



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

EXPEDIENTE N° : 14550-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de junio de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de agosto de 2015, 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 la Resolución de Determinación N° , emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio
2007, y las Resoluciones de Multa N° , giradas por las infracciones
tipificadas en el numeral 27 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que con Carta N° 100011312480-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121100000073,
notificados el 22 de febrero de 2010 (fojas 8341 a 8343 y 8376), la Administración inició un procedimiento
de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente relativas al
Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N°
y las Resoluciones de Multa N° (fojas 9314,
9316 y 9318).

Que la materia controvertida consiste en determinar si los valores citados, en los términos impugnados
por la recurrente, se encuentran arreglados a ley.

I. PRESCRIPCIÓN

Que en el escrito de alegatos presentado el 14 de junio de 2019 (foja 11329), la recurrente invocó la
prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación y de
multa cuya notificación ocurrió luego de haber transcurrido más de 4 años contados desde el año
siguiente en que la obligación tributaria resultaba exigible, esto es, 1 de enero de 2009; asimismo,
sustenta dicha pretensión en el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017.

Que estando a lo expresado, se tiene que la solicitud de prescripción está referida a la acción para exigir
el pago de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° y la
Resolución de Multa N° que corresponden al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y
la multa vinculada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de conformidad con el artículo 48° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por
Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual la prescripción puede oponerse en cualquier estado del
procedimiento administrativo o judicial, corresponde a esta instancia emitir pronunciamiento sobre la
prescripción invocada por la recurrente.

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

Que los numerales 1 y 4 del artículo 44° del citado código disponen que el término prescriptorio se
computará desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de
la declaración anual respectiva (numeral 1) y desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió
la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la

M 8 1



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

infracción (numeral 4).

Que el numeral 7 del mencionado artículo 44°, introducido por Decreto Legislativo N° 1113¹, señala que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Que el inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45° del precitado Código Tributario disponen que el plazo de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o infracción, según sea el caso, o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria o para la aplicación de las sanciones, según sea el caso; con el Decreto Legislativo N° 1113 se establece que tales actos no interrumpen las mencionadas acciones cuando la SUNAT, en ejercicio de la citada facultad de fiscalización, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

Que el último párrafo del artículo 45° del Código Tributario precisa que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 2 del artículo 46° del mencionado código prevé que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que en el caso de autos se tiene que la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, fueron notificadas a la recurrente, según se aprecia de las respectivas constancias, el 8 de agosto de 2014 (fojas 9320 y 9321).

Que el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 es de 4 años, al haber presentado la recurrente la declaración jurada anual respectiva, siendo que dicho plazo empezó a computarse el 1 de enero de 2009 y culminaría el primer día hábil del año 2013, de no verificarse causales de interrupción o suspensión.

Que mediante Carta N° 100011312480-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121100000073, notificados el 22 de febrero de 2010 (fojas 8341 a 8343 y 8376), la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que tales actos interrumpieron el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones relativas al referido tributo y periodo, iniciándose un nuevo plazo de prescripción.

Que durante la fiscalización se emitieron adicionalmente los Requerimientos N° 0122100001018, 0122100001452, 0122100002273, 0122110000161, 0122130002652, 0122130003113, 0122140000603 y 0122140000886, de cuyas respectivas constancias se aprecia que fueron notificados el 1 de junio, 24 de

¹ Publicado el 5 de julio de 2012. Dicha norma dispuso su entrada en vigencia a los 60 días hábiles siguientes a la fecha de su publicación, lo que ocurrió el 28 de setiembre de 2012.

 2



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

agosto, 17 de diciembre de 2010, 14 de febrero de 2011, 14 de octubre y 8 de noviembre de 2013, 7 de abril y 12 de mayo de 2014 (fojas 3111 a 3113, 5643 a 5647, 5657 a 5658, 6082 a 6130, 6245 a 6261, 6354 a 6357, 6771 a 6780 y 7917 a 7924), siendo que cada uno de estos actos volvió a interrumpir el plazo de prescripción de las acciones antes citadas, iniciándose un nuevo plazo de prescripción, el cual, de no mediar otras causales de interrupción o suspensión, culminaría el 14 de mayo de 2018 (considerando como último acto de interrupción la notificación del último requerimiento mencionado).

Que en consecuencia, la notificación de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° se efectuó dentro del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Que en ese sentido, en aplicación de lo previsto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, al tratarse el presente caso de un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, para establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012 y habiendo sido notificados dichos valores con posterioridad al 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario, por lo que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en tales valores se inició el día siguiente de su notificación, esto es, el 9 de agosto de 2014.

Que de otro lado, se aprecia que el 5 de setiembre de 2014 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores antes citados (foja 9053), el cual fue resuelto con la Resolución de Intendencia N° notificada con arreglo a ley el 25 de agosto de 2015, según la constancia respectiva (foja 10823), habiendo interpuesto la recurrente la apelación de autos el 15 de setiembre de 2015 (foja 10813), de lo que se tiene que el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda contenida en los valores mencionados se encuentra suspendido desde el 5 de setiembre de 2014 mientras se encuentre tramitando el presente procedimiento contencioso tributario, de conformidad con el inciso a) del numeral 2 del artículo 46° del Código Tributario.

Que por consiguiente, a la fecha en que la recurrente presentó su escrito de alegatos, 14 de junio de 2019, con el que solicitó que se declare la prescripción objeto de análisis, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por lo que procede declarar infundada la apelación en el extremo de la prescripción invocada.

Que en cuanto a la invocación al criterio establecido en la Resolución N° 09789-4-2017, cabe señalar que no resulta pertinente para el caso de autos, al ser de aplicación expresa lo establecido por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, siendo que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08360-1-2018, entre otras.

II. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (foja 9314). En el Anexo N° 2 del citado valor figuran los reparos efectuados y cuya procedencia es controvertida en autos (foja 9312): 1) Ajuste de la venta de concentrados de zinc a matriz bajo la metodología prevista en precios de transferencia, 2) Gasto por bonificación de éxito por servicio prestado por sin el debido sustento, 3) Deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" y 4) Operaciones realizadas con proveedores extranjeros no sustentadas.

Que mediante la resolución apelada (fojas 10657 a 10729), la Administración reliquidó los reparos descritos en los numerales 1) y 3) precedentes, disminuyendo sus importes (lo que incidió también en el

   3 



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

cálculo de la multa vinculada —Resolución de Multa N° —); asimismo, declaró la nulidad del valor impugnado en el extremo que compensó de oficio la deuda tributaria acotada con el crédito por saldo a favor materia del beneficio de junio de 2014 y el saldo no aplicado del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2013.

Que los extremos mencionados motivaron que se declare fundada en parte la reclamación interpuesta, no siendo controvertidos por la recurrente en esta instancia de apelación, por lo que no se emitirá pronunciamiento sobre ellos en la presente resolución.

1. Ajuste de la venta de concentrados de zinc a matriz bajo la metodología prevista en precios de transferencia

Que la recurrente expone los siguientes argumentos en el escrito de apelación:

- De acuerdo con las Guías de la OCDE, el estudio de comparabilidad debe dar preferencia al método de valoración elegido por el contribuyente, que en su caso es el método del margen neto transaccional (MNT).
- La Administración debió motivar las razones por las cuales descalificó el método del MNT y en su lugar optó por aplicar el método del precio comparable no controlado (PCNC), considerándolo como el mejor método de valoración para analizar las operaciones observadas de ventas de concentrados de zinc.
- La Administración aplicó el PCNC a partir de la cotización internacional del zinc en el Mercado de Metales de Londres (LME), a pesar que las ventas observadas fueron de concentrados de zinc, cuyo precio final no tiene referencia en ninguna cotización internacional o mercado reconocido, siendo que, por el contrario, el precio se establece en base a variables como leyes del mineral, periodos de cotización y deducciones por maquila, gastos de refinación, metales penalizables, forma de financiamiento e Incoterms, de manera que no cabe analizar las operaciones observadas en función del método del PCNC.
- La normativa del Impuesto a la Renta no contempla un orden de prelación de los métodos de valoración, por lo que de resultar que tanto el MNT como el PCNC son métodos aplicables a las operaciones observadas, no existe amparo legal para preferir este último método empleado por la Administración.
- La Administración vulneró el debido procedimiento y su derecho de defensa al no brindarle información sobre los contratos de ventas de concentrados en que se ampararon las operaciones comparables, lo que resultaba crucial para establecer la pertinencia del método del PCNC, siendo que la Administración pudo exhibirle la parte pertinente de tales contratos, omitiendo la revelación de información confidencial.
- De considerarse que la Administración actuó conforme a derecho, no puede aceptarse el PCNC como el mejor método de valoración en el presente caso, toda vez que la imposibilidad de identificar los términos contractuales de las operaciones comparables no permite el análisis de comparabilidad de dichas transacciones con las operaciones observadas.
- De manera arbitraria fueron observadas 12 operaciones de venta de concentrados de zinc a su empresa vinculada a pesar que este tipo de operaciones internacionales fueron 63 y, por tanto, se encontraban dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia; de otro lado, la sola existencia de operaciones internacionales no faculta un ajuste al amparo de dichas normas, ya que debe verificarse la existencia de un Impuesto a la Renta en el país inferior al que hubiera correspondido, por lo que debió haberse considerando la totalidad de las operaciones mencionadas.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

- La Administración incurre en contradicción al señalar, por un lado, que no invalida la cláusula de fijación de precios de las operaciones observadas y, de otro lado, desconoce dicha cláusula al presumir que el precio de tales operaciones fue establecido en la fecha del embarque de las mercaderías (concentrados de zinc).
- La prefijación de precios en la venta de concentrados es una práctica de mercado, como está acreditado con los documentos emitidos en una fiscalización efectuada a otra empresa minera (Compañía _____), siendo que la Administración estaría asumiendo lo contrario con las empresas comparables, lo que no puede ser verificado en autos, en tanto no se tiene conocimiento de los términos contractuales de las operaciones.
- Conforme a las normas civiles, no cabe deslegitimar la prefijación de precios por el hecho que Glencore International AG hubiera aceptado dicha oferta en algunos casos un mes antes del embarque de las mercaderías, siendo que, además, la realidad de las operaciones comerciales demuestra que los acuerdos en muchas ocasiones se cierran verbalmente y días o meses después de que se concreta la reconfirmación de la oferta o de la aceptación.
- La aplicación de las normas de precios de transferencia no faculta a la Administración a modificar los términos contractuales, lo que ocurre en el caso de autos, dado que desconoce que los precios analizados corresponden a operaciones de venta de concentrados de zinc que serían entregados entre mayo de 2006 y abril de 2007, respecto de los cuales se fijó el periodo de cotización de forma anticipada, esto es, el 7 de diciembre de 2005 y 13 de setiembre de 2007, de acuerdo con la cláusula de fijación de precios pactada en el contrato suscrito con Glencore International AG.
- La Administración solo puede desconocer los términos contractuales de las operaciones observadas en aplicación de la cláusula anti elusiva general debidamente acreditada en un procedimiento de fiscalización, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.
- Al desconocer la prefijación de precios y considerar periodos de cotización distintos de los pactados, tomando como referencia periodos cercanos al embarque, la Administración estaría aplicando en forma indirecta y de manera retroactiva el "sexto método" de valoración de los precios de transferencia, que fue introducido en el año 2012 por el Decreto Legislativo N° 1120.
- Si la Administración no pudo obtener información de operaciones de venta de concentrados de zinc con prefijación de precios al 7 de diciembre de 2005 o al 13 de setiembre de 2006, como es el caso de las operaciones observadas, debió descartar la aplicación del método del PCNC y admitir el MNT como el mejor método de valoración para dichas operaciones.
- Las operaciones comparables no comparten los mínimos elementos o circunstancias que reflejen la realidad económica de las operaciones observadas, siendo que las diferencias existentes entre ambas afectan materialmente el precio, no habiéndose eliminado tales diferencias con ajustes razonables; entre las diferencias más resaltantes, destaca el momento del cierre de las operaciones y la fijación del precio, el tonelaje, los Incoterms utilizados y el contenido del metal pagable.

Que en el escrito de 1 de marzo de 2016, la recurrente señala lo siguiente:

- El análisis de comparabilidad debe incluir los términos contractuales, siendo de cargo de la Administración probar que las operaciones comparables son iguales o similares a las operaciones observadas, habiéndose pronunciado en tal sentido la Resolución N° 11054-2-2014; además, la Administración no puede aplicar las normas de precios de transferencia sustentándose en comparables secretos, es decir, que no son de conocimiento del contribuyente fiscalizado, lo que es reconocido por la jurisprudencia tributaria española.

8

5



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

- La prefijación de precios constituye una práctica usual en el mercado de concentrados de minerales, tal como señala una comunicación emitida por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE), la bibliografía especializada del sector de minería y la información pública de la página web de la Superintendencia del Mercado de Valores respecto de 4 empresas mineras.

