es admitida para fines tributarios.

Que indica respecto de la provisión del 31 de diciembre de 2017, también reparada, que su finalidad, al igual que en el caso de la provisión en el ejercicio 2016, fue ajustar los resultados de sus transacciones a un margen de ganancia estimado no sustentado. Añade que la recurrente no acreditó conocer los valores finales de las transacciones realizadas hasta dicha fecha a efectos de emitir la liquidación final y las notas de crédito o débito, ni demostró que el cliente hubiese objetado algún cobro en exceso y solicitado su regularización, por lo que tal provisión con cargo a los ingresos es un acto unilateral sin sustento legal.

Que señala respecto del cargo a la cuenta de ingresos amparado en la Nota de Crédito Electrónica N° materia de reparo, que la recurrente no proporcionó documentación que acredite el motivo de anulación de las facturas, como correspondencia cursada con el cliente, no siendo suficiente la alusión al giro del negocio de las partes para considerar que el servicio facturado no se prestó, más aún si no se tiene evidencia de la restitución de los montos que fueron cobrados y pagados por el cliente.

Que del punto 2 del Anexo N° 02 a la resolución de determinación impugnada (foja 3720), se aprecia que la Administración reparó los cargos efectuados en la cuenta de ingresos (ventas y otros ingresos) que disminuyeron los ingresos del ejercicio 2017 por S/6 729 274,00; señaló como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se aprecia de autos (fojas 781 y 782) los cargos materia de reparo corresponden a los siguientes:

- i) Cargos a la cuenta 70 «Ventas» el 1 de enero de 2017 por S/4 180 169,72 (\$1 244 098,50)
- ii) Cargos a la cuenta 70 «Ventas» el 31 de diciembre de 2017 por S/2 501 299,36 (\$770 816,44)
- iii) Cargo a la cuenta 75 «Otros ingresos de gestión» el 26 de junio de 2017 por S/47 805,00

- i) Cargos a la cuenta 70 «Ventas» el 1 de enero de 2017 por S/4 180 169,72 (\$1 244 098,50)**
- ii) Cargos a la cuenta 70 «Ventas» el 31 de diciembre de 2017 por S/2 501 299,36 (\$770 816,44)**

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (foja 3597) la Administración indicó a la recurrente que de la revisión de su Libro Diario Electrónico y del Balance de Comprobación observó cargos en las cuentas 70 y 75 y toda vez que las cuentas de ingresos son de naturaleza acreedora le solicitó explicar por escrito los motivos y conceptos de los cargos realizados en las cuentas detalladas en los Anexos 3 y 4, dentro de las cuales se incluyeron las siguientes:

| Periodo | Asiento | Cuenta | Fecha operación | Glosa | Importe S/ |
|---------|------------|--------|-----------------|------------------------------------|--------------|
| 201701 | 1400000004 | | 01/01/2017 | MTM METALES 31 12 2016 | 1 961 628,92 |
| 201701 | 1400000212 | | 01//01/2017 | MTM METALS 31 12 2016 AJUSTE IMPUE | 2 218 540,80 |
| 201712 | 1400001467 | | 31/12/2017 | MTM METALS PERU DICIEMBRE 2017 | 7 236 854,76 |
| 201712 | 1400001469 | | 31/12/2017 | MTM METALS PERU DICIEMBRE 2017 | 7 236 854,76 |

Que en respuesta, mediante escrito de 29 de mayo de 2019 (fojas 3571 a 3585), la recurrente proporcionó cuadros explicativos que conformaban los importes antes señalados, respecto de los cuales señaló que S/4 180 170,96 (S/1 961 628,92 más S/14 585,76 más S/2 203 955,04) correspondían al ingreso devengado en el año 2016 y gravado en el mismo año y que luego deducía en el 2017 en función a que durante dicho se emitirán las notas de crédito y/o débito finales que sustentarán dichos ingresos y/o gastos. Asimismo, respecto de los S/2 501 299,36 (S/7 236 854,76 menos S/4 735 555,400) señaló que correspondía al ingreso/gasto devengado durante el año 2017 y que se gravará/deducirá en el 2017.

Que añadió que los cuadros explicativos mostraban lo efectivamente vendido a su filial durante el



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

2016 y 2017, así como los costos asociados, soportado con documentación fidedigna, estableciendo la correlación establecida en la NIC 18 párrafo 19, presentando los comprobantes de venta y compra relacionados con los referidos cuadros.

Que mediante escrito de 30 de enero de 2022 (fojas 2814 a 2827) la recurrente reiteró lo señalado en su escrito inicial y adjuntó cuadros detallados por nave de los embarques por los años 2016 y 2017 y por los comprobantes que componían las reversas por dichos años; copia de los comprobantes relacionados al precitado cuadro, asientos contables de las ventas, provisiones y reversas (notas de crédito y débito) y muestra de un embarque completo (con copia de comprobantes de ventas y compras) por los años 2016 y 2017.

Que posteriormente, la recurrente presentó un tercer escrito, de 31 de enero de 2020 (fojas 2806 a 2813), en el que indicó que para ella el ingreso proveniente de la venta de los concentrados viene a ser la comisión que se genera por dicha venta, siendo la comisión de \$15,00 o \$35,00 por tonelada, dependiendo del contrato. Añadió que al final de cada año generaba una provisión para reflejar la ganancia realizada por la venta de los concentrados, al margen de no haber emitido al cierre de cada ejercicio la respectiva nota de crédito o débito a su filial. Asimismo, explicó su proceso de facturación de compra y venta:

- Por el lado de la compra, establecía cuándo iba a ser la fijación del precio, que por lo general se determina un mes de entrega más la cantidad de meses que se especificaba en el contrato (ejemplo: M+3, sería el tercer mes después del mes de entrega).
- En la factura provisional de entrega de la mercadería era muy probable que no contara con la cotización final, por lo que el proveedor exigía el pago de dicha entrega con base en una valorización de precio provisional, estando contempladas dichas fijaciones provisionales en las cláusulas de pagos provisionales de los contratos.
- Cuando ocurría la venta a su filial replicaba el procedimiento de compra como si fuera un espejo, aumentando los gastos logísticos y la comisión de los \$15,00 o \$35,00. También en este caso se emitía una factura de venta provisional.
- A fin de año se tenían registradas en la contabilidad todas las facturas de venta (provisionales o finales en algunos casos), notas de crédito y débito del mismo periodo y del año anterior y el costo de venta del año. Dicho costo consideraba las facturas de compras de los concentrados vendidos y todos los gastos relacionados a dichas ventas.

Que a lo expuesto agregó que «La diferencia de las ventas menos los costos y gastos y el margen de utilidad que viene a ser la comisión de los \$15,00 o \$35,00 es el producto de la provisión que se registra. En el año 2016 y 2017, las facturas de venta emitidas durante cada uno de estos periodos habían resultado mayor al costo y el margen de ganancia de cada uno de estos años, por lo que correspondía ingresar una provisión negativa a fin de poder sincerar la utilidad de la empresa por la venta de los concentrados».

Que a continuación detalló los embarques realizados hasta el 31 de diciembre de 2016 que dieron lugar a la provisión por S/4 180 170,96 y la reversión de tales embarques en 2017, así como los embarques realizados hasta el 31 de diciembre de 2017 por S/2 501 299,36 y su reversión en 2018 (fojas 2806 a 2810).

Que precisó que no se trataba de una diferencia temporal, porque de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18 tenía la obligación de registrar los ingresos provenientes de la venta de concentrados, razón por la que registra las provisiones difiriendo, únicamente, la emisión de las notas de crédito o débito.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2720/vuelta a 2731) la Administración dio cuenta de los escritos, explicaciones y documentación presentada por la recurrente y de su análisis concluyó, respecto a los cargos en la cuenta 70 efectuados el 1 de enero de 2017, entre otros, que el motivo por el que a dicha fecha realizó cargos a la cuenta de ingresos se debía a que en el ejercicio 2016 facturó un mayor monto a su cliente no domiciliado y vinculada

y que no existía una clara evidencia de que siendo las facturas canceladas por el cliente en el año 2016 se hubiera facturado un importe mayor y que se tuviera que ajustar los ingresos en el año siguiente. Agregó que la recurrente no demostró documentariamente que el cliente hubiera reclamado el mayor importe



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

facturado y hubiera solicitado su regularización. Preciso que las exportaciones se realizaron entre los meses de abril y noviembre de 2016 y las notas de crédito o débito (por los ajustes) fueron emitidas desde fines de marzo a agosto de 2017 con el concepto de «ajuste final», haciendo mención al número de la factura emitida en el 2016, no quedando demostrado fehacientemente los motivos por los cuales en el año 2017 se disminuyeron los ingresos al inicio del año, según los asientos contables señalados, por S/1 961 628,92 y S/2 218 540,80, por lo que reparó tales montos.

Que asimismo, en el caso de los cargos en la cuenta 70 efectuados el 31 de enero de 2017 reiteró las conclusiones antes señaladas e indicó que las exportaciones, en ese caso, se realizaron en el ejercicio 2017 y las notas de crédito o débito fueron emitidas de enero a diciembre de 2018, también bajo el concepto «ajuste final» haciendo mención a la factura emitida en el 2017, no quedando demostrado fehacientemente el motivo por el cual el 31 de diciembre de 2017 disminuyó los ingresos, por lo que reparó S/2 501 299,36.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 2700 a 2705/vuelta) la Administración informó a la recurrente el reparo y le solicitó explicar y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las razones por las que consideraba válido el cargo a la cuenta de ingresos reparada.

Que mediante escrito de 13 de noviembre de 2020 (foja 2661 a 2681) la recurrente explicó las provisiones y reversiones efectuadas que afectaron los resultados del ejercicio 2017, así como su negocio y la dinámica contable utilizada que dio origen a los cargos y reversiones en la cuenta de ingresos efectuadas en los años 2016 a 2018, acompañando documentación relativa a las ventas de concentrados realizadas a su cliente vinculado y las notas de crédito y débito asociadas correspondientes a los años 2016 y 2017, documentación relativa a una muestra de los costos asociados a las precitadas ventas de concentrados, contratos suscritos con los proveedores de concentrados y con su cliente vinculado (comprador de los concentrados) y archivos contenidos en un USB con el cálculo de las provisiones efectuadas en los años 2016 y 2017 y sus reversiones en los años 2017 y 2018 (fojas 799 a 2650).

Que explicó que la provisión de ingresos efectuada a finales del año en su contabilidad tuvo como objeto reconocer en los resultados del ejercicio la utilidad que se genera por sus actividades de comercialización de commodities (concentrados de zinc, plata, cobre y cátodos de cobre y plomo).

Que reiteró que en los contratos de compra venta de minerales se establecen dos momentos en la determinación del precio, uno primero en donde se determina un precio provisional y uno segundo en donde se emite la liquidación final.

Que precisó que tales valorizaciones provisionales y finales en la comercialización de concentrados es lo que genera que reconozca al final del año una provisión por los ingresos devengados por las toneladas métricas de concentrado embarcado, pero cuya liquidación final (nota de crédito o débito) aún no es emitida.

Que indicó que las provisiones las determinaba teniendo en cuenta los ingresos provenientes de los concentrados embarcados, a los que resta los costos y gastos logísticos incurridos y el margen de ganancia, obteniéndose un resultado del ejercicio, que de resultar negativo efectúa una provisión de ingresos y de resultar positivo efectúa una provisión de gasto, a fin de reflejar los ingresos reales que corresponde atribuir a cada ejercicio.

Que señaló que de acuerdo con los contratos de compra venta de mineral se aprecia que acordó transferir los riesgos y beneficios de la propiedad de los concentrados en la borda del buque (bajo el incoterm FOB), por lo que en atención al criterio del devengado, a lo señalado por el párrafo 14 de la NIC 18 y al criterio establecido en la Resolución N° 14610-8-2013, determinó los ingresos por la compra venta de los minerales considerando todas las embarcaciones realizadas durante el año en curso, determinando también los costos y gastos asociados a los concentrados embarcados durante dicho año.

Que sostuvo que el margen por las actividades de comercialización de concentrados se encuentra dado por el diferencial entre el costo de tratamiento¹¹ de la compra y de la venta; que no suele abrirse dicho

¹¹ Según explicó el costo de tratamiento es el costo del proceso de fundición y/o refinación al que debe someterse el concentrado para obtener el metal y que se descuenta de los valores pagables del concentrado.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

concepto para separar del costo de tratamiento los costos logísticos y/o el margen, pero que todos deben encontrarse remunerados en el costo de tratamiento; que en los contratos de compra venta de concentrados suscritos con su vinculada se establece que el gasto de tratamiento podría ser sujeto a ajustes; que el cargo de tratamiento pactado con su vinculada si bien es fijo puede ser ajustado para cubrir los costos logísticos y el margen que debe obtener, siendo que su margen de ganancia oscila entre \$15,00 y \$35,00 y que en la fórmula: Ingreso – Costo – Margen = Ajuste, este último es la provisión que realiza para llegar al resultado financiero que requiere para cubrir sus costos y margen.

Que asimismo efectuó las siguientes precisiones: (i) las toneladas de compra son aquellas que se usan para facturar; (ii) las toneladas de venta no pueden ser las mismas que las toneladas de compra y serán las que contienen el peso del mineral en el puerto; (iii) se está frente a un material sujeto a factores como frío, calor, humedad, entre otros, que modifican su peso; y (iv) el material que adquiere a un peso determinado no podrá tener un peso similar al momento de su venta.

Que a continuación dio un ejemplo de ajuste de los costos para la emisión de las notas de crédito y débito, en el caso de la embarcación tal como se muestra a continuación:

| Material Año | Embarque | Alocación | Contrato | Tonelada comprada | Montos estimados al 31.12.2016 | | Margen ¹² | Ajuste | Tonelada venta | Total según factura de venta |
|-----------------|----------|-----------|----------|----------------------|-----------------------------------|--------------------|----------------------|-------------|-------------------|------------------------------------|
| | | | | | Monto facturado | Costo histórico | | | | |
| Cobre 2016 | | CC6032A | | 384,54 | 328 295,81 | 576 517,68 | 5 768,14 | 253 990,02 | 773,83 | 595 048,98 |
| Cobre 2016 | | CC6142 | | 380,38 | 266 753,17 | | 5 705,77 | -261 047,40 | | |
| | | | | | | | | -7 057,38 | | |

*Montos expresados en dólares

Que indicó que a partir de lo observado en el cuadro, determinó que respecto al embarque el costo histórico ascendió a \$576 517,68 y que a ese momento ya había determinado un primer ajuste de \$7 057,38.

Que en un segundo momento determinó el costo sustentado en comprobantes de pago (conforme al detalle consignado en su escrito) del mismo embarque y que estableció que este ascendió a \$560 748,09 y que al considerar únicamente el costo sustentado en comprobantes de pago tenía un ajuste final de \$22 826,98 sobre la provisión referida a la anotada embarcación:

| |
|---|
| VENTA COSTO MARGEN AJUSTE \$595 048,98 - \$560 748,09 - \$11 473,91 = \$22 826,98 |
|---|

Que concluyó que «...en la medida que el ajuste determina un monto menor de ingresos que debieron ser reconocidos en el 2016, corresponde disminuir el ingreso provisionado en tal ejercicio, lo cual se deberá plasmar [...] con la emisión de la nota de crédito correspondiente. En efecto, para reducir el ingreso provisionado en exceso en el 2016 la Compañía procedió a emitir una la [sic] Nota de Crédito relacionado al embarque

Que con base en el referido ejemplo consignó en cuadros el detalle de la determinación de la provisión efectuada en el 2016, así como las reversiones como consecuencia de las notas de débito y crédito vinculadas a dichas operaciones, realizando similar determinación en el caso de la reversión de la provisión realizada el 1 de enero de 2017 (cargos a la cuenta 70 efectuadas al 31 de diciembre de 2017).

Que finalmente señaló que la provisión efectuada al 31 de diciembre de 2016 por \$1 244 098,16 (S/4 180 169,72) correspondía a dicho ejercicio en la medida que fue determinada con base en un ajuste de los concentrados efectivamente embarcados en dicho ejercicio y, por lo tanto, solo debían afectar los

¹² La recurrente refiere en su escrito que el margen (Mark Up) pactado en dichos contratos fue de \$15,00 (foja 2671), siendo que el margen total que se muestra es el resultado de multiplicar las toneladas compradas por dicho margen.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

resultados tributarios de ejercicio 2016, por lo que la reversión de dicha provisión en el ejercicio 2017, una vez emitidas las notas de débito y/o crédito no debe afectar los resultados del 2017 porque de lo contrario se estaría tributando dos veces por la misma renta, exponiendo similar línea argumental en el caso de la provisión efectuada el 31 de diciembre de 2017, alegando que la reversión de la provisión en el ejercicio 2018, una vez emitidas las notas, no debe afectar los resultados del ejercicio 2018 porque de lo contrario se estaría deduciendo dos veces el mismo gasto.

Que mediante el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 781/vuelta a 795) la Administración dio cuenta del escrito, explicación y documentación presentada por la recurrente y de su análisis concluyó que los asientos contables por ajustes a los ingresos realizados por la recurrente tenían un origen en las ventas y que al cierre de cada año, de acuerdo a la fórmula empleada, realiza los ajustes a los ingresos y que, a su vez, en el siguiente ejercicio gravable es anulado, siendo un acto unilateral en el que no interviene el cliente, por lo que no cumple con lo que el Impuesto a la Renta define como ingresos netos; agregó que dichos ingresos netos se pueden ajustar por devoluciones, descuentos, bonificaciones u otros conceptos similares que correspondan a las costumbres de la plaza. Señaló, además, que en cuanto al ejercicio gravable o comercial tales asientos contables abarcaban dos ejercicios pero que no deberían afectar la renta imponible de cada uno de ellos, por cuanto se trataban solo de ajustes contables no reconocidos tributariamente, siendo que para efecto tributario debían ser objeto de adiciones o deducciones para determinar la renta neta imponible. En tal sentido, reparó los cargos a la cuenta 70 por S/6 681 469,08 al no constituir operaciones con su cliente y corresponder a ajustes no sustentados.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y le otorgó un plazo para formular sus descargos al reparo bajo análisis, habiendo la recurrente indicado en su escrito de respuesta de 14 de diciembre de 2020 (foja 764) que se reafirmaba en lo señalado durante la fiscalización, no encontrándose de acuerdo con el reparo; de lo que dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento (foja 750), y mantuvo el reparo de acuerdo a los fundamentos y conclusiones comunicadas en el punto 2 del Requerimiento N°

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Señala, además, que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Asimismo, indica que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que según el artículo 57¹³ de la citada ley, a los efectos de la Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. El inciso a) de dicho artículo, modificado por Ley N° 29306, señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT dispone que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; mientras que el inciso 2.1 del numeral 2 del citado artículo establece que las notas de débito se emitirán para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros. Añade que excepcionalmente, el adquirente o usuario podrá emitir una nota de débito como documento sustentatorio de las penalidades impuestas por incumplimiento contractual del proveedor, según conste en el respectivo contrato.