Que en el escrito de alegatos, la recurrente indica lo siguiente:

- El reparo formulado adolece de nulidad por cuanto la aplicación de las normas de precios de transferencia fue realizada luego de vencido el plazo de fiscalización de uno o dos años que tenía la Administración, precisando que el inicio de la fiscalización de tales normas ocurrió con el Requerimiento N° 0122130002652 y no con el Requerimiento N° 0122100002273.
- Existe contradicción en el proceder de la Administración, dado que en la fiscalización materia de autos consideró que el PCNC era el mejor método para analizar las operaciones de ventas de concentrados, mientras que en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 estableció que el MNT era el mejor método para analizar dichas operaciones.
- La venta de concentrados de zinc no es una operación a la que se pueda aplicar el método del PCNC debido a la propia naturaleza del bien y por la ausencia de contratos similares en las empresas que negocian dicho bien, dado que no existe una referencia fiable en el mercado en condiciones de comparabilidad.
- Las normas del Impuesto a la Renta y las Guías de la OCDE no prevén preferencia, prelación o jerarquía por un determinado método de valoración, prefiriendo el examen de las operaciones desde la perspectiva del método elegido por el contribuyente, por lo que, de resultar idóneos tanto el PCNC como el MNT, la Administración debió sustentar las razones por las cuales no consideró el MNT para analizar las operaciones observadas, lo que no hizo.
- El procedimiento de fiscalización no observó lo dispuesto por el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, por cuanto la Administración no le brindó acceso a los contratos de venta de concentrados de minerales de las empresas que consideró comparables, pudiendo exhibirle las partes pertinentes de dichos documentos como hizo con las facturas y liquidaciones que le fueron proporcionadas, por lo que dado que no tuvo conocimiento del contenido de tales contratos, no es posible conocer los términos contractuales a fin de verificar el grado de comparabilidad de las operaciones observadas con las consideradas comparables.
- Al evaluarse solo 12 de las 63 operaciones de ventas de concentrados con Glencore International AG, celebradas bajo el mismo contrato, no es posible determinar si el conjunto de tales operaciones conllevaron a que se determine un menor pago del Impuesto a la Renta en el país, lo que habilita el ajuste del valor de las operaciones en aplicación de las normas de transferencia.
- La Administración aplicó el método del PCNC sin considerar las condiciones contractuales de las operaciones observadas, que fijaron el valor de la cotización internacional del metal en forma anticipada al embarque, debiendo anotarse que esta prefijación de precios constituye una práctica habitual en el mercado minero, como está acreditado en autos, no resultando válido que la Administración desconozca tales condiciones contractuales por el hecho que Glencore International AG aceptó la prefijación de precios meses después de formulada dicha oferta, puesto que la aplicación de las normas de precios de transferencia no supone variar las términos contractuales de las operaciones analizadas.
- La Administración efectuó el análisis de comparabilidad de las operaciones observadas respecto de la cotización internacional del metal, cuando este no constituye el precio final de tales operaciones, además que dicho análisis se hizo teniendo en cuenta liquidaciones provisionales y no las definitivas, que son las que reflejan el precio final de las operaciones observadas.

6



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que en la resolución apelada, la Administración señala los siguientes fundamentos:

- Las operaciones observadas corresponden a 12 exportaciones de concentrados de zinc efectuadas por la recurrente a su empresa vinculada Glencore International AG, de acuerdo con la cláusula de prefijación de precios prevista en el Contrato N° 062-04-12185-P, toda vez que determinó que no cumplían el principio de libre concurrencia, por lo que ajustó el valor de mercado de dichas operaciones en base a un conjunto de operaciones entre empresas independientes seleccionadas como comparables en aplicación del método del PCNC.
- Las transacciones entre partes vinculadas, como son las operaciones observadas, se encuentran dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, de conformidad con el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que ajuste al valor de mercado de tales operaciones es procedente sin que se haya determinado un menor Impuesto a la Renta en el país, conclusión que ha sido recogida en el Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000².
- La normativa del Impuesto a la Renta adopta la regla del mejor método y no una prelación o jerarquía de métodos, debiendo escogerse el más apropiado según la particularidad de las operaciones y que refleje su realidad económica a fin de determinar si se realizaron a valor de mercado, siendo que las Guías de la OCDE prevén que cuando sea posible encontrar operaciones entre partes independientes que sean comparables, el método del PCNC es el más directo y fiable para aplicar el principio de libre concurrencia, siendo preferible a los demás métodos.
- Se determinó que la práctica de mercado para cotizar los precios de venta del zinc era la fijación de rangos de precios cercanos a la fecha de embarque y no la prefijación de precios para entregas posteriores como fue pactado en las operaciones observadas, siendo que el reparo se centró en verificar si los valores de cotización utilizados por la recurrente estaban arreglados al valor de mercado que fue establecido sobre los valores de los periodos de cotización pactados entre las empresas comparables seleccionadas, por lo que se determinó que el método del PCNC era el más directo, idóneo y apropiado que reflejaba la realidad económica de las operaciones observadas y debía preferirse sobre los demás métodos que contemplan las normas de precios de transferencia.
- Del examen a la cláusula 9 del Contrato N° 062-04-12185-P se advierte que el precio de venta de los concentrados de zinc era determinable y dependía de los periodos de cotización elegidos por el comprador según el rango previsto en la primera parte de dicha cláusula, siendo que el tercer párrafo contemplaba que la recurrente, como vendedor, podía solicitar al comprador la prefijación de los precios, requiriendo de la aceptación de este último; sin embargo, se observó que las solicitudes de prefijación de precios no fueron aceptadas por Glencore International AG sino hasta un mes antes de las fechas de embarque y habiendo transcurrido más de un año de cursadas las solicitudes, siendo que la cotización internacional del zinc en las fechas cercanas al embarque era considerablemente mayor que los precios prefijados; tal situación no es propia de las operaciones entre empresas independientes y no se ajusta al principio de libre concurrencia, por lo que correspondía verificar si los precios prefijados utilizados se encontraban dentro del rango de precios cercanos a la fecha de embarque de las operaciones realizadas por las empresas comparables seleccionadas.
- El análisis de comparabilidad realizado determinó que ninguna de las diferencias que pueda contener el concentrado de zinc, como el peso, porcentaje de humedad, merma, ley del mineral y factor de recuperación, afecta, condiciona o varía el precio pactado que utiliza como referencia la cotización internacional del zinc para llegar al valor del concentrado; asimismo, a partir del valor pagable del zinc se observó que existen otros ajustes posteriores para llegar al valor final del concentrado, como la maquila, los escaladores, las penalidades y otros metales pagables, los cuales tampoco afectan, condicionan o varían el precio pactado referido a la cotización internacional utilizada como referencia

² La Administración incurrió en error material al referirse al Informe N° 208-2007-SUNAT/2B0000.

7



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

para llegar al valor final del concentrado.

- Los aspectos que fueron tenidos en cuenta para definir las operaciones comparables fueron el tipo de producto (concentrado de zinc que es exportado tomando como referencia la cotización internacional del zinc de la LME), la función de la empresa en el mercado (productor de concentrado de zinc extraído de unidades mineras ubicadas en el Perú que exporta a reconocidos intermediarios internacionales), el mercado geográfico (destinos de exportación cercanos a los de las operaciones observadas), las fechas de embarque (se consideraron comparables las operaciones que tenían un mes cercano o el mismo de la fecha de embarque de las operaciones observadas) y las condiciones contractuales (se consideró el mismo tipo de producto —concentrado de zinc—, tipo de cliente —intermediarios— y fijación de precios —según un rango de periodos o meses de cotización cercanos al embarque y no una prefijación de precios— que los previstos en el contrato que ampararon las operaciones observadas).
- Una vez definido el conjunto de operaciones comparables de acuerdo con las operaciones observadas y los factores de comparabilidad antes mencionados, se elaboraron los rangos de precios formados por los valores de los periodos de cotización de las operaciones comparables, a fin de verificar si los precios prefijados por la recurrente se encontraban dentro de dichos rangos de precios que se consideran valores de mercado; en ese sentido, al verificarse que los precios prefijados estaban fuera de los rangos de precios, se ajustaron los precios prefijados a la mediana de dichos rangos de precios.
- Se tuvo en cuenta que el precio prefijado es la base para determinar el monto pagable de cada venta de concentrado de zinc, según el porcentaje de la ley del mineral y el porcentaje del contenido pagable del mineral, y que a dicho monto pagable se efectúan deducciones por maquila, penalidades y escaladores para llegar al valor neto pagable de cada operación observada; de esta manera, al haberse ajustado los precios prefijados, se determinaron omisiones en cada una de las operaciones observadas por un total de S/72 596 985,00.
- En la instancia de reclamación se advirtió que los escaladores tienen en cuenta el precio prefijado por la recurrente, por lo que al haberse ajustado los precios prefijados, correspondía hacer lo mismo con los escaladores; en ese sentido, luego del ajuste a los escaladores, se incrementaron las deducciones aplicables a los montos pagables de cada venta de concentrado de zinc, lo que originó una disminución en las omisiones en cada una de las operaciones observadas, por lo que el monto del reparo fue reliquidado a S/50 117 546,00.
- La denegatoria de acceso a los contratos de ventas de concentrados de zinc de las empresas comparables estuvo conforme a lo dispuesto por el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, por lo que la recurrente no vio vulnerado el ejercicio a su derecho de defensa y no se infringió el procedimiento legal establecido, habiéndose pronunciado en el mismo sentido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00579-Q-2014.
- La copia del resultado de un requerimiento de una fiscalización seguida a Compañía no es evidencia para sustentar que la prefijación de precios es una práctica usual en el negocio minero y que es considerada válida por la Administración, siendo que, en todo caso, las conclusiones a las que pudiera llegar en la revisión de un caso en particular no son vinculantes para las fiscalizaciones efectuadas a otros contribuyentes, como la recurrente.
- Las referencias señaladas por la recurrente a los estados financieros publicados en la página web de la Superintendencia del Mercado de Valores de 4 empresas mineras corresponden a operaciones de cobertura mediante contratación de instrumentos financieros derivados y no a operaciones en las que se haya acordado la prefijación de precios, por lo que la mencionada información no sustenta que la prefijación de precios sea una práctica usual en el mercado ni realizada en condiciones de plena competencia entre empresas independientes.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que de acuerdo con el punto IV del Anexo N° 4 del valor impugnado (fojas 9070 a 9238), la Administración formuló reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por S/72 596 985,00, como consecuencia del ajuste al valor de mercado de doce operaciones de ventas (exportaciones) de concentrados de zinc efectuadas por la recurrente a su empresa vinculada

al amparo del último párrafo de la cláusula 9 del Contrato N° 062-04-12185-P, en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, según el método del precio comparable no controlado, de conformidad con el numeral 4 del artículo 32° y el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe señalar que en la instancia de reclamación, la Administración disminuyó el monto del reparo a S/50 117 546,00, al reliquidar el ajuste al valor de mercado de las doce operaciones observadas (fojas 10689 a 10691 vuelta).

Que de los argumentos expuestos por la recurrente se tiene que, en términos generales, la procedencia del reparo está sujeta a la dilucidación de los siguientes aspectos controvertidos:

- Si existió vicio de nulidad en el procedimiento de fiscalización con relación a la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia y el acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración.
- Si la aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones observadas conlleva necesariamente a un ajuste al valor acordado por las partes, sin haberse verificado previamente si dicho valor determinó un menor pago del Impuesto a la Renta en el país.
- Si la Administración sustentó la aplicación del método del precio comparable no controlado como el más apropiado para reflejar la realidad económica de las operaciones observadas en comparación con el método del margen neto transaccional utilizado por la recurrente.
- Si el análisis de comparabilidad de las operaciones observadas fue efectuado por la Administración con operaciones realizadas entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, o si, existiendo diferencias entre ambas operaciones, estas fueron eliminadas a través de ajustes razonables.

Que seguidamente se desarrolla el análisis de los aspectos controvertidos de cuyas conclusiones se determinará si el reparo de la Administración se encuentra arreglado a ley.

Nulidad de la fiscalización

Que la recurrente sostiene que el reparo materia de análisis es consecuencia de un vicio de nulidad en el procedimiento de fiscalización que consiste en que la Administración infringió el procedimiento legal establecido por no observar los plazos de uno o dos años previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 62°-A del Código Tributario para emitir el Requerimiento N° 0122130002652 con el que refiere se inició la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que el numeral 1 del artículo 62°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que el numeral 2 del mencionado artículo 62°-A señala las causales por las que excepcionalmente el plazo de un año podrá prorrogarse por uno adicional; asimismo, el numeral 6 del mismo artículo establece las causales por las que el anotado plazo se suspende.

M 8 9



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que los numerales 4 y 5 del referido artículo 62°-A prevén que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar y de que, luego de transcurrido dicho plazo, pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75° del Código Tributario (resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso), dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que de otro lado, el numeral 3 del anotado artículo 62°-A dispone que el plazo que regula dicho artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que de las normas citadas se aprecia que la regla general es que el procedimiento de fiscalización definitiva se lleve a cabo en el plazo de un año computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración en el primer requerimiento, previéndose la posibilidad de prorrogar dicho plazo por un año adicional o que sea suspendido, estableciéndose como efecto que una vez vencido el plazo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el indicado plazo; sin embargo, existe una excepción a esta regla general, esto es, que el plazo y todo lo relativo a él no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

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

Que según la citada resolución, debe interpretarse que en el caso de una fiscalización definitiva en la que se está revisando, entre otros, la aplicación de normas de precios de transferencia, vencido el plazo de un año (o el plazo prorrogado, de ser el caso), la Administración solo podrá requerir información o documentación adicional a la ya requerida siempre que esté referida a los precios de transferencia, esto es, estará impedida de requerir información o documentación adicional relacionada con aspectos distintos.

Que la misma resolución agrega que ello se entiende así tanto si la Administración decide revisar la aplicación de las normas de precios de transferencia desde el inicio del procedimiento o luego de ello; en tal sentido, una vez que se ha cumplido lo que fue requerido en el primer requerimiento, empezará a correr el plazo de un año para todos los aspectos materia de fiscalización distintos a la aplicación de las mencionadas normas de precios de transferencia, mientras que en lo relativo a estas, dicho plazo no resultará aplicable.

Que la precitada resolución precisa que el hecho que en un mismo procedimiento se apliquen distintos plazos a efecto de requerir documentación o información al administrado, según el aspecto que está siendo revisado, no implica que la fiscalización definitiva deje de ser única e integral, puesto que dicha calidad no está referida al trámite procedimental sino al resultado de la labor de determinación que realiza la Administración y que se plasma en los valores que emite al finalizar el procedimiento; por consiguiente, luego de hacer los requerimientos que sean necesarios, respetando los plazos aplicables según la



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

materia, se emitirá el valor que contenga la determinación final e íntegra de la obligación tributaria³.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, se establece que los plazos de uno y dos años regulados en los numerales 1 y 2 del artículo 62°-A del Código Tributario no son aplicables para la emisión de requerimientos de información y/o documentación que involucren la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia, dado que tales requerimientos se encuentran exceptuados de observar dichos plazos, de conformidad con el numeral 3 del mencionado artículo 62°-A.