¹³ De acuerdo al texto aprobado por el artículo 19 del Decreto Legislativo N° 970, vigente en el periodo acotado.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que en las Resoluciones N° 05389-8-2013 y 06366-2-2018, entre otras, se ha reconocido que en la industria de la minería las liquidaciones son documentos de carácter provisional o final, según sea el caso, y que acompañan a la factura de ventas como sustento, por lo que tratándose de ventas de concentrados de mineral se registran inicialmente por el valor de acuerdo con las liquidaciones provisionales y luego dicho monto es ajustado en el ejercicio o periodo en que se emiten las liquidaciones finales.

Que conforme se aprecia de los cuadros¹⁴ obrantes a fojas 2676 y 2665 la recurrente identificó los embarques realizados por los periodos 2016 y 2017 relacionados con las provisiones efectuadas. Asimismo, en los cuadros¹⁵ obrantes a fojas 2668 y 2665 detalló la forma en que determinó las provisiones efectuadas observadas por la Administración.

Que de los embarques que conforman las indicadas provisiones efectuadas por la recurrente, está la explicada por esta a título de ejemplo, referida al caso de la embarcación en la que el ajuste realizado (que integra el \$1 244 098,16 [S/4 180 169,72]) fue el siguiente¹⁶:

| Material/Año | Embarque | Alocación | Contrato | Tonelada comprada | Monto facturado | Costo histórico | Margen ¹⁷ | Ajuste |
|--------------|----------|-----------|----------|-------------------|-----------------|-----------------|----------------------|-------------|
| Cobre 2016 | | CC6032A | | 384,54 | 328 295,81 | 576 517,68 | 5 768,14 | 253 990,02 |
| Cobre 2016 | | CC6142 | | 380,38 | 266 753,17 | | 5 705,77 | -261 047,40 |
| | | | | | | | | -7 057,38 |

Que de la información anterior se tiene que la renta bruta resultante de la venta de concentrados en dicho caso, conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, es la siguiente:

| | |
|---|--------------|
| Total facturado al momento del embarque de los concentrados = | \$595 048,98 |
| Menos costos = | \$576 517,68 |
| Renta bruta = | \$ 18 531,30 |

Que sin embargo, dado que el margen considerado por la recurrente en dicha venta debía ascender a \$11 473,91 (\$15,00 x total de toneladas compradas: 764,92) procedió a disminuir el importe resultante entre el total facturado y los costos (\$18 531,30) realizando un ajuste ascendente a \$7 057,38 a efecto de llevar dicho resultado al importe previsto por concepto de margen, el cual supuso parte del abono (provisión) a la cuenta 70 efectuada al 31 de diciembre de 2016 por \$1 244 098,16 (S/4 180 169,72) y que fue revertida, mediante cargo a la misma cuanta, el 1 de enero de 2017.

Que tal como lo indica la recurrente, similar procedimiento aplicó a la provisión efectuada el 31 de diciembre de 2017 y revertida en el ejercicio 2018.

Que ahora bien, conforme se verifica del texto de los contratos de compra venta de concentrados suscritos con su cliente y vinculada (fojas 1666 a 2034), la recurrente acordó con esta, entre otros, los siguientes términos contractuales:

- Que la entrega del mineral sería bajo el incoterm FOB ST Callao (Salaverry en el caso del contrato P.100.00977-IC).
- Que el precio de la tonelada métrica seca de los concentrados sería la suma de los pagos menos la deducción. Fijándose distintos porcentajes de pagos en cada contrato, en función al mineral contenido en los concentrados.
- Que las deducciones correspondían a los gastos de tratamiento y refinación, estableciéndose montos fijos por dicho concepto, pactándose, no obstante, que dicho gasto de tratamiento podría variar debido a una diferencia en los costos de la ejecución de la compra del material, acordándose que si las partes

¹⁴ Señalados en la apelada a fojas 4136 y 4134.

¹⁵ Señalados en la apelada a fojas 4136/vuelta y 4134.

¹⁶ Tomado del cuadro obrante a foja 2668, recogido en la apelada a foja 4136/vuelta.

¹⁷ La recurrente refiere en su escrito que el margen (Mark Up) pactado en dichos contratos fue de \$15,00 (foja 2671), siendo que el margen total que se muestra es el resultado de multiplicar las toneladas compradas por dicho margen.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

tenían que modificar los importes del gasto de tratamiento pactado, tales cambios se realizarían directamente en la factura de entrega, sin requerirse la suscripción de documentos adicionales o alguna adenda a los contratos.

Cabe indicar que en algunos contratos se incluyeron también deducciones por concepto de penalidades.

- d) Que el pago comprendía un pago provisional –equivalente al 100% del valor estimado de cada entrega del material al momento de la carga, contra la presentación de la documentación indicada (conocimiento de embarque, liquidación provisional del vendedor y certificado de peso y humedad del vendedor)– y un pago final, precisándose que la liquidación final para cada envío del material se efectuaría una vez conocidos todos los pesos, las pruebas y las cotizaciones finales del metal.
- e) Que el título de propiedad y el riesgo del material pasaría del vendedor al comprador una vez que el material pasara la borda del buque de transporte en el puerto de carga.

Que de lo expuesto se tiene que conforme a los contratos de compra venta de concentrados suscritos, los únicos conceptos acordados por las partes que afectarían el precio de los embarques de concentrados serían las deducciones por concepto de gasto de tratamiento y refinación expresamente fijados –los que, como se indica en los contratos, podrían variar en atención a una diferencia en los costos de la ejecución de la compra del material, empero que serían directamente incluidas en la factura de entrega, esto es, la factura provisional–, las penalidades y por su parte por la liquidación final que se efectuara del material una vez conocidos todos los pesos, las pruebas y las cotizaciones finales del metal.

Que sin embargo, en el presente caso los ajustes (provisiones) efectuados no provienen de los supuestos antes referidos, por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente en torno a que las provisiones reversadas y observadas por la Administración se generan por la dinámica propia del negocio de comercialización de concentrados, sino, tal como lo indica aquella, constituyen ajustes unilaterales de los resultados de las transacciones a un margen de ganancia dado, que es anulado en el siguiente ejercicio, sin que la recurrente haya sustentado el motivo de tales ajustes, más allá de indicar que se trataba de «sincerar la utilidad de la empresa por la venta de los concentrados». A ese respecto, es del caso indicar que si bien la recurrente señaló en la apelación que tomaba como base el margen de ganancia de acuerdo con las normas de precios de transferencia no ha acreditado ello en forma alguna.

Que asimismo, tampoco ha acreditado que tales ajustes, para tener efectos tributarios, respondían a devoluciones, descuentos, bonificaciones u otros conceptos similares que correspondan a las costumbres de la plaza, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que es del caso indicar, en torno a lo señalado por la recurrente respecto a que el ajuste al precio consignado en los contratos de compraventa de concentrados es amplio y no se limita a reconocer únicamente gastos de penalidades o tratamientos, que de acuerdo a lo establecido en el numeral 6.2 Deducciones de los contratos de compra venta que este solo prevé deducciones por concepto de gastos¹⁸ de tratamiento y de refinación y en algunos contratos también por penalidades, admitiéndose que el importe de dicha deducción (cuyo importe es un monto fijo) pueda variarse pero debe incluirse en la factura de la entrega, esto es la factura provisional¹⁹, siendo que, tal como se ha dado cuenta precedentemente, los ajustes por concepto de las provisiones efectuadas por la recurrente tienen lugar con posterioridad a la emisión de dichas facturas.

Que en consecuencia, corresponde mantener el reparo formulado por la Administración a los cargos a la cuenta 70 por S/6 681 469,08 al no constituir operaciones con su cliente y corresponder a ajustes no sustentados y confirmar la Resolución de Intendencia N° en tales extremos.

iii) Cargo a la Cuenta 75 «Otros ingresos de gestión» el 26 de junio de 2017 por S/47 805,00

Que conforme se aprecia del punto 5 y del Anexo 4 al Requerimiento N°

(fojas 3597 y

¹⁸ Los que fueron definidos por la recurrente como costo del proceso de fundición y/o refinación al que debe someterse el concentrado para obtener el metal y que se descuenta de los valores pagables del concentrado.

¹⁹ Tal conclusión tiene como sustento lo indicado por la recurrente en su escrito de 13 de noviembre de 2020, en el que indica que «los Contratos de compraventa suscritos por la Compañía para la adquisición y posterior venta de los minerales requieren de una facturación provisional, que acompaña los embarques realizados (mediante la emisión de una factura)» (foja 2679).



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

3592) la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito el motivo del cargo realizado en la cuenta 75 respecto del asiento 3700000012, fecha de operación 6 de junio de 2017 por S/47 805,37, precisándole que de tratarse de devoluciones debía acreditar el reingreso a almacén.

Que en respuesta, con escrito de 29 de mayo de 2019 (foja 3574) la recurrente señaló que el citado asiento correspondía a la nota de crédito emitida a

–la que, según indicó, se dedica al servicio de secado de granos de café– por facturas emitidas por ella. Añadió que no prestó servicio alguno a la referida empresa, hecho que se podía deducir considerando el tipo de operaciones que realiza ella y las que efectúa la aludida empresa y que por ello emitió la mencionada nota de crédito. Agregó que dicha operación no generó perjuicio fiscal alguno ya que si bien las facturas fueron cobradas dicho importe fue reembolsado a Invocó el criterio establecido en la Resolución N° 04211-1-2007. Asimismo, adjuntó los pagos, las facturas y la nota de crédito, así como la consulta RUC de (fojas 1957 a 1976) en donde se precisa el tipo de operación que genera la referida empresa.

Que mediante el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2719) la Administración indicó que lo presentado por la recurrente no evidenciaba lo manifestado en su escrito debido a que: (i) la nota de crédito emitida el 26 de junio de 2017 solo indica que anula las facturas por servicios de apoyo empresarial y de administración de enero a abril (las Facturas N°

más no indica el motivo de la anulación; (ii) dichas facturas habían sido canceladas por el cliente en los meses de marzo, abril y junio respectivamente, entendiéndose que cancela las facturas ante un servicio prestado; (iii) las facturas indican servicios de apoyo empresarial y servicios de administración, por lo que el argumento de que no le prestó el servicio porque el tipo de operaciones que tienen entre las dos compañías son diferentes no tiene que ver con las operaciones ordinarias de cada empresa; (iv) invoca la Resolución N° 12613-3-2015, según la cual los comprobantes de pago que contengan operaciones por servicios pueden ser anulados en forma parcial o total siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar, situación que no fue evidenciada documentalmente por la recurrente, más aún cuando los servicios fueron cancelados por el cliente. Por lo que reparó el cargo a la cuenta de ingresos por S/47 805,37.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 2701/vuelta y 2700) la Administración informó a la recurrente el reparo en cuestión y le solicitó explicar y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las razones por las que consideraba válido el cargo a la cuenta de ingresos reparada, siendo que mediante escrito de 13 de noviembre de 2020 (foja 2661) la recurrente indicó en respuesta que no tenía más por informar, de lo que dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento, manteniendo el reparo formulado.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y le otorgó un plazo para que formulara su descargo, habiendo indicado esta en el escrito de respuesta de 14 de diciembre de 2020 (foja 764) que se reafirmaba en lo señalado durante la fiscalización, no encontrándose de acuerdo con el reparo; de lo que dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento (foja 750), manteniendo el reparo de acuerdo a los fundamentos y conclusiones comunicadas en el punto 2 del Requerimiento N°

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT dispone que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

Que el numeral 22.1 del artículo 22 de la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, que crea

²⁰ Que, a su vez, reproducían los argumentos señalados en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

el sistema de emisión electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 357-2015/SUNAT, señala, entre otros, que la nota de crédito electrónica se emitirá respecto de la factura electrónica que haya sido otorgada al mismo adquirente o usuario con anterioridad, siendo de aplicación lo establecido en los incisos 1.1, 1.4 y 1.8 del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Agrega que una nota de crédito electrónica puede modificar una o más facturas electrónicas.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 06746-2-2006 y 04831-9-2012, entre otras, que los comprobantes de pago que contengan operaciones de servicios pueden ser anulados en forma parcial o total, siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar.

Que de autos se aprecia la Nota de Crédito Electrónica N° de 26 de junio de 2017 emitida por la recurrente a por «Reinv. - Servicios de Administración Enero Abril anulación por \$14 686,75 más IGV (foja 1963).

Que se aprecian también las facturas N° (fojas 1960, 1971, 1972, 1975) emitidas, la primera, por «Reinv. Out enero 2017» y las restantes por «Servicio de Apoyo Empresarial» y «Servicios de Administración» por los meses de abril y mayo.

Que además se observa que las citadas facturas fueron canceladas por el cliente (fojas 1957, 1969 y 1974).

Que si bien la recurrente ha presentado la nota de crédito con la cual pretendería sustentar la anulación de las facturas antes referidas, no ha presentado evidencia alguna que demuestre de manera fehaciente que los servicios de apoyo empresarial y de administración facturados no se llegaron a prestar, como alega aquella, no resultando suficiente lo afirmado por esta y menos aún el argumento esgrimido en el curso de la fiscalización y reiterado en sus recursos de reclamación y apelación respecto a que la anulación alegada «se podía deducir considerando el tipo de operaciones que realiza ella y las que efectúa la mencionada empresa» (servicio de secado de granos de café), habida cuenta que el ajuste de ingresos derivado de anulaciones requiere sustentarse de manera fehaciente y no inferirse; debiéndose agregar –coincidiendo con lo señalado por la Administración– que la diferencia de operaciones comerciales realizadas por la recurrente y no obsta la prestación del tipo de servicios que se habrían brindado.

Que adicionalmente, si bien el monto total pagado fue devuelto por la recurrente al cliente, según la constancia de transferencia bancaria y su registro contable que obran en autos (fojas 1962 y 1966), tal cargo por sí solo no sustenta la no prestación de los servicios.

Que en consecuencia, no encontrándose acreditado en autos que el cargo a la cuenta de ingresos por S/47 805,37 obedezca a la no prestación de los servicios consignados en las Facturas N° emitidas por la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

3. Gastos de representación que no cumplen el principio de causalidad

Que la recurrente sostiene que el gasto por prestación de servicios de cata es un gasto de representación que está sustentado con el recibo por honorarios electrónico, documento de rendición de gastos, reporte administrativo, entre otros, lo que demuestra que se incurrió en el gasto y que está vinculado con el mantenimiento de la fuente productora.

Que agrega que la inconsistencia en la fecha del recibo por honorarios y del documento de rendición de gastos no fue discutido en la fiscalización, por lo que la incorporación de tal aspecto excede la facultad de reexamen de la Administración que acarrea la nulidad de la resolución apelada.

Que la Administración señala que la documentación presentada no acredita los motivos por los cuales la recurrente incurrió en el gasto por cata de vinos ni de qué manera contribuyó al mantenimiento de la fuente productora o la generación de ingresos, por lo que no está acreditada la causalidad del gasto, advirtiendo



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

además una inconsistencia entre la fecha del recibo por honorarios (31 de enero de 2017) y del documento de rendición de gastos, que fue emitido el 30 de enero de 2017 y señala que el gasto fue incurrido el 26 de enero del mismo año.

Que según se aprecia del punto 3 del Anexo N° 02 a la resolución de determinación impugnada (foja 3720), la Administración reparó la deducción del gasto de S/990,00, de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 3 y Anexo N° 01 del Requerimiento N° y punto 1 del Requerimiento N° (fojas 2708 a 2710, 3595 y 3598), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad del gasto registrado en la Cuenta 63730001 por S/990,00 con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, dejándose constancia en los resultados de dichos requerimientos que la documentación presentada no acreditaba el gasto de representación alegado por la recurrente y, por ende, su relación de causalidad, por lo que fue reparada la deducción del gasto (fojas 2736 y 2737/vuelta y 797).

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y se le otorgó un plazo para que formule su descargo al reparo, dejándose constancia en el resultado del requerimiento que la recurrente no desvirtuó la procedencia del reparo (foja 750).

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso q) del citado artículo 37 de la ley señala que son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37 de la ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos y los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que en la Resolución N° 05295-8-2016 se ha señalado que para que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que según lo explicado por la recurrente durante la fiscalización (fojas 3579 y 3581), el gasto observado por S/990,00 correspondió a un servicio profesional independiente de servicio de cata relacionado con un gasto de representación, respecto del cual fue proporcionado el Recibo por Honorarios Electrónico N° 15 de 31 de enero de 2017, emitido por por «cata de vinos» (foja 3471); documento «Rendición de Gastos» de 30 de enero de 2017, elaborado por el gerente comercial que contiene una relación de gastos incurridos por dicha persona el 26 de enero de 2017 por un total de S/5 900,00, con motivo de una reunión de contrapartes, en la que figura un gasto de cata de vinos por S/990,00 (foja 3470); un reporte en el que figura una relación de gastos a ser reembolsados a por un total de S/22 783,00, en el que figura la rendición de gastos por S/5 900,00 (foja 3472); y un reporte del Banco de Crédito del Perú en el que figura una transferencia de dinero de S/22 783,00 desde una cuenta de la recurrente a la cuenta de (fojas 3468 a 3469).

Que de la evaluación a la documentación presentada se observa que la recurrente reembolsó a su gerente comercial un gasto de S/990,00 por concepto de cata de vinos que habría sido incurrido en una reunión de contrapartes, de la que no se tiene detalles de los que se pueda razonablemente apreciar que el gasto fue



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

incurrido con el propósito de que la recurrente sea representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos o que fue destinado a presentar una imagen suya que le permitiría mantener o mejorar su posición de mercado o que se trató de un obsequio o agasajo a clientes, por lo que no se puede afirmar que el gasto observado sea un gasto de representación y, por ende, vinculado con el mantenimiento de la fuente productora, por lo que al no estar acreditada la causalidad del gasto, procede mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que de la revisión a la Resolución de Intendencia N° se aprecia que el fundamento por el cual se mantuvo el reparo fue el mismo que el señalado durante el procedimiento de fiscalización, esto es, que la documentación presentada no acredita que el gasto observado se trató de un gasto de representación y que estuvo vinculado con el mantenimiento de la fuente productora, lo que no cambia porque además se haya dado cuenta de una inconsistencia respecto de la fecha del recibo por honorarios y las fechas consignadas en el documento «Rendición de Gastos», no siendo esta observación un nuevo motivo del reparo efectuado en la fiscalización, por lo que no cabe amparar la nulidad de la precitada resolución de intendencia que alega la recurrente.

4. Exceso de gastos por servicios administrativos recibidos de empresa vinculada

Que la recurrente sostiene que presentó en la fiscalización la documentación que sustenta que los gastos por servicios administrativos prestados por su vinculada fueron necesarios para el correcto funcionamiento y desenvolvimiento de las actividades y tareas diarias, por lo que tales gastos resultan deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que la recurrente recibió de su empresa vinculada servicios de bajo valor añadido, por los cuales pagó una contraprestación que consideró un margen de utilidad del 8% de los costos y gastos incurridos, siendo que el referido margen no puede exceder del 5%, según el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que reparó la deducción del exceso.