Que la interpretación de las normas mencionadas hace que carezca de amparo legal lo argumentado por la recurrente en el sentido que el requerimiento a través del cual la Administración comienza la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia tenga que ser emitido dentro del plazo de uno o dos años de la fiscalización definitiva que contemplan los numerales 1 y 2 del artículo 62°-A del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, en el presente caso se hace innecesario verificar si el Requerimiento N° 0122130002652 (fojas 6083 a 6129) —con el que la recurrente refiere que se inició la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia en la fiscalización materia de autos— fue emitido luego de vencido el plazo de uno o dos años que tenía la Administración para solicitarle información y/o documentación adicional por aspectos que no involucraran la aplicación de dichas normas, toda vez que tal actuación no habría infringido en modo alguno el procedimiento legal establecido, debiendo, por tanto, desestimarse la nulidad planteada por la recurrente y su incidencia en la procedencia del reparo materia de análisis.

Que de otro lado, la recurrente sostiene que la Administración no observó lo dispuesto por el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, al no brindarle acceso a los contratos de venta de concentrados de minerales de las empresas que consideró comparables, por lo que este vicio en el procedimiento de fiscalización acarrearía su nulidad y, por consiguiente, del reparo formulado.

Que según el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, en ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración dispone de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que la citada norma precisa que la información antes referida no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario establece que tendrá carácter de información reservada y únicamente podrá ser utilizada por la Administración, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 192° del mencionado código (comunicación de indicios de delito tributario y/o aduanero).

Que el inciso d) del anotado artículo 85° prescribe que constituye una excepción a la reserva tributaria la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta

³ Salvo que resulte aplicable el artículo 108° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

información solamente podrá ser revelada en el supuesto previsto en el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario y ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración sean objeto de impugnación.

Que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que mediante el Requerimiento N° 0122130003113, notificado el 8 de noviembre de 2013 (fojas 5657 y 5658), la Administración solicitó a la recurrente, en atención al numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, que designara hasta dos representantes con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes que aquélla utilizó como comparables.

Que mediante Carta N° 1040-2013-SUNAT/2H2200, notificada el 6 de diciembre de 2013 (foja 2837), la Administración aceptó la designación de los dos representantes propuestos por la recurrente en su escrito presentado el 29 de noviembre de 2013 (fojas 5652 a 5655), para que tuvieran acceso a la información de los terceros independientes que aquélla utilizó como comparables.

Que con escrito presentado el 26 de diciembre de 2013 (fojas 2832 y 2833), la recurrente solicitó a la Administración, entre otro punto, que le permitiera el acceso a los contratos de compraventa de concentrados de mineral que sustentan las facturas de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración.

Que mediante Carta N° 13-2014-SUNAT/2H2200, notificada el 6 de enero de 2014 (foja 2835), la Administración dio respuesta al escrito presentado e informó a la recurrente que no procedía aceptar lo solicitado, argumentando que la información de los terceros independientes utilizados como comparables no comprende información confidencial relacionada al proceso de producción y/o comercialización, siendo que los contratos solicitados, en aplicación del numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, no forman parte de la información a ser mostrada.

Que es del caso indicar que este Tribunal, mediante Resolución N° 00759-Q-2014 de 5 de febrero de 2014, se pronunció sobre una queja formulada por la recurrente contra el extremo de la Carta N° 13-2014-SUNAT/2H2200 que le denegó el acceso a los contratos de compraventa de concentrados de mineral que sustentan las facturas de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración. En la citada resolución, este Tribunal señaló lo siguiente:

Que la Administración ha informado que no ha procedido la solicitud de la quejosa [la recurrente] presentada mediante el referido escrito [presentado el 26 de diciembre de 2013] respecto al acceso a la información que contiene los contratos de compraventa de concentrados de mineral que sustentan las facturas emitidas por las empresas terceros independientes utilizados como comparables, al tratarse de documentos que contienen información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización, en tanto que las cláusulas que contienen son la materialización de la voluntad de las partes que fijan detalles que se vinculan con la estrategia adoptada y cuya difusión podría afectar la competitividad, asimismo señala que dichos contratos incluyen elementos que se hayan vinculados con la cuantía y fuentes de rentas, bases imponibles y otros vinculados a ellos.

Que de lo expuesto se advierte que si bien el inciso d) del artículo 85° del Código Tributario establece que constituyen excepciones a la reserva la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia, esta norma es clara al precisar que esta información solamente podrá ser revelada en el supuesto previsto en el numeral 18 del artículo 62° y ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración Tributaria sean objeto de impugnación.

Que en tal sentido, al encontramos en el supuesto previsto en el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, estamos ante una de las excepciones a la reserva tributaria que establece el inciso d) del

12



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

artículo 85° del mismo código, por lo que aquélla no puede oponerse a los representantes de los contribuyentes nombrados con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria.

Que no obstante, de la revisión de la Carta N° de 6 de enero de 2014 (foja 494) mediante la cual la Administración dio respuesta a la quejosa al escrito de fecha 26 de diciembre de 2013, se dejó constancia de que se había puesto a su disposición la información de los terceros independientes utilizados como comparables y que ésta no comprende información confidencial relacionada al proceso de producción y/o comercialización, en ese sentido, los contratos no forman parte de la información a ser mostrada.

Que de lo expuesto se advierte que de acuerdo a lo informado por la Administración, al ser los contratos solicitados documentación que incluye información confidencial relacionada al proceso de producción y/o comercialización⁴, su actuación es conforme al numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, por lo que resulta arreglada a ley y no implica la afectación del derecho de la quejosa, en consecuencia no corresponde amparar la queja en este extremo.

Que no obstante lo antes señalado, si bien la quejosa sostiene que le resulta imprescindible conocer el contenido de los referidos contratos de compraventa para poder determinar la conformación del precio de venta de los concentrados, en el cual influyen variables, tales como, el volumen de ventas, fletes, seguros y los ajustes por tratamiento mineral, cabe señalar que obra en autos a fojas 155 a 469⁵ las facturas, notas de crédito, notas de débito y registros de ventas de cinco empresa denominadas como "Contribuyente A, B, C, D y E" (foja 470⁶) en los cuales se detallan datos como el precio de venta, la cantidad, y otras características del producto, así como los ajustes al valor FOB en los casos de exportación, mermas, porcentaje de humedad, entre otros.

Que asimismo se advierte que dicha documentación fue alcanzada a la quejosa por medio de los representantes designados por ésta a fin de recabar la información solicitada, lo cual se verifica con la Carta N° de 13 de enero de 2014 (foja 471⁷) mediante la cual la Administración confirma lo solicitado por la quejosa en su escrito de 10 de enero de 2014 (foja 480⁸) respecto al acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables y no ha sido cuestionado por la quejosa.

Que en el mismo sentido mediante Actas de Entrega de Información de Terceros Independientes Utilizado como Comparables a Representantes Nombrados por el Contribuyente N° 01, 02, 03 y 04" (fojas 148, 150, 152 y 154⁹) se deja constancia de que en virtud del numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, el 11 de diciembre de 2013, el 15, 16 y 17 de enero de 2014 se entregó a los representantes de la Empresa la información de terceros independientes utilizados como comparable, la misma que en los mismos días fueron devueltos según consta en las actas respectivas (fojas 147, 149, 151 y 153¹⁰).

Que por lo expuesto, se aprecia que la actuación de Administración se encuentra de acuerdo a ley y no implica la afectación del derecho de defensa de la quejosa, por lo que lo alegado por la quejosa en este sentido carece de sustento.

⁴ Lo cual podrá ser determinado por las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración Tributaria sean objeto de impugnación.

⁵ Nota al pie de la presente resolución: Los documentos en mención obran en autos de fojas 1 a 315.

⁶ Nota al pie de la presente resolución: El documento en mención obra en autos a foja 316.

⁷ Nota al pie de la presente resolución: El documento en mención obra en autos a foja 2821.

⁸ Nota al pie de la presente resolución: El documento en mención obra en autos a foja 2819.

⁹ Nota al pie de la presente resolución: Los documentos en mención obran en autos a fojas 318, 320, 322 y 324.

¹⁰ Nota al pie de la presente resolución: Los documentos en mención obran en autos a fojas 317, 319, 321 y 323.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que de lo señalado se aprecia que este Tribunal ya emitió pronunciamiento en la Resolución N° 00579-Q-2014 en el sentido que la actuación de la Administración de no brindar acceso a la recurrente a los contratos de venta de concentrados de minerales de las empresas que aquélla consideró comparables estuvo conforme a lo dispuesto por el numeral 18 del artículo 62° del Código Tributario, por lo que se concluye que no existe en este extremo cuestionado por la recurrente una infracción al procedimiento legal establecido que acaree la nulidad de la fiscalización llevada a cabo y que alcance a la formulación del reparo materia de análisis.

Que en ese sentido, corresponde desestimar la nulidad alegada por la recurrente en el extremo antes mencionado, sin perjuicio de lo cual debe anotarse que esta instancia no se encuentra impedida de acceder a la información de los aludidos contratos con la finalidad de verificar la procedencia del reparo efectuado bajo la aplicación de las normas de precios de transferencia, al ser materia de impugnación en autos el valor que contiene dicho reparo, operando en este caso la excepción a la reserva tributaria establecida en el inciso d) del artículo 85° del Código Tributario.

Ámbito de aplicación y ajuste

Que las transacciones materia de examen consisten en doce operaciones de ventas (exportaciones) de concentrados de zinc efectuadas por la recurrente a su empresa vinculada Glencore International AG, al amparo del último párrafo de la cláusula 9 del Contrato N° 062-04-12185-P, según los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 4 del valor impugnado (foja 9149).

Que el primer párrafo del artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 28655, señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del aludido impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del artículo 32° de la citada ley dispone que, para los efectos de la misma 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.

Que no siendo discutido en autos que la recurrente y Glencore International AG son partes vinculadas, el análisis del valor de mercado de las operaciones observadas debe efectuarse atendiendo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945¹¹, al igual que antes con la Ley N° 27356¹², ha recogido a nivel de la legislación interna el denominado principio de libre concurrencia o "arm's length principle", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

Que para cumplir dicho principio, el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta —introducido por el Decreto Legislativo N° 945— ha incorporado en sus disposiciones lo que a nivel internacional se denominan las normas de precios de transferencia, con la finalidad de establecer el valor de mercado de

¹¹ Publicado el 23 de diciembre de 2003 y entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

¹² Publicada el 18 de octubre de 2000 y entró en vigencia el 1 de enero de 2001.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Que el inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, al contemplar que serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta; pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.

Que sobre el dispositivo legal mencionado, este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N° 05608-1-2017 y 08224-1-2017 que las normas de precios de transferencia son aplicables para efectos del Impuesto a la Renta cuando el valor convenido de una transacción entre partes vinculadas hubiera determinado un menor pago del Impuesto a la Renta en el país y, en todo caso, esto es, aun cuando no se presente dicha situación, cuando se verifique alguno de los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 antes señalados.

Que la conclusión arribada se ratifica por lo previsto en la norma reglamentaria contenida en el artículo 108° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, introducido por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, que estableció disposiciones para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32°-A de la mencionada ley. Según el inciso a) de la referida norma reglamentaria, las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos:

- 1) Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.

Ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.

- 2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32°-A de la ley.

La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del artículo 32°-A de la ley es la que resulta de las actividades comprendidas en el artículo 28° de la ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos 6 ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido.

- 3) En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del artículo 28° de la ley.

Que de otro lado, el primer párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta

   15 



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

señala que el ajuste del valor asignado por la Administración o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que estos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

Que estando a lo señalado sobre el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, según la regulación introducida por el Decreto Legislativo N° 945, se tiene que el perjuicio fiscal (explicitada en la frase «...cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido») no es el único supuesto que habilita para efectuar ajustes al valor de las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, habiendo previsto el legislador supuestos adicionales en los que surte el mismo efecto (numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta).

Que en el caso de autos, las transacciones materia de examen consistieron en ventas al exterior (exportaciones a otros países) de concentrados de zinc efectuadas por la recurrente, constituida y domiciliada en el Perú, a su empresa vinculada Glencore International AG, domiciliada en Suiza, por lo que tales transacciones corresponden a operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas, supuesto contemplado en el numeral 1 del inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, dado que las normas de precios de transferencia son aplicables para fines del Impuesto a la Renta no solo cuando el valor convenido de una transacción entre partes vinculadas hubiera determinado un menor pago del Impuesto a la Renta en el país, sino también cuando se verifique alguno de los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A antes mencionado, se concluye que procede la aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones observadas y el consecuente ajuste al valor acordado por las partes por aplicación de tales normas, no siendo necesario verificar si dicho valor determinó un menor pago del Impuesto a la Renta en el país, por lo que lo argumentado en contrario por la recurrente no resulta atendible.

Que sin perjuicio de lo concluido, a título ilustrativo corresponde mencionar que el inciso c) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta fue modificado por los Decretos Legislativos N° 1112 y 1124¹³, que establecieron a partir del ejercicio 2013 la regla del perjuicio fiscal como único supuesto en el que procede el ajuste al valor convenido por las partes en aplicación de las normas de precios de transferencia.

Selección del método

Que según el “Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007” (fojas 6262 a 6345), elaborado por la firma de auditoría Ernst & Young y presentado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, el análisis del valor de mercado de las transacciones materia de examen según las normas de precios de transferencia fue realizado bajo la aplicación del método del margen neto transaccional (MNT).

Que sin embargo, como consta en el punto IV del Anexo N° 4 del valor impugnado (fojas 9133 a 9137), la Administración opuso como valor de mercado para las transacciones materia de examen según las normas de precios de transferencia el establecido bajo la aplicación del método del precio comparable no controlado (PCNC), al considerar dicho método como el más apropiado para reflejar la realidad económica de las operaciones observadas.

Que el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece 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

¹³ Publicados el 29 de junio y 23 de julio de 2012, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que los métodos descritos por la mencionada norma son los siguientes: 1) Método del precio comparable no controlado, 2) Método del precio de reventa, 3) Método del costo incrementado, 4) Método de la partición de utilidades, 5) Método residual de partición de utilidades y 6) Método del margen neto transaccional.