Que según se aprecia del punto 4 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada (foja 3720), la Administración reparó la deducción del gasto por servicios administrativos por S/60 729,00, de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 3 y Anexo N° 01 del Requerimiento N° y punto 1 del Requerimiento N° (fojas 2706 a 2708/vuelta, 3595 y 3598), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el tratamiento tributario otorgado a los gastos registrados en la Cuenta 63230031, dejándose constancia en los resultados de dichos requerimientos que de la revisión de la documentación presentada observó que tales gastos correspondían a servicios administrativos que recibió la recurrente de su empresa vinculada, los cuales califican como servicios de bajo valor añadido, habiendo sido retribuidos considerando un margen de utilidad del 8% de los costos y gastos incurridos, siendo que según el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el referido margen no puede exceder del 5%, por lo que reparó la retribución deducida como gasto que excedió el mencionado margen (fojas 796, 797/vuelta, 2735 y 2736).

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y se le otorgó un plazo para que formule su descargo al reparo, dejándose constancia en el resultado del requerimiento que la recurrente no desvirtuó la procedencia del reparo (foja 749).

Que el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Legislativo N° 1312, señala que sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por dicha ley, tratándose de transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas, el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

Que dicho inciso agrega que la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia. A tal efecto, tratándose de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder el 5% de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que el referido inciso dispone que se considera como servicios de bajo valor añadido aquellos que cumplen con las siguientes características: (i) tienen carácter auxiliar o de apoyo; (ii) no constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional, según corresponda; (iii) no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y (iv) no conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.

Que de la documentación presentada (fojas 2908 a 3386 y 3396 a 3467) se aprecia que los gastos materia de reparo están relacionados con los servicios recibidos por la recurrente de su empresa vinculada , en virtud del Contrato de Prestación de Servicios de 1 de octubre de 2015, según el cual los servicios contratados comprendieron servicios de administración, tesorería, recursos humanos y comunicaciones, finanzas y contabilidad, tecnologías de la información e impuestos (fojas 3425 a 3467), servicios que según la recurrente fueron servicios de apoyo empresarial, necesarios para el desarrollo normal del negocio (foja 3394), su correcto funcionamiento y desenvolvimiento en las actividades y tareas diarias (foja 3754), habiendo verificado la Administración que tales servicios califican como servicios de bajo valor añadido, en la medida que tuvieron carácter auxiliar o de apoyo a la actividad principal de la recurrente (comercialización de concentrados de minerales²¹), no apreciándose que dichos servicios hubiesen requerido o conducido a la creación de intangibles ni que hubiesen conllevado al proveedor a asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo o que le hubieran generado un nivel de riesgo significativo, siendo que tal calificación de los servicios no ha sido controvertida en autos.

Que según se aprecia del Anexo 2 del precitado contrato, la recurrente y su empresa vinculada acordaron que la retribución por los servicios prestados, denominada «cargo por servicio», consistiría en la suma de los costos, costos financieros netos o costos extraordinarios netos y otros desembolsos, más un margen de ganancias del 8% de los costos incurridos para la prestación de los servicios, como en efecto se aprecia que fueron facturados, cobrados y pagados los servicios prestados (fojas 3396 a 3422).

Que de acuerdo con la normativa antes citada, en el caso de transacciones entre partes vinculadas consideradas como servicios de bajo valor añadido, la deducción del costo o gasto por el servicio recibido está limitada a la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como su margen de ganancia, el cual no puede exceder el 5% de tales costos y gastos, de manera que la recurrente no podía deducir como costo o gasto la totalidad de la retribución pagada a su empresa vinculada, ya que incluyó un margen de ganancia del 8% de los costos y gastos incurridos, siendo el límite el 5%, no siendo deducible el exceso pagado por la recurrente, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que sobre los argumentos de la recurrente, cabe señalar que la deducibilidad de los gastos reparados fue analizada en virtud de lo dispuesto por el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo objetado que los servicios administrativos brindados por su empresa vinculada fueron necesarios para el funcionamiento y desenvolvimiento de sus actividades y tareas diarias.

5. Gastos por provisión «Finalization Process November» no sustentados documentariamente

Que la recurrente sostiene que el gasto reparado corresponde a una provisión comercial que tiene su origen en una deuda que tiene un tiempo mayor a un año, lo que tiene sustento en el asiento contable y los correos electrónicos presentados, por lo que al haberse acreditado el origen de la provisión, debe aceptarse la deducción del gasto.

Que la Administración señala que la recurrente presentó un asiento contable con la glosa «Finalization Process - November» y correos electrónicos en idioma inglés que no tienen traducción al castellano, siendo que tal documentación no acredita el motivo del gasto y su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que según se aprecia del punto 5 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada (foja 3720), la Administración reparó la deducción del gasto identificado con la glosa «Finalization Process

²¹ Lo que se señala en los estados financieros auditados de la recurrente (foja 701).



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

November» por S/246 320,00, de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 3 y Anexo N° 01 del Requerimiento N° y punto 1 del Requerimiento N° (fojas 2705, 2706, 3595 y 3598), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad del gasto registrado en la Cuenta 63920016 «Finalization Process November» por S/246 320,00 con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, dejándose constancia en los resultados de dichos requerimientos que la recurrente presentó un asiento contable y correos electrónicos en idioma inglés, lo que no sustentaba lo solicitado, por lo que fue reparada la deducción del gasto (fojas 796/vuelta, 2733 y 2734).

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y se le otorgó un plazo para que formule su descargo al reparo, dejándose constancia en el resultado del requerimiento que la recurrente no desvirtuó la procedencia del reparo (foja 749).

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que en la Resolución N° 07320-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que los gastos sean deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que de autos se aprecia que respecto del gasto materia de reparo la recurrente presentó copia del reporte de un asiento contable por la provisión de un gasto de S/246 320,00 con la glosa «Finalization Process - November - ...» (foja 2912); asimismo, presentó copias de impresiones de correos electrónicos con el asunto «STATUS - Finalization Process - November - Casapalca», cuyo contenido se encuentra en inglés (fojas 2908 a 2911), no contándose con traducción oficial o de perito o, en su defecto, con traducción simple suscrita por quien hubiese oficiado de traductor debidamente identificado, como disponen el 241 del Código Procesal Civil²² y el numeral 49.1.2 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS²³, lo que impide validar la afirmación de la recurrente en el sentido de que el gasto en cuestión corresponde a una «provisión comercial registrada en nuestra contabilidad por no cobranza mayor de un año» (foja 3578).

Que la documentación presentada no sustenta el gasto observado ni su relación de causalidad con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

6. Pérdidas por instrumentos financieros que no cumplen la condición para ser considerados de cobertura

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada excedió la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, toda vez que introdujo argumentos que no fueron el sustento del reparo formulado en la etapa de fiscalización, como es que la contratación de los instrumentos financieros derivados (en adelante, IFD) no se realizó en un mercado reconocido, por lo que corresponde que se declare la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo.

Que indica que está sustentado que los IFD tienen fines de cobertura para efectos del Impuesto a la Renta, pudiendo identificarse las operaciones en concreto que estuvieron cubiertas, así como la fecha de la partida cubierta y su importe.

²² Esta norma, modificada por la Ley N° 26807 (publicada el 14 de junio de 1997), señala que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito comprendido en el artículo 268, sin cuyo requisito no serán admitidos.

²³ Esta norma señala que las entidades de la administración pública están obligadas a recibir traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que agrega que en el plazo previsto en el artículo 125 del Código Tributario presentó un archivo Excel denominado "MTM LDC Metals Trading 2017" en el que lista las operaciones en IFD cuyos ingresos no fueron tomados en cuenta por la Administración durante la fiscalización, limitándose a sostener que no era posible reconocer los ingresos alegados pues no se había acreditado que los IFD celebrados tuvieran la misma finalidad que los IFD que generaron la pérdida, esto es, que no sean de cobertura, alegando, a ese respecto, que debe tenerse en cuenta que los IFD celebrados por ella ostentan la calidad de cobertura, por lo que corresponde que se reconozcan los ingresos generados por los contratos IFD y compensarlos con las pérdidas provenientes de los mismo.

Que la Administración señala que el gasto reparado está referido a cuatro operaciones de IFD, según las cartas de confirmación obrantes en autos, apreciando que dichos IFD fueron celebrados entre partes vinculadas, no habiendo demostrado la recurrente que la contratación se realizó en un mercado reconocido, por lo que tales IFD no pueden considerarse con fines de cobertura para efectos del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la recurrente tampoco cumplió con identificar los activos, bienes y obligaciones específicos que recibieron la cobertura, habiéndose hecho mención solo a la cobertura de solicitudes de devolución del saldo a favor materia del beneficio.

Que añade que la recurrente no sustentó que los ingresos que, afirma, obtuvo de los contratos de derivados celebrados en el 2016 y 2017 correspondieron a IFD sin fines de cobertura, por lo que no es posible compensar tales ingresos con la pérdida materia de reparo.