Que por su parte, el artículo 113° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, señala que a efectos de establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32°-A de la ley, se considerará, entre otros, el que:

- a) Mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que de los dispositivos legales citados se aprecia que la regulación sobre precios de transferencia introducida por el Decreto Legislativo N° 945 adoptó la regla del método más apropiado para determinar si los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas corresponden a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares, descartando una prelación o jerarquía en la aplicación de los distintos métodos previstos legalmente, debiendo, por el contrario, utilizarse el método que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación analizada.

Que de acuerdo con el artículo 196° del Código Procesal Civil¹⁴, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario¹⁵, salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que dado que la Administración ha utilizado el método del precio comparable no controlado (PCNC) para determinar si el valor asignado a las operaciones observadas se encuentra conforme al valor de mercado establecido por las normas de precios de transferencia, en detrimento del método del margen neto transaccional (MNT) que utilizó la recurrente para el mismo fin, corresponde establecer, de conformidad con la norma antes citada, si la Administración ha sustentado en el caso de autos la aplicación del método seleccionado como el más apropiado para reflejar la realidad económica de las operaciones observadas.

Que sobre el método del PCNC, el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

¹⁴ Aprobado por Decreto Legislativo N° 768 y cuyo Texto Único Ordenado fue recogido en la Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.

¹⁵ Norma que señala que en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que asimismo, el numeral 1 del inciso a) del artículo 118° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, menciona que el método del PCNC compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas. No compatibiliza con aquellas operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos. Tampoco compatibiliza con aquellas operaciones en las cuales los productos objeto de la transacción no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen y cuando tratándose de bienes intangibles no significativos o no valiosos, estos no sean iguales o similares.

Que según lo indicado, el método del PCNC consiste en comparar el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes vinculadas con el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, de tal manera que si existen diferencias entre ambos precios o montos de las contraprestaciones, ello puede indicar que el precio o monto de la contraprestación de la operación entre las partes vinculadas no responde a las condiciones de libre concurrencia y debería ser sustituido por el precio o monto de la contraprestación de la operación entre partes independientes.

Que las transacciones materia de examen consisten en ventas (exportaciones) de concentrados de zinc efectuadas por la recurrente a su empresa vinculada Glencore International AG, de acuerdo con el último párrafo de la cláusula 9 del Contrato N° 062-04-12185-P.

Que según se indica en el valor impugnado y la resolución apelada (fojas 9081 y 10703), la Administración aplicó el método del PCNC debido a que la observación materia de reparo estuvo referida solamente a la cotización internacional que es utilizada como referencia para determinar el valor final del concentrado de zinc, la cual no es afectada por el peso, porcentaje de humedad, merma, ley del mineral y factor de recuperación del concentrado de zinc, ni por los ajustes posteriores al valor pagable del zinc, como la maquila, los escaladores, las penalidades y otros metales pagables, para determinar el valor final del concentrado.

Que de esta manera, se advierte que la Administración observó solo un elemento o componente —cotización internacional del zinc— del precio o valor del concentrado de zinc acordado por la recurrente y su empresa vinculada Glencore International AG a fin de establecer si dicho precio o valor se encuentra a valor de mercado según el método del PCNC.

Que sobre el particular, cabe señalar que la aplicación de las normas de precios de transferencia consiste en verificar si el precio o monto de las contraprestaciones acordadas en transacciones entre partes vinculadas se ajusta al valor de mercado establecido por dichas normas, de lo que se tiene que el examen debe realizarse sobre el precio o monto de las contraprestaciones de tales transacciones y no solo sobre un elemento o componente del precio o monto de las contraprestaciones.

Que a esta conclusión se llega de lo señalado por el inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual: *«Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos...»* (subrayado agregado).

Que en ese sentido, no resulta correcto que la Administración haya centrado su observación solo en un elemento o componente del precio o monto de las contraprestaciones acordadas en las transacciones materia de examen a fin de establecer el valor de mercado bajo las normas de precios de transferencia y, en particular, para seleccionar el método más apropiado que refleje la realidad económica de dichas transacciones.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que ahora bien, resulta oportuno traer a colación el "Informe quincenal de la SNMPE", emitido por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE), titulado "¿Cómo se calcula el valor de los concentrados de minerales?", referido tanto en el valor impugnado como en la resolución apelada, a fin de ilustrar cómo se calcula el valor de los concentrados de minerales¹⁶.

Que según explica el citado Informe, los minerales se pueden comercializar ya sea en forma de concentrados o refinados, entendiéndose por concentrados, en el quehacer minero, al producto rico en metales. Añade que los concentrados llevan el nombre del mayor metal contenido, pudiendo ser concentrados de zinc, cobre, plomo y otros. Asimismo, precisa que los concentrados tienen metal pero está acompañado por otros elementos, además de materiales residuales.

Que el Informe agrega que el contenido de los concentrados siempre es distinto, lo que puede atribuirse al lugar de procedencia (ya que cada yacimiento tiene sus características particulares) y a que el contenido del yacimiento no es homogéneo. Por tal motivo, el concentrado tendrá contenidos similares pero no iguales, a pesar de que se trate del mineral del mismo yacimiento. Por lo tanto, cada concentrado tendrá un grado de concentración distinto y un valor diferente dependiendo de sus características.

Que por su parte, el Informe señala que la venta de un concentrado tiene en cuenta, fundamentalmente, tres variables: el peso del concentrado, el cual se mide en toneladas métricas secas (se debe eliminar la humedad que pueda contener); el precio, que tiene como punto de partida la cotización internacional del metal; y la calidad, es decir, la presencia de otros elementos en el concentrado, los que serán pagables o penalizables, dependiendo del caso.

Que el mismo Informe explica, según lo expuesto, que si se tiene 100 toneladas de concentrado de zinc y la cotización internacional del zinc es \$1 000,00 por tonelada, el valor del concentrado no resultará de multiplicar 100 x \$1 000,00 (peso por precio), puesto que para hallar su valor debe tomarse en cuenta aspectos adicionales, siendo la cotización internacional solo un valor de referencia.

Que de esta manera, según el referido Informe, para hallar el valor final del concentrado, el valor de cotización internacional de referencia se debe multiplicar, no por el peso total del concentrado, sino por una cantidad denominada contenido pagable. El contenido pagable se obtiene aplicando al total de toneladas métricas húmedas del concentrado: i) la deducción de un porcentaje de humedad (para obtener las toneladas métricas secas, que es lo que adquiere el comprador); ii) la deducción de un porcentaje de merma (pérdida del concentrado a consecuencia del manipuleo); iii) la aplicación sobre la cantidad de toneladas métricas secas de un porcentaje del contenido metálico (denominada ley del mineral que determina la calidad del concentrado y la cantidad de metal que este contiene); y iv) la aplicación de un factor de recuperación (que refleja la obtención de un contenido menor de metal producto de pérdidas propias al someter al concentrado al proceso de fundición o refinación).

Que el Informe en mención anota que la valorización del concentrado no termina con lo antes expuesto, pues existen otras variables que se deben considerar para determinar el valor final del concentrado, tales como la maquila, los escaladores, las penalidades y otros metales pagables.

Que la maquila 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. Este costo se negocia entre el comprador y el vendedor y depende, fundamentalmente, de las condiciones en las que encuentre el mercado. Por ejemplo, cuando hay exceso de concentrados, el costo de la maquila es mayor; cuando hay déficit, la maquila es menor.

¹⁶ El informe que este Tribunal tuvo a la vista fue el actualizado a setiembre de 2015, el cual se encuentra disponible en la siguiente dirección electrónica: <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/informes-quincenales/sector-minero/184-3-como-se-calcula-el-valor-de-los-concentrados-de-minerales-actualizado-setiembre-de-2015.html>. El valor impugnado se refirió al contenido del informe actualizado a marzo de 2009 (foja 9089), mientras que la resolución apelada hizo referencia al informe actualizado a setiembre de 2011 (foja 10705).



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que mediante la aplicación de los escaladores se busca vincular el costo de la maquila con las variaciones que pudiesen registrarse en la cotización internacional. Así, se establecen rangos de referencia ante incrementos de la cotización que se reflejarán en pagos o descuentos adicionales por concepto de maquila.

Que las penalidades y otros metales pagables corresponden a elementos adicionales que contiene el concentrado, los cuales pueden ocasionar dificultades en el proceso de fundición o refinación (caso en el cual serán tales elementos serán penalizados) o añaden valor al producto (caso en el cual tales elementos serán pagados). Se precisa que tanto las condiciones de penalización y pago de otros metales pueden variar dependiendo del tipo de concentrado y de la refinería o fundición que vaya a realizar el proceso. En ambos casos, se establece un contenido mínimo a partir del cual se considera el cálculo de la penalidad o el pago.

Que como se aprecia de lo expuesto, para determinar el precio de los concentrados existen diversos ajustes luego de aplicar al contenido pagable el valor de cotización internacional de referencia, correspondiendo varios de estos ajustes al acuerdo entre las partes contratantes.

Que de acuerdo con las normas antes citadas, para establecer el método de valoración más apropiado que refleje la realidad económica de las operaciones observadas, debe tenerse en cuenta, entre otros criterios, el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que en tal sentido, a efectos de evaluar la idoneidad del método del PCNC como el más apropiado para analizar las operaciones observadas, debía tenerse en cuenta no solo la forma de determinación del valor de los concentrados de zinc a partir del valor de cotización internacional que es utilizado como referencia, sino también debía considerarse los ajustes que inciden en la determinación del precio final acordado por las partes, lo cual, a su vez, permitiría una correcta aplicación del método en cuestión, que consiste en comparar el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes vinculadas con el precio o monto de la contraprestación de una operación entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que por tanto, dado que en el caso de autos la Administración no ha considerado todos los elementos o componentes que conforman el precio o valor de las operaciones de ventas de concentrados de zinc efectuados por la recurrente a su empresa vinculada lo que resultaba necesario a efectos de establecer la idoneidad del método del PCNC, se concluye que la Administración no ha sustentado debidamente la selección del método en cuestión como el más apropiado para analizar las operaciones observadas, en detrimento del método del MNT que fue empleado por la recurrente; en consecuencia, el reparo por aplicación de las normas de precios de transferencia no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia que emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

2. Gasto por bonificación de éxito por servicio prestado por debido sustento

sin el

Que la recurrente sostiene que el pago por bonificación de éxito tiene su origen en el contrato de 25 de agosto de 2000, celebrado con que según la cláusula tercera y la carta de 7 de setiembre de 2010, emitida por la citada empresa, se aprecia que dicho pago fue un componente de la contraprestación pactada, por lo que no constituye una liberalidad como argumenta la Administración.



Que indica que la Administración concluyó que no se habría obtenido un resultado favorable del negocio en el año 2007 que haya motivado el pago de la bonificación de éxito, amparándose en la comparación de los resultados económicos de los años 2006 y 2007 que se presentan en la Memoria Anual 2007; sin embargo, dicho análisis no consideró que los indicadores de liquidez, apalancamiento financiero y endeudamiento fueron relativamente mejores en el año 2007, además que el rendimiento operativo del año 2007 fue positivo y con mejores resultados que en el año 2006, lo que si bien no se reflejó en los resultados financieros, ello se debió al menor precio promedio del zinc en el año 2007, por lo que debía excluirse esta variable para la medición de la rentabilidad del negocio.

Que agrega que la bonificación de éxito formó parte del costo de los servicios prestados por [REDACTED], calculado mediante una estimación y pagado en forma anticipada, como consta en la carta de 7 de setiembre de 2010, emitida por la citada empresa, por lo que resulta contradictorio que la Administración afirme que no fue sustentado el cálculo del pago observado y por otro lado formule el reparo según lo informado por la precitada empresa.

Que alega que la bonificación de éxito en realidad no fue un bono extraordinario por el cumplimiento de metas, dado que formó parte del costo de los servicios prestados por específicamente relacionado a la retribución que debían percibir los trabajadores de esta empresa (costo de labor del personal); dicha bonificación fue calculada en forma anticipada a los resultados del año 2007, en base a estimaciones que fueron ajustadas en diciembre de 2007, fecha en que Inversiones pagó dicha bonificación a sus trabajadores; y la citada empresa no tenía la obligación de reembolsar la bonificación de éxito en caso de no haberse cumplido las metas.

Que refiere que toda vez que la Administración reconoció que la bonificación de éxito formó parte de la contraprestación por los servicios prestados por el cuestionamiento en realidad se encuentra dirigido al monto de la retribución pactada, caso en el cual la Administración debió oponer su propio valor de mercado; al respecto, cita las Resoluciones N° 02087-3-2002, 09346-2-2004, 13167-3-2008, 03760-2-2010, 09312-3-2010 y 18351-4-2013.

Que anota que el monto del reparo fue obtenido de la carta emitida por Inversiones República S.A., en la que indicó el costo total de los servicios prestados tanto a ella (la recurrente) como a otra empresa por lo que es evidente que el monto de la bonificación de éxito reparada es incorrecto.

Que en el escrito de alegatos invoca la aplicación de los criterios vertidos en las Resoluciones N° 08816-9-2018, 08824-9-2018 y 00126-9-2019.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó el otorgamiento de la bonificación de éxito a por lo que estableció que se trató de una liberalidad no deducible según el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que los contratos y modificaciones presentadas evidencian que la bonificación de éxito formó parte de la contraprestación de pero no se desprende de tales documentos cuál fue el resultado favorable de la recurrente que se tuvo en cuenta para fijar la bonificación de éxito ni los parámetros que se consideraron para su otorgamiento.

Que refiere que la carta de 7 de setiembre de 2010, emitida por Inversiones República S.A., solo demuestra que la bonificación de éxito formó parte de la contraprestación que dicha empresa recibió de la recurrente, pero no demuestra el resultado favorable de la recurrente que se tuvo en cuenta para fijar la bonificación de éxito.