Que según se aprecia del punto 6 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada (foja 3720), la Administración reparó la pérdida tributaria por IFD por S/648 340,00, al no cumplir estos con la condición para ser considerados de cobertura, señalando como base legal, entre otros, el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se aprecia del punto 6 y el Anexo 5 al Requerimiento N° (fojas 35977vuelta y 3591) la Administración solicitó a la recurrente indicar si la pérdida por instrumentos financieros derivados contabilizados, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo 5, derivaba de instrumentos considerados de cobertura, para lo cual debía exhibir la documentación sustentatoria correspondiente, en la que se pudiera identificar cómo opera, las características del instrumento financiero, los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura y el riesgo que se buscaba eliminar, atenuar o evitar, señalando como base legal, entre otro, el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, mediante escrito de 29 de mayo de 2019 (foja 3573), la recurrente señaló que para cumplir su estrategia de gestión frente a la exposición al riesgo cambiario efectuó una cobertura a través de la toma de derivados (forwards), con el objeto de fijar el valor en dólares de una parte de las cuentas por cobrar a SUNAT, producto de la acumulación del pago del IGV en sus compras. Preciso que teniendo en cuenta que por el giro de su negocio, principalmente exportaciones, solicita la devolución en una fecha futura del saldo a favor materia de beneficio del exportador, el cual será pagado en soles, y considerando que su moneda funcional es el dólar era necesario realizar operaciones de cobertura mediante la suscripción de contratos de compra de dólares a futuro, con el objeto de minimizar las pérdidas que pudieran generarse en la atención de sus obligaciones en moneda extranjera en el 2017, remitiendo, como documentación sustentatoria, su política de cobertura, contrato marco para la realización de operaciones forward de tipo de cambio, documentación específica de cobertura, contratos N° que dieron lugar a las pérdidas, reportes contables de las cuentas 67210013 y 67210015, reportes de cálculo y control de coberturas (fojas 2748 a 2804).

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2719) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta y documentación presentada por la recurrente e indicó, entre otros, que dentro de la documentación específica de cobertura presentada se encontraban los contratos entre ella y su vinculada (empresa no domiciliada) a la que le compra dólares en la modalidad "Non Delivery Forward", señalando que según el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta los contratos de IFD con vinculadas no constituyen cobertura, añadiendo que la cobertura debe ser directa a una o unas operaciones en concreto, por lo que no correspondía coberturar solicitudes de devolución del



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

saldo a favor materia de beneficio por IGV exportador, y reparó S/648 340,38 al no estar sustentada fehacientemente la operación de cobertura.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (fojas 2697/vuelta y 2696) la Administración informó a la recurrente el reparo y le solicitó explicar y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las razones por las que consideraba válido el gasto financiero (pérdida por instrumentos financieros derivados), siendo que mediante escrito de 13 de noviembre de 2020 (foja 2660) esta indicó en respuesta que no tenía más por informar respecto al reparo bajo comentario, de lo que dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento, manteniendo el reparo formulado (foja 780).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (fojas 769 a 771), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y le otorgó un plazo para que formulara su descargo, dejando constancia en el resultado del citado requerimiento (foja 748) que de la revisión de los expedientes de respuesta de 14 de diciembre de 2020 presentados que aquella no se pronunció respecto a las pérdidas por instrumentos financieros derivados que no cumplen la condición para ser considerados de cobertura, no habiendo presentado ni proporcionado documentación sustentatoria alguna, por lo que mantuvo el reparo de acuerdo a los fundamentos y conclusiones comunicadas en el punto 3 del Requerimiento N°

Que según el inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el artículo 2 de la Ley N° 29306, los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambios, tasas de intereses o cualquier otro índice de referencia, que pueda recaer sobre: b.1. Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio. b.2. Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

Que agrega el segundo enunciado del segundo párrafo del mencionado inciso que un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos:

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

Que el precitado artículo 5-A de la ley distingue a los IFD con fines de cobertura respecto de los IFD que no cumplen con dicha finalidad y dispensa para ambos tratamientos tributarios diferenciados. Así se tiene que el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, dispone que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los dos sistemas que contempla dicho artículo, precisando que en ambos sistemas «...las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin ...».

Que conforme se aprecia del Anexo 5 al Requerimiento N° (foja 3591) las cuatro

²⁴ Que, a su vez, reproducían los argumentos señalados en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

operaciones de IFD observadas por la Administración son las siguientes:

| Asiento | Cuenta | Fecha de operación | Glosa | Importe S/ |
|--------------|----------|--------------------|---------|-------------------|
| 1400000158 | 67210013 | 20/02/2017 | FX 8227 | 199 978,53 |
| 1400000159 | 67210013 | 28/02/2017 | FX 8275 | 63 590,62 |
| 1400000300 | 67210013 | 31/03/2017 | FX 8344 | 115 247,54 |
| 1400000300 | 67210013 | 28/04/2017 | FX 8445 | 269 523,69 |
| TOTAL | | | | 648 340,38 |

Que respecto de las referidas operaciones la recurrente presentó, entre otros²⁵, las cartas de confirmación relativas a los IFD (Forwards) observados N° (fojas 2804, 2794, 2784 y 2774), en las cuales, entre otros datos, se aprecia que las citadas operaciones de forward, en la modalidad Non Delivery Forward, fueron realizadas entre (la recurrente) como comprador de moneda extranjera (dólares estadounidenses) y como vendedor de tales dólares.

Que obran en autos (fojas 674 a 707) los Estados Financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 2017 y 2016 de la recurrente, en cuya nota 1 (Constitución y actividad económica – foja 701) se indica, entre otros, que es una sociedad peruana constituida el 20 de setiembre de 2015 en Lima, Perú, que el accionista mayoritario de la compañía es Metals B.V., empresa domiciliada en Países Bajos y que la compañía mantiene importantes transacciones comerciales y no comerciales con sus entidades relacionadas, señaladas en la nota 8, siendo que en la referida nota (foja 685) se señala que dentro de las entidades relacionadas con las cuales la recurrente realizó operaciones está

Que conforme al numeral 1 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, glosado precedentemente, un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando, entre otros requisitos, se celebra entre partes independientes, lo que, conforme a lo expuesto, no se cumple en el caso de autos, por lo que se concluye que los IFDs contratados por la recurrente no cumplen con la condición de cobertura; aspecto que fue expresamente señalado por la Administración como uno de los sustentos del reparo y que no fue desvirtuado por aquella en forma alguna ni en el curso de la fiscalización ni con ocasión de sus recursos impugnativos.

Que con relación a la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación (fojas 3841 a 3897) consistente en cartas de confirmación de IFDs, reporte de operaciones, cuadro con importes mensuales y cuadros denominados «NDF USD-PEN», con los que, según la recurrente, se listan las operaciones en IFD cuyos ingresos no fueron tomados en cuenta por la Administración durante la fiscalización, se debe indicar que conforme se dio cuenta precedentemente, en relación con el presente reparo la recurrente presentó la documentación detallada en considerandos precedentes, dentro de la que no se incluye la presentada en la instancia de reclamación; siendo del caso agregar que en respuesta al punto 3 del Requerimiento N° –mediante el cual la Administración informó a la recurrente del importe y motivos del reparo a la deducción de la pérdida por instrumentos financieros derivados y le solicitó explicar y demostrar con documentación sustentatoria y fehaciente las razones por las que consideraba válido el gasto financiero contabilizado– la recurrente no presentó documentación ni sustento alguno que desvirtuara el reparo, optando por indicar que «no tenía más que informar respecto al reparo bajo comentario», siendo que en similar sentido en respuesta al Requerimiento N° con el que se le otorgó la posibilidad de formular sus descargos en relación con el reparo bajo comentario, la recurrente no formuló descargo alguno al respecto ni presentó documentación adicional a la presentada; de lo que se concluye que en la etapa de fiscalización la Administración no podía haber tomado en cuenta importe alguno vinculado a ingresos por operaciones de IFDs sin fines de cobertura, contra los cuales compensar la pérdida reparada por dichos instrumentos.

²⁵ Cabe indicar que presentó además capturas de pantalla del cálculo de los forwards, la documentación específica de los IFDs, cotizaciones de la SBS del tipo de cambio de dólares, cartas remitidas a la SUNAT comunicando la contratación de IFDs, asientos contables por el registro de los IFDs, reportes de cálculo y control de coberturas y la Política Interna del grupo LDC sobre coberturas de tipo de cambio (Fx Hedge Policy) (fojas 2748 a 2804).

²⁶ Denominación social de la recurrente en el ejercicio fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que ahora bien, de la evaluación efectuada en la presente instancia a la documentación antes detallada y atendiendo a lo señalado por la recurrente en el sentido que «debe tenerse en cuenta que los IFD celebrados por la Compañía ostentan la finalidad de cobertura» se concluye, coincidiendo con lo señalado por la Administración en la apelada, que no es posible considerar los ingresos que habría obtenido²⁷ la recurrente a efectos de su compensación con la pérdida materia de reparo, al no ser originados por IFD que tengan el mismo fin, es decir, ganancias originadas por IFD sin fines de cobertura.

Que estando a lo expuesto, resulta irrelevante pronunciarse por el segundo cuestionamiento de la Administración relativo a las operaciones objeto de cobertura.