Que agrega que la copia de parte de la Memoria Anual 2007 detalla la producción, costos de producción, inversiones y proyectos de las UEA Iscaycruz y Yauliyacu, el estado de ganancias y pérdidas de los ejercicios 2006 y 2007 y los ratios financieros de dichos ejercicios, mas no se desprende cuál fue el



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

resultado favorable de la recurrente que se tuvo en cuenta para fijar la bonificación de éxito.

Que anota que el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2007 de es un medio probatorio extemporáneo, por lo que no procede su admisión al no cumplirse los supuestos de excepción previstos en el artículo 141° del Código Tributario.

Que en el presente caso, según se aprecia del punto III del Anexo N° 4 del valor impugnado (fojas 9238 a 9268), la Administración reparó S/5 667 902,11 como gasto por bonificación de éxito otorgada a , toda vez que no fue sustentado por la recurrente, por lo que lo consideró un acto de liberalidad no deducible de conformidad con el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo actuado se aprecia que, revisada la documentación presentada en respuesta al punto 4 del Requerimiento N° 0122100001018 (fojas 7900 y 7901), mediante el punto 5 del Requerimiento N° 0122100001452 (fojas 6773 a 6778), la Administración advirtió que en los contratos y modificaciones suscritas por la recurrente con se estableció el pago de una bonificación de éxito a esta última empresa, quien a su vez le emitió facturas por concepto de servicios de administración de operaciones e inversiones; en ese sentido, solicitó a la recurrente que sustentara el costo detallado del servicio prestado por que permitió establecer las sucesivas modificaciones de la retribución mensual inicialmente acordada; asimismo, le solicitó que, por cada factura emitida, determinara la parte que corresponde a la retribución del servicio prestado y la parte que corresponde a la bonificación de éxito, debiendo precisar cuáles fueron los parámetros que fueron tenidos en cuenta para el otorgamiento de esta última; además, le precisó que debía acompañar la documentación que permitiera corroborar la respuesta brindada.

Que mediante escrito de 9 de setiembre de 2010 (fojas 6749), la recurrente informó que los incrementos en la facturación de los servicios prestados por durante el ejercicio 2007 se debieron principalmente, por un lado, al aumento del personal de dicha empresa que fue requerido para la mejora y mayor alcance de los servicios establecidos en el contrato y, de otro lado, a los montos que mensualmente se estimaron para la bonificación de éxito que según el contrato fue dado por los buenos resultados obtenidos en el ejercicio 2007; asimismo, indicó que proporcionaba una carta emitida por que sustenta la forma en que fue realizada la facturación, de acuerdo al modelo de negocio que tiene esta empresa de prestación de servicios compartidos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122100001452 (fojas 6758 a 6763), la Administración indicó que del tenor de los contratos y sus modificaciones se tiene que la bonificación de éxito está condicionada a un resultado excepcional favorable de la recurrente y que, a efecto de ser medida en términos monetarios, podría tratarse de la "utilidad bruta", la "utilidad neta" o la "utilidad básica diluida por acción común", siendo que la Memoria Anual 2007 de la recurrente expresa que en dicho ejercicio tuvo ratios financieros (ROI¹⁷, ROE¹⁸, margen bruto, margen operativo y margen neto) menores que en el ejercicio 2006, en tanto que en el Estado de Ganancias y Pérdidas 2007 se muestra que la utilidad básica por acción en dicho ejercicio fue \$0,529 y en el ejercicio 2006 fue \$0,305, de lo que se tiene que el resultado excepcional favorable de la recurrente no existió entre ambos ejercicios, en los cuales se efectuaron las modificaciones contractuales.

Que asimismo, sobre la carta emitida por , que explicó que los incrementos en la facturación se debieron al aumento de personal para la prestación de los servicios y los montos estimados mensualmente para la bonificación de éxito, la Administración señaló que dicha empresa no es el contribuyente fiscalizado, por lo que no le compete analizar los costos de operación en que incurrió para la prestación de los servicios, además que no existe el detalle sobre cuánto varió el gasto vinculado

¹⁷ Abreviatura del término en inglés "return on investment".

¹⁸ Abreviatura del término en inglés "return on equity".



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

al incremento de personal ni la identificación de las personas que representaron dicho incremento, siendo que la mencionada carta expresa que la bonificación de éxito equivale a un porcentaje de los costos de operación incurridos, de lo que concluyó que esta situación desnaturaliza el concepto de resultado excepcional favorable establecido en los contratos y sus modificaciones.

Que por tales motivos, la Administración reparó la bonificación de éxito por S/5 667 902,11, al amparo del inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Requerimiento N° 0122140000603 (fojas 5643 a 5646), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 22 de abril de 2014 (fojas 5463 a 5470), en el que señaló que el pago de la bonificación de éxito fue realizada en cumplimiento de una obligación contractual contraída en el desarrollo de sus actividades productivas, por lo que cumple el principio de causalidad, siendo que la Administración considera que en el año 2007 no se obtuvo un resultado favorable del negocio de la comparación de los resultados económicos de los años 2006 y 2007 que se presentan en la Memoria Anual 2007, dejando de lado los indicadores de liquidez, apalancamiento financiero y endeudamiento que fueron relativamente mejores en el año 2007, así como el rendimiento operativo del año 2007 que fue positivo y con mejores resultados que en el año 2006, lo que si bien no se reflejó en los resultados financieros, ello se debió al menor precio promedio del zinc en el año 2007, por lo que debe excluirse esta variable para la medición de la rentabilidad del negocio y, además, destacó que, al margen de los resultados operativos y económicos, lo que debe evaluarse es la rentabilidad obtenida en el mercado, la cual, según el Estudio de Precios de Transferencia, fue muy superior al promedio de las empresas comparables, de lo que se tiene que en el año 2007 obtuvo buenos resultados económicos y excepcionales en el mercado; por tanto, al haberse obtenido resultados favorables en el citado ejercicio, no cabe concluir que el bono de éxito fue otorgado a título de liberalidad.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000603 (fojas 5569 a 5584), la Administración indicó que en los contratos y sus modificaciones se acordó que la bonificación de éxito estaba sujeta a un resultado excepcional favorable de la recurrente, por lo que las partes debían establecer de común acuerdo los parámetros para determinar la cuantía de la bonificación de éxito, lo cual no fue acreditado por la recurrente, siendo que las condiciones señaladas por ella en las respuestas brindadas no están contempladas en los contratos, sus modificaciones o en otra documentación, por lo que no puede inferirse que correspondan al común acuerdo de las partes, por lo que concluyó que la bonificación de éxito fue otorgada a título de liberalidad, más aún si de la revisión a la Memoria Anual 2007 y el Estado de Ganancias y Pérdidas 2007 advirtió que la recurrente no tuvo un resultado favorable excepcional en el ejercicio 2007, en comparación con los resultados obtenidos en el ejercicio 2006; en ese sentido, mantuvo el reparo efectuado.

Que de lo expuesto se tiene que el asunto controvertido consiste en determinar si el gasto reparado por concepto de bonificación de éxito otorgado por la recurrente a constituye un acto de liberalidad que no es deducible según el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo que, según el último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

   23 



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que la norma citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual se ha señalado en las Resoluciones N° 16554-3-2013 y 06454-3-2016, entre otras, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, entre otros, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la citada ley.

Que la Resolución N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de desprendimiento, generosidad o virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe¹⁹.

Que en la Resolución N° 08816-9-2018, entre otras, se ha establecido que al quedar acreditado que el contribuyente tiene contratos de otorgamiento de sumas de dinero a sus contratistas asociadas al logro de objetivos vinculados a la productividad del contribuyente, tales sumas de dinero corresponden a una retribución como consecuencia del cumplimiento de metas de productividad y eficiencia, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por los contratistas para el logro de los objetivos económicos establecidos por el contribuyente y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar el buen desempeño de aquéllos para la obtención de los resultados esperados por este último, lo que aleja a tales sumas de dinero del carácter de liberalidad, toda vez que dichos desembolsos se encuentran vinculados con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que obran en autos los Contratos de Prestación de Servicios de 25 de agosto de 2000 que suscribieron, de forma separada,

.. (fojas 7448 a 7451 y 7468 a 7471), en virtud de los cuales esta última se obligó a prestar a aquéllas servicios en las áreas de finanzas, control y comercialización, legal, administración y demás relacionados con la gerencia de una sociedad, así como servicios en las áreas de geología, exploraciones y otros aspectos relacionados con la actividad minera.

Que la cláusula tercera de dichos contratos señala que las partes convienen en que la contraprestación mensual que recibirá por los servicios prestados será de \$55 000,00 mensuales por periodos adelantados, siendo que cuando las partes así lo establezcan de común acuerdo y siempre que medie un resultado que sea excepcionalmente favorable para Empresa estas reconocerán a el pago de una bonificación de éxito a ser fijada en cada oportunidad y de acuerdo con las circunstancias.

Que el 20 de diciembre de 2006 la recurrente²⁰ e modificaron la cláusula tercera de los contratos mencionados (fojas 7447 y 7459), estableciendo que la contraprestación mensual que recibiría esta última empresa a partir de enero de 2007 sería de \$161 123,00 (por el contrato con y \$279 664,00 (por el contrato con mensuales, por periodos adelantados, precisándose que cuando las partes así lo establezcan de común

¹⁹ Al respecto, véase: RAVENTÓS, Alberto (1998). *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, tomo I. Madrid: Civitas. Página 291.

²⁰ Según se menciona en el "Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007" de la recurrente (foja 6325), el 2 de diciembre de 2002 se acordó la fusión legal de Empresa y Empresa .. mediante la absorción por la primera de esta última, que fue disuelta sin liquidarse, siendo que el 13 de octubre de 2003 la primera de las mencionadas acordó cambiar su denominación a Empresa .. (la recurrente).



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

acuerdo y siempre que medie un resultado que sea excepcionalmente favorable para la recurrente, esta reconocerá a el pago de una bonificación de éxito a ser fijada en cada oportunidad y de acuerdo con las circunstancias.

Que posteriormente, el 20 de marzo, 20 de setiembre y 20 de noviembre de 2007, la recurrente e volvieron a modificar la cláusula tercera de los contratos (fojas 7444 a 7446 y 7456 a 7458), estableciendo que la contraprestación mensual que recibiría esta última por periodos adelantados sería la siguiente:

Fecha de modificación de los contratos	Vigencia a partir de	Contraprestación mensual (\$)	
		Contrato con Empresa Minera Yauliyacu S.A.	Contrato con Empresa Minera Iscaycruz S.A.
20/03/2007	Abril de 2007	230 901,00	408 908,00
20/09/2007	Octubre de 2007	331 118,00	620 383,00
20/11/2007	Diciembre de 2007	220 757,00	315 006,00

Que asimismo, las mencionadas modificaciones establecieron que los montos mensuales antes indicados incluyen el pago de una bonificación por éxito por parte de la recurrente a el cual ha sido fijado tomando en cuenta el resultado favorable obtenido por la recurrente.

Que de otro lado, se tiene copia de las facturas emitidas por a la recurrente durante el ejercicio 2007 por concepto de servicios de administración de operaciones e inversiones, por los montos de las contraprestaciones establecidas en los contratos antes citados y sus modificaciones (fojas 6388 a 6690), las cuales se encuentran listadas en el punto 5 del Requerimiento N° 0122100001452 (foja 6774).

Que de los contratos y modificaciones antes citadas se observa que la bonificación de éxito para enero a marzo de 2007 no estaba incluida en la contraprestación mensual pactada por las partes, como sí lo estaba en la contraprestación mensual a partir de abril de 2007, por lo que se establece que solo los montos de las facturas emitidas a la recurrente por los meses de abril a diciembre de 2007 incluyeron la aludida bonificación de éxito, al formar parte de las contraprestaciones acordadas por las partes contractualmente²¹.

Que de la revisión que hace esta instancia a los contratos y modificaciones suscritas por la recurrente²² e cuyo contenido no ha sido cuestionado por la Administración, se puede apreciar que el otorgamiento de las sumas de dinero por concepto de bonificación de éxito a esta última empresa está asociada al logro de un resultado "excepcionalmente favorable" o "favorable" para la recurrente, como consecuencia de la prestación de los servicios contratados, por lo que se puede establecer, siguiendo el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 08816-9-2018, que tales sumas de dinero corresponden a una retribución por el cumplimiento de metas de productividad y eficiencia, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por la citada empresa para el logro de los objetivos establecidos por la recurrente y que obedecería principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño de esta empresa para la obtención de los resultados esperados por la recurrente, lo cual aleja a la mencionada bonificación de éxito de un acto de liberalidad, toda vez que su otorgamiento está vinculado con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que lo expuesto, en cuanto a que la bonificación de éxito formó parte de la contraprestación por los servicios prestados, no solo está acreditado con los contratos y modificaciones antes citados, sino

²¹ Lo mismo es advertido en la resolución apelada (foja 10679 vuelta).

²² Antes Empresa I absorbente a su vez de Empresa



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

también en lo expresado en la carta de 7 de setiembre de 2010, suscrita por la Gerente Corporativo Administración y Finanzas de (fojas 6697 a 6702), en la que informó que desde el año 2001 presta sus servicios a la recurrente y (ambas empresas del grupo Glencore en el Perú), bajo un esquema de servicios compartidos, siendo el modelo de su negocio transferir vía facturación de servicios los costos de operación incurridos para las prestaciones establecidas en los contratos suscritos y generar una utilidad de mercado razonable, atendiendo a los requerimientos de los servicios acordados, precisándose que los costos de operación se encuentran conformados principalmente por los costos de labor de personal y otros costos operativos (costos complementarios), siendo que los primeros (costos de labor de personal) comprenden las remuneraciones mensuales de los trabajadores más los montos estimados de la bonificación de éxito que establecen los contratos suscritos y que fueron destinados a los trabajadores.

Que cabe precisar que a la misma conclusión llega la Administración en la resolución apelada, al señalar que «... lo único que demuestra la carta emitida por IRSA] es que la "bonificación por éxito" forma parte de la contraprestación obtenida por IRSA, lo que también se desprende de los contratos y sus modificaciones...» (foja 10677).

Que la Administración sostiene que al no haberse presentado documentación que acredite los parámetros utilizados para la fijación y el pago de la bonificación de éxito —que según los contratos suscritos y sus modificaciones estuvo supeditada a la existencia de un resultado "excepcionalmente favorable" o "favorable" obtenido por la recurrente—, hacen que el citado concepto no tenga sustento y, por tanto, su otorgamiento constituye un acto de liberalidad de la recurrente.

Que esta afirmación debe desestimarse por cuanto se ha concluido que está acreditado en los contratos, sus modificaciones y la carta emitida por Inversiones República S.A. que la denominada bonificación de éxito formó parte de la contraprestación que debía pagar la recurrente por los servicios prestados por la citada empresa, siendo tal circunstancia suficiente para descalificar el otorgamiento de dicho concepto como un acto de liberalidad, puesto que no se trata de una entrega sin contraprestación alguna por parte de quien las recibe.

Que aun cuando la Administración sostiene que no están acreditados los parámetros para la obtención de un resultado "excepcionalmente favorable" o "favorable" de la recurrente en el ejercicio 2007 que haya ameritado el otorgamiento de la bonificación de éxito según los contratos y modificaciones suscritas, aquélla pretendió establecer, a partir del análisis de la Memoria Anual 2007²³ y el Estado de Ganancias y Pérdidas 2007, que tal resultado no existió en el ejercicio 2007, pues observó de los ratios financieros que muestran dichos documentos que el año 2006 tuvo mejores resultados para la recurrente en comparación con el año 2007, habiendo precisado que utilizó la comparación de dichos años por corresponder a los periodos en los que se realizaron las modificaciones a los contratos.

Que cabe indicar que no está acreditado en autos que los ratios financieros utilizados por la Administración fueron los parámetros que tuvieron en cuenta las partes para el otorgamiento de la bonificación de éxito establecida en los contratos y sus modificaciones, por lo que, aun en el supuesto que la recurrente no los hubiera acreditado documentadamente, ello no facultaba a la Administración para elaborar sus propios parámetros, asumiendo con ello cuál fue la voluntad de las partes al negociar los contratos y sus posteriores modificaciones.

Que en todo caso, habiendo quedando establecido que la bonificación de éxito formó parte de la contraprestación acordada por las partes, el siguiente cuestionamiento de la Administración debía llevarla a verificar si esta contraprestación se encontraba a valor de mercado para fines del Impuesto a la Renta, procediendo a ajustarlo si el valor asignado a dicha contraprestación difería al de mercado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

²³ Obran en autos partes de este documento de fojas 3185 a 3190.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que de otro lado, no debe dejar de advertirse, tal como hace notar la recurrente, que para liquidar el monto del reparo (S/5 667 902,11), la Administración tuvo en cuenta la totalidad del costo incurrido por por concepto de bonificación de éxito (\$1 904 537,00), según lo informado por dicha empresa en la carta de 7 de setiembre de 2010 (foja 6701), siendo que, según el mismo documento, el costo incurrido correspondió a los servicios compartidos que fueron prestados durante el ejercicio 2007 tanto a la recurrente como a la empresa , de manera que no correspondía que fuera atribuido a la recurrente la totalidad del costo incurrido por concepto de bonificación de éxito.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, se tiene que el gasto efectuado por la recurrente por concepto de bonificación de éxito formó parte de la contraprestación por los servicios prestados por y está vinculada con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que cumple el principio de causalidad, quedando descartado que el anotado concepto sea un acto de liberalidad, por lo que, no encontrándose debidamente formulado el reparo de la Administración, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

3. Deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo"

Que la recurrente sostiene que no se encontraba obligada a proporcionar información y documentación vinculada a la deducción de la amortización de activos adquiridos entre los ejercicios 1998 y 2001, toda vez que corresponde a periodos respecto de los cuales la facultad de fiscalización de la Administración había prescrito; al respecto, cita la Sentencia de Casación N° 1136-2009 LIMA.

Que indica que la Administración no cuestionó la existencia de los bienes amortizados o su utilización en operaciones generadoras de renta gravada, sino que reparó los montos no sustentados, por lo que, ante la ausencia de documentación de sustento del valor de dichos bienes, debió tomar como referencia el valor de mercado, conforme al criterio expuesto en las Resoluciones N° 11322-3-2007 y 17919-2-2011.

Que refiere que los conceptos "Otros estudios y proyectos (2007)" y "Otros gastos de exploración (2007)", correspondientes a la UEA Iscaycruz, fueron reparados con el Requerimiento N° 0122140000603, emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, sin que se le hubiera comunicado previamente el reparo a través de un requerimiento regular, dándole la oportunidad para formular sus descargos con los medios probatorios pertinentes, más aún cuando en el Resultado del Requerimiento N° 0122100001018 no fueron observados tales conceptos; sin perjuicio de ello, solicita que se tenga en cuenta la documentación presentada en la reclamación, a la que no resulta aplicable el artículo 141° del Código Tributario, dado que no fue requerida expresamente durante la fiscalización.

Que afirma que la Administración reparó una mayor amortización del ejercicio 2007 respecto del ejercicio 2006, a pesar que considera en ambos ejercicios el mismo costo de los activos, no habiendo señalado ni fundamentado cuál es el motivo, por lo que debe reliquidarse el reparo considerando el resultado de la fiscalización del ejercicio 2006.

Que en los escritos de 1 de marzo de 2016 y de alegatos menciona que debe meritarse la documentación presentada en reclamación vinculada a los conceptos reparados por "Otros estudios y proyectos (2007)" y "Otros gastos de exploración (2007)", correspondientes a la UEA Iscaycruz, dado que ha cancelado la deuda tributaria más intereses, mediante Boletas de Pago 1662 N° 248865400, 248865401 y 248865104.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó la totalidad de la deducción por concepto de "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo", toda vez que: (i) No presentó el comprobante de pago u otra documentación de los desembolsos efectuados (observación denominada "Gastos sin comprobante

   27 



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

de pago”), ii) La documentación exhibida no acredita la calificación de los desembolsos incurridos como gastos de exploración (observación denominada “Otros gastos”) y (iii) No presentó documentación alguna de sustento de los desembolsos efectuados, que incluyen los conceptos “Otros estudios y proyectos” y “Otros gastos de exploración”, referidos a desembolsos incurridos en el ejercicio 2007 para la UEA Iscaycruz.

Que precisa que el reparo referido a la observación “Otros gastos” fue levantado debido a que el área acotadora no indicó las razones por las cuales consideró que los gastos observados no corresponden a gastos de exploración.

Que indica que la documentación presentada en la instancia de reclamación referida a la observación de los conceptos “Otros estudios y proyectos” y “Otros gastos de exploración” es extemporánea, por lo que no procede su admisión, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 141° del Código Tributario.

Que anota que a efectos de calcular el importe del reparo, consideró la amortización tributaria utilizada por la recurrente en el ejercicio 2007, según los reportes presentados durante fiscalización.

Que de lo actuado se aprecia que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0122100001018 (foja 7923), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, con la base legal, documentación pertinente y suficiente, la procedencia de la deducción efectuada a la renta neta del ejercicio 2007 denominada “Intangible Exploración y Desarrollo Positivo” por S/66 373 885,65, compuesta por los rubros “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Yauliyacu” (S/42 413 127,29) e “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Iscaycruz” (S/23 960 758,36)²⁴.

Que en su escrito de 17 de junio de 2010 (fojas 7885 y 7886), la recurrente señaló que la deducción está amparada en el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75° de la Ley General de Minería y comprendió, por un lado, los gastos de exploración y desarrollo incurridos en el ejercicio 2007, los cuales optó por deducir íntegramente en dicho ejercicio y, de otro lado, incluyó la amortización de los gastos de exploración incurridos en ejercicios anteriores, cuyo plazo fue fijado en los ejercicios en que se efectuaron las inversiones en exploración y desarrollo; asimismo, refirió que proporciona listados con la composición de los aludidos gastos, obtenidos de su contabilidad, y que ponía a disposición los documentos sustentatorios de las inversiones realizadas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122100001018 (fojas 7912 a 7916), la Administración señaló que la recurrente no sustentó documentadamente la deducción “Intangible Exploración y Desarrollo Positivo” por S/5 773 360,82²⁵, dado que por el rubro “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Yauliyacu” solo sustentó S/4 078 188,69²⁶, mientras que por el rubro “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Iscaycruz” solo sustentó S/1 695 172,13; en tal sentido, reparó dichos montos de la deducción observada.

Que por su parte, sobre los demás montos que conforman la deducción observada (S/60 600 525,13²⁷), la Administración no formuló reparo alguno, dado que la recurrente exhibió los comprobantes de pago, el detalle de los trabajos realizados por los contratistas, la contabilización de las operaciones, los formatos la aprobación de pagos, correspondencia con los proveedores y otros documentos vinculados.

Que mediante el Requerimiento N° 0122140000603 (fojas 5643 a 5646), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a

²⁴ Como se verifica del detalle de las adiciones y deducciones efectuadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, según el documento elaborado por la recurrente denominado “Determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007” (foja 8328).

²⁵ La Administración incurrió en un error de cálculo numérico al consignar la cifra S/4 852 459,82.

²⁶ La Administración incurrió en un error de cálculo numérico al consignar la cifra S/3 157 287,69.

²⁷ Monto compuesto por S/38 334 938,76 del rubro “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Yauliyacu” y S/22 265 586,37 del rubro “Intangibles - Exploración y Desarrollo - Iscaycruz”.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

la recurrente para que formulara su descargo al reparo de la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" por S/5 773 360,82.

Que en el escrito de 22 de abril de 2014 (fojas 5487 a 5493), la recurrente indicó que la deducción de la amortización vinculada a inversiones de exploración y desarrollo anteriores al ejercicio 2007 se encuentra en su mayor parte acreditada, según los resultados de la fiscalización realizada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, sin perjuicio de lo cual refirió que proporcionaba la documentación de soporte que acredita el valor de adquisición de los activos intangibles cuya amortización es reparada; asimismo, señaló que el reparo no procede, toda vez que la Administración no ha cuestionado la existencia sino el valor de los activos intangibles, caso en el cual debía oponer el valor de mercado que corresponda.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000603 (fojas 5625 a 5642), la Administración señaló que la amortización de los activos que comprendió la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" que fue reparada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 debe mantenerse para el ejercicio 2007, toda vez que, al igual que en la ocasión anterior, la recurrente no proporcionó el sustento documentario en la fiscalización de autos; asimismo, precisó que la deducción efectuada en el ejercicio 2007 incluyó otros conceptos cuyo reparo también debe mantenerse, debido a que carece de documentación de sustento.

Que por su parte, en cuanto a la documentación exhibida en respuesta al precitado requerimiento, la Administración señaló, por un lado, que consiste en copias simples de hojas de liquidación, comprobantes de diario, resúmenes de pago de liquidaciones, entre otros, que no sustentan las operaciones, no habiendo proporcionado la recurrente el comprobante de pago u otra documentación de sustento, por lo que mantuvo el reparo a la amortización de dichas operaciones, bajo la denominación "Gastos sin comprobante de pago" y, de otro lado, existe documentación de cuya evaluación no puede concluirse que las operaciones correspondan a gastos de exploración según el artículo 75° de la Ley General de Minería, por lo que mantuvo el reparo a la amortización de dichas operaciones, bajo la denominación "Otros gastos".

Que en ese sentido, la Administración mantuvo el reparo a la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" por S/3 230 268,65, compuesta por los rubros "Intangibles - Exploración y Desarrollo - Yauliyacu" (S/1 917 012,32) e "Intangibles - Exploración y Desarrollo - Iscaycruz" (S/1 313 256,33).

Que en efecto, como se aprecia del punto I del Anexo N° 4 del valor impugnado (fojas 9288 a 9310), en la etapa de fiscalización la Administración reparó la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" por S/3 230 268,65, según el detalle de los Anexos N° 5 y 5.1 a 5.5 del citado valor (fojas 8502 a 8507), de acuerdo con las siguientes observaciones: (i) No presentó documentación alguna de sustento (según el cuadro siguiente: "Sin doc. de sustento"), (ii) No presentó el comprobante de pago u otra documentación de sustento (según el cuadro siguiente: "Sin comp. de pago") y (iii) La documentación presentada no sustenta que la deducción corresponda a gastos de exploración (según el cuadro siguiente: "Otros gastos"). Lo indicado se detalla a continuación:

Concepto	Total activo \$	Reparos \$			Doc. sin obs. \$	Deducción \$ (*)		Reparo \$ (a-b)	Reparo \$/
		Sin doc. de sustento	Sin comp. de pago	Otros gastos		Recurrente (a)	SUNAT (b)		
UEA								501 576,92	1 917 012,31
Otros estudios y proyectos (1998 a 2000)	2 950 323,27	2 417 206,00	3 352,44	412 624,37	117 140,46	188 212,01	7 472,82	180 739,19	684 837,39
Otros gastos de exploración (1998 a 2000)	3 971 510,80	1 766 645,17	0,00	824 801,65	1 380 063,98	249 598,47	86 733,20	162 865,27	600 401,13
Gastos de exploración (1999)	739 372,08	567 430,61	0,00	113 141,53	58 799,94	81 330,93	6 467,99	74 862,94	300 739,71
Gastos de exploración (2001)	1 156 448,37	0,00	408 937,41	620 349,17	866 145,03	127 209,32	95 275,95	31 933,37	125 916,68
Gastos de exploración (2002)	573 125,07	4 630,47	26 867,55	433 739,68	107 887,37	63 043,76	11 867,61	51 176,15	205 117,40



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

UEA								373 199,61	1 313 256,33
Gastos de exploración (1998)	1 364 223,30	0,00	1 364 223,30	0,00	0,00	136 422,33	0,00	136 422,33	499 954,21
Gastos de exploración (1999)	666 249,63	631 083,62	0,00	35 000,00	166,01	66 624,96	16,60	66 608,36	265 480,01
Otros estudios y proyectos (2007)	58 403,82	58 403,82	0,00	0,00	0,00	58 403,82	0,00	58 403,82	194 071,75
Otros gastos de exploración (2007)	111 765,10	111 765,00	0,00	0,00	0,00	111 765,10	0,00	111 765,10	353 750,36
Total								874 776,53	3 230 268,64

(*) La deducción efectuada por la recurrente corresponde a los montos de la columna "Total activo" por la tasa de amortización utilizada por ella misma, según los reportes presentados durante la fiscalización (fojas 5354 a 5372). Por su parte, la deducción considerada por la Administración corresponde a los montos de la columna "Doc. sin obs." (documentación sin observaciones) por la misma tasa de amortización utilizada por la recurrente.