Que en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que con relación a que la Administración en la instancia de reclamación habría modificado el fundamento del reparo, adicionando argumentos que no fueron contemplados en el Resultado del Requerimiento N° , tales como que los IFD no fueron contratados en un mercado reconocido y no contemplan un tipo de cambio pactado de conocimiento público, se debe indicar que de la revisión efectuada en la presente instancia al pronunciamiento emitido por la Administración en torno al reparo por pérdidas por instrumentos financieros derivados que no cumplen con la condición para ser considerados de cobertura, se aprecia que esta luego mencionar el reparo formulado por el área acotadora, de citar las normas legales vinculadas al reparo y efectuando un análisis de ello y de la documentación presentada por la recurrente sobre el particular señaló que «...en tal sentido, la contratación de los IFD no se celebró entre partes independientes como lo establece el numeral 1 del inciso b) del Artículo 5°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sino con la compañía vinculada ..» (foja 4129), lo que constituye exactamente el mismo fundamento del reparo señalado por el área acotadora en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2718 y 2713). Debiéndose agregar que lo señalado por la Administración a continuación –en torno a que no se sustentó que la contratación de derivados se hubiera efectuado en un mercado reconocido ni que el tipo de cambio pactado hubiera sido de conocimiento público– no modifica el fundamento del reparo antes indicado, sino se refiere a aquello que la recurrente hubiera podido acreditar (y no hizo), según el numeral 1 del inciso b) del Artículo 5-A y la segunda disposición final y transitoria de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de lograr que excepcionalmente –no obstante estar incurso en la limitación prevista en la norma del Impuesto a la Renta, respecto a instrumentos financieros derivados celebrados entre partes vinculadas– se consideren de cobertura los forwards contratados; por lo que corresponde desestimar la pretendida nulidad por cambio de fundamento.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO A DICIEMBRE DE 2017

- PAGOS A CUENTA

Que según se aprecia del Anexo 01 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 3691), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, junio y diciembre de 2017, al haber determinado ingresos no declarados (disminución de ingresos no sustentados), de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29999, vigente en los periodos fiscalizados, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a dicho artículo, para cuyo efecto se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que de la revisión al Resultado del Requerimiento N° se observa que los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, junio y diciembre de 2017 corresponden a la disminución de ingresos efectuada mediante los cargos a las Cuentas 70 y 75, los cuales fueron reparados para efectos

²⁷ Conforme a los resultados que se muestran en el cuadro obrante a foja 3855.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que en el análisis desarrollado en considerandos precedentes se ha confirmado el reparo a los cargos observados a la Cuenta 70, así como que a la disminución de ingresos efectuada mediante el cargo a la Cuenta 75.

Que en ese sentido, los cargos observados a las Cuentas 70 y 75 deben formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, junio y diciembre de 2017, correspondiendo confirmar la Resolución de Intendencia N° _____ en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° _____

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a mayo y julio a diciembre de 2017, materia de las Resoluciones de Determinación N° _____

se observa de los Anexos a dichos valores que estos no formularon reparos a la determinación efectuada por la recurrente (fojas 3690 y 3691), habiendo sido emitidos para dar fin al procedimiento de fiscalización llevado a cabo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario²⁸, por lo que al no existir cuestionamientos sobre el particular, corresponde mantener los precitados valores y confirmar la Resolución de Intendencia N° _____ en este extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° _____ IMPUESTO A LA RENTA DE FEBRERO, JUNIO Y DICIEMBRE DE 2017

- TASA ADICIONAL DEL

Que la recurrente sostiene que no procede la tasa adicional respecto del reparo por ajuste de precios de transferencia, toda vez que el cuestionamiento versa únicamente sobre el valor de mercado de las operaciones; que no se cuestiona la acreditación de los ingresos provenientes de tales operaciones; que no se verifican las condiciones previstas en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta para la aplicación de la tasa adicional; y que, en todo caso, ha quedado demostrada la improcedencia del reparo por ajuste de precios transferencia.

Que agrega que respecto de los reparos al cargo a la Cuenta 75, gastos de representación y provisión «Finalization Process November» tampoco procede la tasa adicional, ya que esta se aplica ante una disposición indirecta de renta o una distribución de dividendos; que los referidos reparos no se tratan de gastos no susceptibles de posterior control tributario, no existe controversia en cuanto al destino de los desembolsos y corresponden a operaciones fehacientes; y, en todo caso, está demostrada la improcedencia de los referidos reparos.

Que la Administración señala que en el caso de un ajuste de precios de transferencia, el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado beneficia a todos los socios o accionistas del contribuyente y por lo tanto califica como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, procediendo el ajuste secundario.

Que agrega que un gasto o costo sobrevaluado o un ingreso subvaluado implica un traslado de beneficios a otra jurisdicción, lo que califica como una disposición indirecta de renta susceptible de beneficiar a los accionistas, siendo que en el caso de autos se ha verificado que la recurrente, a través del precio de las transacciones observadas, traslada los beneficios de estas a su parte vinculada, con quien forma parte de un mismo grupo económico y tienen ambas un mismo accionista mayoritario, por lo que la disposición indirecta de renta es susceptible de beneficiar al accionista, quien al encontrarse en otra jurisdicción, impide el posterior control tributario.

Que indica que el reparo al cargo de la Cuenta 75 corresponde a la emisión de una nota de crédito emitida en favor de un cliente vinculado por la anulación de comprobantes de pago, habiéndose establecido que no está acreditado el motivo de la anulación, por lo que el cargo en cuestión implica la existencia de ingresos no declarados susceptibles de haber beneficiado a los accionistas y, por ende, corresponde la aplicación

²⁸ Dicha norma señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

de la tasa adicional.

Que menciona que el gasto de representación reparado no tiene sustento en su causalidad ni destino, al igual que gasto reparado relativo a la provisión «Finalization Process November», por lo que ambos gastos califican como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de la revisión al Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (foja 3681) se observa que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta a los reparos por: (i) Ajuste de precios de transferencia relacionado a la comercialización de concentrados metálicos (periodo diciembre de 2017), (ii) Cargos en la cuenta de ingresos (ventas y otros ingresos) no aceptados tributariamente, que comprende los cargos observados a las Cuentas 70 y 75 (periodos enero, junio y diciembre de 2017), (iii) Gastos de representación que no cumplen el principio de causalidad (periodo febrero de 2017) y (iv) Gastos por provisión «Finalization Process November» no sustentados documentariamente (periodo diciembre de 2017)²⁹.

Que en la instancia de reclamación, la Administración levantó la tasa adicional aplicada sobre el reparo a los cargos efectuados a la Cuenta 70 (enero y diciembre de 2017), por lo que este extremo no es materia de controversia³⁰.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, señala que para los efectos de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades 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.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1261, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a los efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que dicho artículo agrega que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición, 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante, 5) Gastos deducibles para la determinación del impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114 de la ley, y 6) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario³¹.

²⁹ Por error material, se hizo referencia al reparo por pérdidas por instrumentos financieros no considerados de cobertura, error que también fue advertido en la resolución apelada en la nota 31 (foja 4129/vuelta).

³⁰ Según lo precisado por la recurrente en el recurso de apelación (foja 4104).

³¹ Numerales 5 y 6 según la regulación dispuesta por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, se ha señalado que la tasa adicional se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa adicional, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina «dividendos presuntos».

Que la Resolución N° 00881-10-2016 ha indicado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la tasa adicional, pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en el caso del reparo por ajuste de precios de transferencia relacionado a la comercialización de concentrados metálicos, se observa que en el Resultado del Requerimiento N° que sustentó la aplicación de la tasa adicional, la Administración indicó que ello tiene amparo en el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el ajuste secundario que corresponde efectuar sobre el ajuste de precios de transferencia realizado a las operaciones de la recurrente con su parte vinculada, ya que por disposición de dicha norma tal ajuste configura una disposición indirecta de renta en los términos del inciso g) del artículo 24-A de dicha ley, no siendo pasible de posterior control tributario, ya que al tratarse la parte vinculada de un sujeto no domiciliado, no se puede ejercitar las potestades de determinación y cobranza de la Administración (fojas 415 a 417).

Que según el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 00656-1-2022 que lo dispuesto por el citado artículo 109 del reglamento no supone una aplicación automática de la tasa adicional prevista en el artículo 55 de la ley, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley, que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades 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.

Que lo anterior es acorde con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 11932-1-2019, que ha señalado que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que según lo indicado, la sola formulación de un reparo por ajuste de precios de transferencia no configura una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, debiendo verificarse en cada caso lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no se aprecia que haya efectuado la Administración.

Que asimismo, según lo señalado en la Resolución N° 10898-9-2019, el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se efectúa –como se verifica en autos– sobre la base de una evaluación de una operación entre partes vinculadas, a partir de la cual es posible conocer, entre otros, los sujetos intervinientes de la operación, la naturaleza de esta, las prestaciones y su valor, lo cual, según se ha precisado en la Resolución N° 00656-1-2022, descarta la imposibilidad del control posterior que aduce la Administración.

Que de lo expuesto se tiene que en el caso de autos no está sustentada la tasa adicional sobre el reparo por ajuste de precios de transferencia, aplicada mediante la Resolución de Determinación N° relativa al periodo diciembre de 2017, sin perjuicio que en la presente resolución se ha levantado dicho reparo, por lo que corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que de otro lado, en el caso del reparo al cargo efectuado a la Cuenta 75, en el análisis desarrollado en considerandos precedentes se ha establecido que no está sustentada la emisión de la nota de crédito que amparó la disminución de ingresos efectuada mediante el cargo a la precitada cuenta, por lo que se está ante un ingreso no declarado, del cual se desconoce el destino e implica la existencia de ingresos no declarados susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, no susceptibles de posterior control tributario, por lo que se encuentra acreditada la aplicación de la tasa adicional. En tal sentido, corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N° [redacted] en este extremo y mantener la Resolución de Determinación N° [redacted] relativa a la tasa adicional del periodo junio de 2017.

Que en el caso del reparo por gastos de representación que no cumplen el principio de causalidad, en la presente resolución se ha señalado que dichos gastos correspondieron a un reembolso efectuado al gerente comercial [redacted] sobre el cual no se sustentó que sea un gasto de representación como alegó la recurrente y, por ende, vinculado con el mantenimiento de la fuente productora.

Que si bien el gasto reparado no resulta deducible por no cumplir el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de que sea pasible de la aplicación de la tasa adicional se requiere que el gasto implique una disposición de rentas no susceptibles de control tributario, circunstancia que no se verifica en el presente caso, ya que se tiene identificado el destino del gasto (en favor del gerente comercial [redacted]), lo que descarta la imposibilidad del control tributario de la Administración.