Que cabe señalar que en la instancia de reclamación la Administración levantó el reparo vinculado a la observación referida a que la documentación presentada no sustenta que la deducción corresponda a gastos de exploración ("Otros gastos"), toda vez que, según se indica en la resolución apelada, «... el área acotadora no indicó las razones por las cuales consideró que los gastos detallados no corresponden a gastos de exploración» (foja 10670 vuelta). En ese sentido, la Administración reliquidó el reparo, disminuyéndolo de S/3 230 268,65 a S/2 415 186,33, como se muestra en el siguiente cuadro (fojas 10667 y 10668 vuelta):

Concepto	Total activo \$	Reparos \$			Doc. sin obs. \$	Deducción \$(*)		Reparo \$ (a-b)	Reparo S/
		Sin doc. de sustento	Sin comp. de pago	Otros gastos		Recurrente (a)	SUNAT (b)		
UEA								295 022,23	1 115 879,90
Otros estudios y proyectos (1998 a 2000)	2 950 323,27	2 417 206,00	3 352,44	0,00	529 764,83	188 212,01	33 795,65	154 416,36	585 097,77
Otros gastos de exploración (1998 a 2000)	3 971 510,80	1 766 645,17	0,00	0,00	2 204 865,63	249 598,47	138 569,71	111 028,76	409 306,40
Gastos de exploración (1999)	739 372,08	567 430,61	0,00	0,00	171 941,47	81 330,93	18 913,56	62 417,37	250 743,32
Gastos de exploración (2001)	1 156 448,37	0,00	408 937,41	0,00	1 486 494,20	127 209,32	163 514,36	-36 305,04	-143 154,67
Gastos de exploración (2002)	573 125,07	4 630,47	26 867,55	0,00	541 627,05	63 043,76	59 578,98	3 464,78	13 887,08
UEA Iscaycruz								369 699,61	1 299 306,43
Gastos de exploración (1998)	1 364 223,30	0,00	1 364 223,30	0,00	0,00	136 422,33	0,00	136 422,33	499 954,21
Gastos de exploración (1999)	666 249,63	631 083,62	0,00	0,00	35 166,01	66 624,96	3 516,00	63 108,36	251 530,11
Otros estudios y proyectos (2007)	58 403,82	58 403,82	0,00	0,00	0,00	58 403,82	0,00	58 403,82	194 071,75
Otros gastos de exploración (2007)	111 765,10	111 765,00	0,00	0,00	0,00	111 765,10	0,00	111 765,10	353 750,36
Total								664 721,84	2 415 186,33

(*) La deducción efectuada por la recurrente corresponde a los montos de la columna "Total activo" por la tasa de amortización utilizada por ella misma, según los reportes presentados durante la fiscalización (fojas 5354 a 5372). Por su parte, la deducción considerada por la Administración corresponde a los montos de la columna "Doc. sin obs." (documentación sin observaciones) por la misma tasa de amortización utilizada por la recurrente.

Que teniendo en cuenta los hechos expuestos, el asunto controvertido consiste en determinar si se encuentran arregladas a ley las observaciones mantenidas que sustentan el reparo a la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo", que correspondería a gastos de exploración deducidos como gasto del ejercicio y amortización de gastos de exploración de ejercicios anteriores, efectuados en las Unidades Económico Administrativas (UEA) Yauliyacu e Iscaycruz.

Que el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que el artículo 75° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto

30



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Supremo N° 014-92-EM —norma que ampara la deducción efectuada por la recurrente²⁸— dispone que los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley; el contribuyente deberá optar por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; la opción se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio; escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que en la Resolución N° 21510-4-2012 se ha señalado que la amortización es la aplicación de la pérdida o disminución del valor del activo intangible a los resultados de un periodo determinado; asimismo, se indica que la teoría contable reconoce la amortización de los bienes de vida útil limitada, debido a que es previsible que por su naturaleza se agoten con el tiempo, por lo que para reconocer el derecho a amortizar el intangible, se debe determinar si el mismo sufre un desgaste o agotamiento, y que los desembolsos efectuados para la adquisición del activo intangible pueden ser recuperados a través de su amortización.

Que en las Resoluciones N° 18285-1-2013 y 01425-10-2015, entre otras, se ha señalado que si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que según el criterio expuesto en la Resolución N° 00812-2-2016, la sola anotación en los registros contables no resulta suficiente para acreditar el valor de los bienes, ya que debe ser sustentado con la documentación pertinente, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba y no a la Administración.

Que de lo expuesto se tiene que los contribuyentes deben contar con la documentación que acredite que los desembolsos incurridos califican como gastos de exploración y, por ende, si pueden acogerse al tratamiento tributario previsto por el artículo 75° de la Ley General de Minería; del mismo modo, la citada documentación debe permitir conocer el valor por el que fueron incurridos los desembolsos calificados como gastos de exploración, pues a partir de dicho valor se podrá establecer el monto que corresponda deducir como gasto del ejercicio o se podrá calcular el monto que corresponda amortizar de acuerdo con la vida probable de la mina.

Deducción sin documentación de sustento (ejercicios 1998 a 2002)

Que la Administración reparó la amortización de los siguientes desembolsos de ejercicios anteriores (1998, 1999, 2000 y 2002) para las UEA Yauliyacu e Iscaycruz, por carecer de documentación de sustento:

UEA	Total activo \$	Sin doc. de sustento \$
Otros estudios y proyectos (1998 a 2000)	2 950 323,27	2 417 206,00
Otros gastos de exploración (1998 a 2000)	3 971 510,80	1 766 645,17
Gastos de exploración (1999)	739 372,08	567 430,61

²⁸ Sin perjuicio de ello, cabe mencionar que el artículo 74° de la Ley General de Minería prevé que los gastos de exploración forman parte del valor de adquisición de las concesiones hasta que la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducirlos en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Gastos de exploración (2002)	573 125,07	4 630,47
UEA I	Total activo \$	Sin doc. de sustento \$
Gastos de exploración (1999)	666 249,63	631 083,62

Que de la revisión a los actuados de la etapa de fiscalización, en particular, a las respuestas brindadas a los Requerimientos N° (fojas 3273 a 5447 y 7660 a 7876), se observa que la recurrente no proporcionó documentación alguna que sustente los desembolsos calificados por ella como gastos de exploración de ejercicios anteriores de las UEA Yauliyacu e Iscaycruz, detallados en el cuadro precedente, cuya amortización fue realizada con la deducción observada, por lo que, al verificarse que tales gastos no tienen soporte documentario que acredite su existencia, naturaleza y valor, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Deducción sin comprobante de pago

Que la Administración reparó la deducción de la amortización de los siguientes desembolsos de ejercicios anteriores (1998 a 2002) para las UEA Yauliyacu e Iscaycruz, por cuanto no fueron debidamente sustentados:

UEA Yauliyacu	Total activo \$	Sin comp. de pago \$	Detalle de los desembolsos
Otros estudios y proyectos (1998 a 2000)	2 950 323,27	3 352,44	Anexo N° 5.2 del valor impugnado (foja 8505)
Gastos de exploración (2001)	1 156 448,37	408 937,41	Anexo N° 5.5 del valor impugnado (foja 8502)
Gastos de exploración (2002)	573 125,07	26 867,55	Anexo N° 5.4 del valor impugnado (foja 8503)
UEA Iscaycruz	Total activo \$	Sin comp. de pago \$	
Gastos de exploración (1998)	1 364 223,30	1 364 223,30	Anexo N° 5.5 del valor impugnado (foja 8502)

Que cabe precisar que aun cuando la deducción de la amortización de los desembolsos calificados por la recurrente como gastos de exploración de ejercicios anteriores de las UEA Yauliyacu e Iscaycruz, detallados en el cuadro precedente, fue reparada bajo la observación "Gastos sin comprobantes de pago", se tiene que, según lo solicitado en el Requerimiento N° y de acuerdo con los términos expuestos en los Resultados de los Requerimientos N° el reparo no está sustentado solo en la falta de exhibición y/o presentación de los comprobantes de pago, sino de cualquier otra documentación que sustentara la naturaleza y valor de los desembolsos cuya amortización fue efectuada con la deducción observada.

Que de la revisión a los actuados de la etapa de fiscalización, en particular, a las respuestas brindadas a los Requerimientos N° (fojas 3273 a 5447 y 7660 a 7876), se observa que si bien la recurrente proporcionó un listado con el detalle de las transacciones contables que integrarían las inversiones en intangibles (exploración y otros de los años 1998 a 2003), no acompañó el comprobante de pago u otros documentos que permitan acreditar que los desembolsos incurridos en ejercicios anteriores calificaban como gastos de exploración, así como el valor de estos, por lo que al no encontrarse debidamente sustentados los desembolsos cuya amortización fue efectuada con la deducción observada, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que no se encontraba obligada a proporcionar información y documentación vinculada a periodos respecto de los cuales había prescrito la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, cabe indicar que el numeral 7 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953 y luego por Ley N° 29566 —vigentes durante la fiscalización de autos—, cuyo texto ha sido recogido en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-

ML

6

32

32

N



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

EF²⁹, señala que los contribuyentes están obligados a conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito, siendo que sobre dicha disposición este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 03709-1-2006 que la obligación de los contribuyentes de conservar la información y documentación correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación, directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita, como se verifica en el presente caso, con lo cual el argumento de la recurrente no resulta amparable.

Que sobre la Sentencia de Casación N° 1136-2009 LIMA invocada, cabe señalar que tal pronunciamiento del Poder Judicial solo es aplicable para las partes intervinientes en el proceso judicial que le dio origen, por lo que no es vinculante para este Tribunal en la resolución de la controversia de autos³⁰.

Deducción sin documentación de sustento (ejercicio 2007)

Que la Administración reparó la deducción de la amortización de los siguientes desembolsos incurridos en el ejercicio 2007 para la UEA Iscaycruz, por carecer de documentación de sustento:

UEA Iscaycruz	Total activo	Sin doc. de sustento (Según detalle en el Anexo N° 5 del valor impugnado a foja 8507)
Otros estudios y proyectos (2007)	\$58 403,82	\$58 403,82
Otros gastos de exploración (2007)	\$111 765,10	\$111 765,10

Que es del caso precisar, de acuerdo con el recuento de lo actuado en la fiscalización, que mediante el Resultado del Requerimiento N° la Administración reparó la deducción observada "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" por S/5 773 360,82, que estaba compuesta, entre otros, por la amortización de los desembolsos efectuados en la UEA Iscaycruz, agrupados, entre otros, por los conceptos "Otros estudios y proyectos" y "Otros gastos de exploración" —según se muestra en el cuadro precedente—, siendo que mediante el aludido requerimiento la Administración había solicitado a la recurrente el sustento documentario de la totalidad de los conceptos que conforman la aludida deducción.

Que en ese sentido, no resultan ciertas las afirmaciones de la recurrente referidas, de un lado, a que los conceptos "Otros estudios y proyectos" y "Otros gastos de exploración" no se repararon en el Resultado del Requerimiento N° y, de otro lado, que dichos conceptos recién fueron reparados en el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario.

Que de la revisión a los actuados se constata que durante la fiscalización la recurrente no presentó documentación que sustente la existencia, naturaleza y valor de los desembolsos del ejercicio 2007 que conforman los conceptos "Otros estudios y proyectos" y "Otros gastos de exploración" de la UEA Iscaycruz, cuya amortización fue efectuada con la deducción observada, por lo que el reparo formulado en la fiscalización se encuentra arreglado a ley.

Que en la instancia de reclamación la recurrente presentó el escrito de 17 de octubre de 2014 (fojas 10522 a 10537), al que acompañó documentación que a su consideración sustentaría la deducción de los precitados conceptos "Otros estudios y proyectos" y "Otros gastos de exploración", siendo que la Administración no admitió dicha documentación al no cumplirse los supuestos de excepción previstos en el artículo 141° del Código Tributario.

²⁹ Con este nuevo Texto Único Ordenado, el citado numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario fue posteriormente modificado por los Decretos Legislativos N° 1315 y 1372, publicados el 31 de diciembre de 2016 y 2 de agosto de 2018, respectivamente.

³⁰ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02188-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que el primer párrafo del artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada³¹, señala que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que según se mencionó, a través del Requerimiento N° _____ la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustentara la procedencia de la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo", conformada, entre otros, por los conceptos "Otros estudios y proyectos" y "Otros gastos de exploración", de manera que, dado que en la reclamación la recurrente no demostró que la falta de presentación de la documentación solicitada en la fiscalización no se generó por su causa y tampoco acreditó el pago o afianzamiento de la deuda tributaria vinculada a dicha documentación, se encuentra arreglado a ley que la Administración no haya meritado en la reclamación los medios probatorios presentados en forma extemporánea.

Que no obstante, en esta instancia de apelación, la recurrente ha solicitado que se meritúe la documentación que fue presentada en la instancia de reclamación, habiendo informado con el escrito de 1 de marzo de 2016 que canceló la deuda tributaria vinculada a dichos medios probatorios, mediante Boletas de Pago 1662 N° 248865400, 248865401 y 248865104 (fojas 10365 a 10367 y 11071 a 11080), afirmación que se constata en autos (los pagos comprenden el tributo, la multa vinculada y los intereses de ambos); en tal sentido, al cumplirse uno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 141° del mencionado Código Tributario, procede admitir los aludidos medios probatorios y merituarlos a continuación.

Que a tal efecto, cabe tener en cuenta que el artículo 8° de la Ley General de Minería define a la exploración como la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

Que asimismo, según se explica en el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero³², la exploración permite determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, por lo que se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo, lo que conllevará a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento.

Que por su parte, Rosado Silva señala que los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.³³

³¹ Esto es, antes de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N° 1263 y 1421, publicados el 10 de diciembre de 2016 y 13 de setiembre de 2018, respectivamente.

³² Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015). *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. [versión PDF]. Pág. 25. Recuperado de: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>.

³³ ROSADO SILVA, Elizabeth (2003). "Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo". *Cuadernos Tributarios*, 28. Lima. Pág. 121. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

- Otros estudios y proyectos

Que según el cuadro precedente, los desembolsos del ejercicio 2007 que comprenden el concepto "Otros estudios y proyectos" de la UEA Iscaycruz ascienden a \$58 403,82, siendo que según el escrito ampliatorio de reclamación de 17 de octubre de 2014, los medios probatorios extemporáneos solo sustentan desembolsos por \$28 169,44 y obran en autos a fojas 9454 a 9516³⁴.

Que dichos medios probatorios consisten en reportes que estarían referidos al registro contable de las transacciones, las que hacen mención a los Documentos N° 001-0003192, 999-0000161, 999-60016526, 235-0710038013015, 001-00116803, 001-00116804, 035-00018245, 024-0004756, 001-00000260, 502-01457538 y 001-00029591.

Que la Factura N° 001-0003192 ("Documento N° 001-0003192") corresponde a la compra de una bomba dosificadora marca Walchem; asimismo, se tiene copia de la guía de remisión remitente del proveedor y el pedido de compra emitido por la recurrente que contiene las especificaciones del bien solicitado al proveedor.

Que de otro lado, se tiene la Declaración Única de Aduanas N° ("Documento N° ;), referida a la importación de una bomba para abastecimiento de agua marca Rochfer modelo MS-51, amparada en la Orden de Compra N° la Guía Aérea N° y la lista de empaque S/N; asimismo, se tiene la Liquidación N° referida al costo del flete internacional, emisión de guía aérea y manipuleo, conceptos respecto de los cuales fueron emitidos el Documento de Cobranza N° y la Factura N° 001-0029591 ("Documento N° 001-0029591"); asimismo, se tiene la Factura N° ("Documento N° 001-00116804") por "comisión agencia" y "gastos varios" y el Documento de Cobranza N° por "gastos varios ME", ambos documentos con referencia a la aludida Orden de Compra N° .

Que como se aprecia, los documentos mencionados no comprenden todos los señalados como sustento de los desembolsos observados, siendo que de la revisión al contenido de dichos documentos no se puede establecer que correspondan a gastos de exploración, según las definiciones antes expuestas, por lo que no sustentan la deducción denominada por la recurrente como "Otros estudios y proyectos", que comprendería gastos de exploración incurridos en el año 2007 para la UEA Iscaycruz, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Otros gastos de exploración

Que según el cuadro precedente, los desembolsos del ejercicio 2007 que comprenden el concepto "Otros gastos de exploración" de la UEA Iscaycruz ascienden a \$111 765,10, siendo que según el escrito ampliatorio de reclamación de 17 de octubre de 2014, los medios probatorios extemporáneos sustentan la totalidad de dichos desembolsos y obran en autos de fojas 9344 a 9453³⁵.

Que dichos medios probatorios consisten en reportes que estarían referidos al registro contable de las transacciones, las que hacen mención a los Documentos N°

Que la Factura N° 001-00000696 ("Documento N° 001-00000696") fue emitida por por concepto de "Mantto de Área Verde y Forestal - Lagsaura", "Mantto Áreas Verdes - Comuneros" y "Hospedaje habitación equipada churín" y hace referencia a la Liquidación N° 5105609061, cuya copia también se tiene, la que hace referencia a dichos conceptos y a la UEA Iscaycruz.

³⁴ En la resolución apelada se deja constancia que en estas fojas del expediente obran los medios probatorios extemporáneos que son admitidos en esta instancia (foja 10668).

³⁵ En la apelada se deja constancia que en estas fojas del expediente obran los medios probatorios extemporáneos que son admitidos en esta instancia (foja 10668).



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que la Factura N° 0001-000641 ("Documento N° 001-00000641") fue emitida por Restaurante por concepto de "Servicio apoyo traslado personal a Lagsaura".

Que la Factura N° 001-000405 ("Documento N° 001-00000405") fue emitida por por concepto de «Atención de hospedaje a los trabajadores de la Empresa correspondiente al mes de ENERO del año en curso [2007], de conformidad a la Liquidación y anexos que adjuntamos»; dicha liquidación contiene la valorización del servicio y también se tiene el reporte del hostel con el listado de las personas y las fechas en que el proveedor les habría brindado hospedaje.

Que la Factura N° 001-0003191 ("Documento N° 001-0003191") fue emitida por por la compra de una bomba dosificadora marca OBL; asimismo, se tiene copia de la guía de remisión del proveedor y el pedido de compra emitido por la recurrente que contiene las especificaciones del bien solicitado al proveedor y en el que se señala que dicho bien se instalará en la UEA Iscaycruz.

Que la Factura N° 002-000406 ("Documento N° 002-0000406") fue emitida por por "Adelanto 50% instalación cortavientos y estructura de tijerales metálicos y eucalipto 2do tramo" y hace referencia al Pedido de Compra N° 4500003198, emitido por la recurrente, el cual señala como motivo general del servicio el uso en la planta de filtrado Lagsaura.

Que las Facturas N° 001-000231, 001-000230 y 002-000237 ("Documentos N° 001-00000231, 001-00000230 y 002-00000237") fueron emitidas por por las Valorizaciones N° 01 y 02 al 25 de julio y agosto de 2007, respectivamente, de la obra Pavimentación del circuito de carga de concentrados en la Planta de filtrado Lagsaura, según las Liquidaciones N° 5105619198, 5105618875 y 5105620764, las cuales contienen el detalle de los trabajos efectuados (como sardineles, cunetas, veredas, badenes y pavimentos, entre otros) y hacen referencia a la UEA Iscaycruz; asimismo, se tiene las cartas del proveedor con las que se remite a la recurrente las facturas y las liquidaciones; además, se tiene un correo electrónico que trata una consulta sobre la necesidad de que el proveedor tenga el "Formato para la revisión del cumplimiento de obligaciones laborales, de seguridad social, previsionales y tributarias de empresas contratistas y de intermediación laboral", el cual también se tiene en autos, correspondiente al periodo julio de 2007.

Que de la evaluación a los documentos presentados se observa que si bien hacen referencia a la UEA Iscaycruz o Lagsaura (ubicación comprendida por la citada UEA), los conceptos a los que aluden (mantenimiento de áreas verdes y forestales, hospedaje, bomba dosificadora, cortavientos, estructura de tijerales metálicos, sardineles, cunetas, veredas, badenes y pavimentos, entre otros) no son suficientes para establecer que los desembolsos efectuados corresponden a gastos de exploración, según las definiciones antes expuestas, por lo que tales documentos no sustentan la deducción denominada por la recurrente como "Otros gastos de exploración", que comprendería gastos de exploración incurridos en el año 2007 para la UEA Iscaycruz, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe precisar que también se tienen las Facturas N° 001-000695 y 001-000404, pero estas no son referidas como documentos de sustento de los desembolsos observados en los reportes presentados por la recurrente.

Que en cuanto a que la Administración debió sustentar el valor de mercado de los desembolsos (activos intangibles) que conformaron la deducción observada, puesto que no cuestionó la existencia de dichos desembolsos, cabe indicar que el reparo bajo análisis se fundamenta en la falta de soporte documentario que acreditara determinados importes que conformaron la deducción efectuada bajo la denominación "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" y que según la recurrente correspondieron a gastos de exploración del ejercicio fiscalizado que fueron deducidos como gastos del citado ejercicio y amortización de gastos de exploración de ejercicios anteriores, incurridos para las UEA Yauliyacu e Iscaycruz, por lo



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

que al no haberse tenido por sustentada la naturaleza y valor de tales desembolsos, mal podía la Administración cuestionar su valor de mercado y formular el reparo en ese sentido.

Que con relación a que la Administración reparó una mayor amortización en el ejercicio 2007 respecto del ejercicio 2006, por lo que debe efectuarse una reliquidación del reparo conforme a los resultados de la fiscalización de este último ejercicio, corresponde señalar que en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000603 la Administración dejó constancia que la deducción "Intangible Exploración y Desarrollo Positivo" efectuada en el ejercicio 2007 comprendió conceptos que no estuvieron incluidos en la deducción que fue observada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, siendo que la recurrente no ha acreditado que los conceptos que conformaron las deducciones en ambos ejercicios fueron los mismos a fin de sustentar que la Administración reparó indebidamente una mayor amortización en el ejercicio 2007 con relación al ejercicio 2006, por lo que el cuestionamiento expuesto no resulta amparable, debiendo anotarse, adicionalmente, que en el mismo resultado del requerimiento se indicó que «... el procedimiento de cálculo de la Deducción "Intangible, Exploración y Desarrollo positivo" efectuado por el contribuyente en el ejercicio 2007 cambio (sic) con relación periodo 2006...», razón por la cual la Administración consideró la misma amortización utilizada por la recurrente en el ejercicio 2007 para formular el reparo, lo cual fue precisado además en la resolución apelada (foja 10668 vuelta) y se puede verificar en autos de los reportes presentados por la propia recurrente durante la fiscalización (fojas 5354 a 5372).

4. Operaciones realizadas con proveedores extranjeros no sustentadas

Que la recurrente sostiene que los servicios de "Security Manager in Peru During December" (Factura N° COL 05921), prestados por Control Risks Limited, están sustentados con la carta de 5 de junio de 2007, con la cual el citado proveedor no domiciliado estableció y aceptó la prestación del servicio de consultoría en "Security Manager"; asimismo, los servicios de "Risks Assesment in Peru by Hamyr Gonzales" (Factura N° COL 05690), prestados por la misma empresa, están sustentados en los correos electrónicos cursados entre Hamyr Gonzales (consultor de dicha empresa) y sus funcionarios (de la recurrente) entre mayo y julio de 2007, lo que se corrobora con el contenido del documento "Standard Terms & Conditions".

Que indica que los servicios prestados por el proveedor no domiciliado Asesorías e Inversiones Conektra Limitada (Facturas N° 152 y 154) están sustentados con el contrato de 3 de octubre de 2005 y la carta de extensión de servicios de 1 de diciembre de 2006, esta última que detalla el alcance de los servicios y cuya programación de pagos coincide con los importes facturados.

Que en el escrito de 27 de octubre de 2015 proporciona la traducción al español de los documentos "Letter of Engagement" y los correos electrónicos de Hamyr Gonzales.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó la prestación de los servicios de los proveedores Asesorías e Inversiones Conektra Limitada y Control Risks Limited, dado que, respecto del primero de los mencionados, solo presentó un contrato y una carta que evidencian únicamente el acuerdo de las partes mas no acreditan la efectiva prestación del servicio, mientras que, respecto del segundo, presentó documentos que no están redactados en idioma castellano de los que si bien se apreciaría un acuerdo de las partes, no son suficientes para acreditar la efectiva prestación del servicio, lo que tampoco puede concluirse de los correos electrónicos presentados, dado que no se tiene certeza que estén dirigidos a personal de la recurrente y los asuntos de que tratan no la involucran a ella sino al grupo Glencore.

Que de acuerdo con el punto II del Anexo N° 4 del valor impugnado (fojas 9269 a 9288), la Administración reparó el gasto amparado en las Facturas N° 152 y 154, del proveedor extranjero Asesorías e Inversiones Conektra Limitada, y las Facturas N° COL 05690 y COL 05921, del proveedor extranjero Control Risks Limited, por un total de S/130 349,64, toda vez que la recurrente no sustentó la prestación de los servicios que habría recibido de dichos proveedores.

37



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (foja 7921), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentadamente el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, correspondientes a los proveedores extranjeros

Que en el resultado del indicado requerimiento (fojas 7896 a 7900) se dejó constancia que la recurrente presentó el escrito de 17 de junio de 2010, en el que, con relación a lo solicitado, refirió que adjuntaba los comprobantes de pago y estados de cuenta en los que figuran los pagos efectuados (fojas 7881 y 7882); en ese sentido, la Administración reparó la deducción de los gastos con relación a los proveedores mencionados, al tenerlos por no sustentados.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 5643 a 5646), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formule su descargo al reparo efectuado.

Que la recurrente presentó el escrito de 22 de abril de 2014 (fojas 5472 a 5475), en el que señaló, respecto del proveedor que el gasto de la Factura N° COL 05921 está sustentado con la carta del proveedor de 5 de junio de 2007 en la que establece y acepta la prestación del servicio de consultoría en "Security Manager", en tanto que el gasto de la Factura N° COL 05690, referida a los servicios de "Risks Assessment in Peru", está sustentado con los correos electrónicos cursados entre Hamyr Gonzales Morales (consultor del proveedor) y sus funcionarios (de la recurrente) entre mayo y julio de 2007.

Que asimismo, respecto del proveedor Asesorías e Inversiones Conektra Limitada, la recurrente indicó que las Facturas N° 152 y 154 están sustentadas con la carta de extensión de servicios de 1 de diciembre de 2006, que detalla el alcance de los servicios del indicado proveedor y cuya programación de pagos coincide con los importes facturados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000603 (fojas 5586 a 5602), la Administración indicó, con relación al proveedor Control Risks Limited, que la carta de 5 de junio de 2007 solo evidenciaría el compromiso del proveedor de efectuar ciertas prestaciones a la recurrente, sobre las cuales los correos electrónicos presentados no permiten verificar que se hubieran llevado a cabo; por su parte, sobre el proveedor Asesorías e Inversiones Conektra Limitada, señaló que la carta de extensión de servicios de 1 de diciembre de 2006 solo menciona una serie de servicios, respecto de los cuales la recurrente no presentó otra documentación que evidencie su prestación; en tal sentido, mantuvo el reparo a la deducción de los gastos referidos a los mencionados proveedores.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo que, según el último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que la norma citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual se ha señalado en las Resoluciones N