Que en ese sentido, no corresponde la aplicación de la tasa adicional respecto del gasto en cuestión, por lo que procede revocar la Resolución de Intendencia N° [redacted] en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted] relativa a la tasa adicional del periodo febrero de 2017.

Que en el caso del reparo por gastos por provisión «Finalization Process November» no sustentados documentariamente, en el análisis desarrollado en considerandos precedentes se ha establecido que la recurrente no acreditó su afirmación relativa a que el gasto en cuestión se trató de una «provisión comercial registrada en nuestra contabilidad por no cobranza mayor de un año», por lo que al tratarse de una suma cargada a gastos respecto de la cual no se tiene certeza de su destino, se configura una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultando procedente la tasa adicional aplicada mediante la Resolución de Determinación N° [redacted] relativa al periodo diciembre de 2017, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N° [redacted] en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que solo se configura el dividendo presunto, refiriéndose a la tasa adicional del 5% del Impuesto a la Renta, cuando el desembolso no es acreditado fehacientemente, lo que no ocurre en los reparos por dicho concepto efectuados por la Administración, se debe señalar que tal conclusión no es acorde con el supuesto recogido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala que para los efectos de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades 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 declarados³², por lo que carece de validez su argumento.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, vigente en los periodos fiscalizados, señala que 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 les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas

³² Subrayado agregado.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

de crédito negociables u otros valores similares.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 3676, 3677 y 3679) fueron giradas por la precitada infracción y se sustentan en la determinación efectuada mediante las Resoluciones de Determinación N° referidas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y junio de 2017, las que han sido confirmadas en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las sanciones aplicadas y, en consecuencia, confirmar la Resolución de Intendencia N° en tal extremo.

Que la recurrente alega que la conducta atribuida no se encuentra tipificada como infracción, en tanto no se cumple con el requisito de dolo o intención ni con el procedimiento sancionador, invocando, además, el pronunciamiento del Poder Judicial en la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, así como el pronunciamiento de la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia en el Expediente N° 115-97; agrega que la provisión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional al restringir garantías mínimas de todo procedimiento administrativo e incorpora un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, por lo que solicita se declare la nulidad de la actuación de la Administración al pretender imponer sanciones

Que con relación a que la infracción materia de análisis no se configuró debido a no está acreditado la intencionalidad o el dolo, cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia de intencionalidad o dolo no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, siendo que respecto de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, cabe señalar que dichos pronunciamientos judiciales tienen efecto únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que sobre el cuestionamiento referido a que la multa fue impuesta sin haberse seguido el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen, de manera que al existir normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el mencionado código, no procede aplicar el procedimiento sancionador regulado en la precitada Ley del Procedimiento Administrativo General, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras.

Que además, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311³³ establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS).

Que no resulta atendible en esta instancia el cuestionamiento a la alegada inconstitucionalidad de la Quinta Disposición Complementaria Final de Decreto Legislativo N° 1311, toda vez que mediante la Sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° el Tribunal Constitucional ha establecido que en ningún caso los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alega violan la Constitución Política del Perú.

Que de otro lado, cabe señalar que en la apelación materia del Expediente N° 5341-2022 (foja 4044/vuelta), la recurrente ha solicitado la devolución de los pagos efectuados para cancelar la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación y de multa impugnadas en autos. Sobre este extremo, debe estarse

³³ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

al pronunciamiento que se emite en la presente resolución respecto de los Expedientes N° 10704-2022 y 10705-2022, según se expone a continuación.

EXPEDIENTES N° 10704-2022 Y 10705-2022

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de determinación y de multa materia de autos fueron impugnadas oportunamente, por lo que su exigibilidad, eficacia y ejecutoriedad quedó suspendida hasta que se estableciera su validez de manera definitiva. En ese sentido, la Administración no debió tener en cuenta dichos actos administrativos a fin de establecer la procedencia de las solicitudes de devolución de los pagos efectuados respecto de los mencionados actos.

Que agrega que la procedencia de las solicitudes de devolución debe estar a lo que esta instancia resuelva en el procedimiento contencioso seguido respecto de las resoluciones de determinación y de multa materia de autos.

Que la Administración señala que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas debido a que los pagos efectuados por la recurrente fueron realizados para cancelar la deuda tributaria contenida en los valores materia de autos, cuya invalidez no ha sido establecida por la autoridad competente, por lo que los pagos realizados no resultan indebidos o en exceso.

Que según el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que de autos se aprecia que mediante Formularios 4949 N° presentados el 16 de febrero de 2022, la recurrente solicitó la devolución de pagos indebidos y/o en exceso efectuados a través de Boletas de Pago 1662, respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y junio de 2017, sus multas vinculadas por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de febrero, junio y diciembre de 2017, referentes a los valores materia de autos, por los montos que se indican a continuación:

| Formulario 4949 | Boleta de Pago | Fecha de pago | Tributo/Multa pagado | Valor asociado | Monto devolución | Fojas ³⁴ | Resolución Intendencia - Devolución | Resolución de Intendencia - Reclamo |
|-----------------|----------------|---------------|-------------------------------|--------------------------------|------------------|---------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | | 13/01/21 | Pago a cuenta Renta Ene/ 2017 | Resolución de Determinación N° | S/13 503,00 | 18 y 65/vuelta | | |
| | | 13/01/21 | Pago a cuenta Renta Jun/2017 | Resolución de Determinación N° | S/93,00 | 16 y 64 | | |
| | | 13/01/21 | Multa – 178,1 ³⁵ | Resolución de Multa N° | S/19 472,00 | 14 y 66/vuelta | | |
| | | 13/01/21 | Multa – 178,1 ³⁶ | Resolución de Multa N° | S/214,00 | 12 y 65 | | |
| | | 08/09/21 | Tasa Adicional Feb/2017 | Resolución de Determinación N° | S/81,00 | 10 y 64/vuelta | | |
| | | 08/09/21 | Tasa Adicional Jun/2017 | Resolución de Determinación N° | S/3 738,00 | 8 y 63 | | |
| | | 08/09/21 | Tasa Adicional Dic/2017 | Resolución de Determinación N° | S/1 124 761,00 | 6 y 63/vuelta | | |

³⁴ Expediente N° 10704-2022.

³⁵ Multa vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2017.

³⁶ Multa vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2017.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

Que mediante las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] la Administración declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas, toda vez que consideró que los pagos realizados cancelaron la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación y de multa antes citadas, según lo establecido en la Resolución de Intendencia N° [redacted], que resolvió la reclamación contra dichos valores.

Que por los mismos motivos, las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] materia de apelación, declararon infundadas las reclamaciones contra las citadas Resoluciones de Intendencia N° [redacted].

Que sobre el particular, cabe señalar que resulta válido que la Administración, a fin de establecer la existencia de los pagos indebidos y/o en exceso solicitados por la recurrente, haya tenido en cuenta los resultados del ejercicio de su facultad de fiscalización plasmados en las resoluciones de determinación y de multa materia de autos y señalados en el cuadro anterior, toda vez que, de conformidad con el artículo 76 del Código Tributario, con dichos actos se pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de la labor de la Administración destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito (v.g. pagos indebidos o en exceso) o de la deuda tributaria.

Que asimismo, resulta arreglado a lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que la Administración haya considerado válida la existencia de la deuda tributaria establecida en las precitadas resoluciones de determinación y de multa, en tanto dichos valores no hayan sido declarados nulos o inválidos por la autoridad administrativa o jurisdiccional, manteniendo su carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Que ahora bien, cabe señalar que en la presente resolución se ha emitido pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] que resolvió la reclamación contra los valores detallados en el cuadro precedente, habiéndose dispuesto dejar sin efecto, únicamente, la Resolución de Determinación N° [redacted] y confirmar las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y las Resoluciones de Multa N° [redacted] y [redacted] por lo que corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° [redacted] en el extremo de la solicitud de devolución 4949 N° [redacted] referida a la Resolución de Determinación N° [redacted] debiendo la Administración proceder con la devolución del referido pago, con los intereses de ley.

Que asimismo, en la presente resolución se ha dispuesto reliquidar la Resolución de Determinación N° [redacted] al haberse levantado parcialmente los reparos que sustentan la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta en el periodo diciembre de 2017, siendo necesaria dicha reliquidación para establecer si el pago efectuado respecto del referido valor resulta indebido o en exceso. Por lo tanto, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° [redacted] en este extremo, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento sobre la devolución solicitada.

Que los informes orales se realizaron con la asistencia de los representantes de ambas partes, según las constancias que obran en autos (fojas 4176, 241 y 250 de los Expedientes N° 5341-2022, 10704-2022 y 10705-2022).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 5341-2022, 10704-2022 y 10705-2022.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 20 de agosto de 2021 en el extremo del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por ajuste de precios de transferencia relacionado

³⁷ Fojas 74 a 76 del Expediente N° 10704-2022 y fojas 66 a 68 y 165 a 167/vuelta del Expediente N° 10705-2022.

³⁸ Fojas 114 a 116 del Expediente N° 10704-2022 y fojas 205 a 207 del Expediente N° 10705-2022.



Tribunal Fiscal

N° 01428-1-2023

a la comercialización de concentrados metálicos, y **CONFIRMARLA** en el extremo de los demás reparos impugnados, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° **REVOCARLA** en el extremo de la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta al reparo por ajuste de precios de transferencia relacionado a la comercialización de concentrados y gastos de representación que no cumplen el principio de causalidad y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° **CONFIRMARLA** en el extremo de las Resoluciones de Determinación N°

3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2022, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, y **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2022.

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)
CHS/HV/BC/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente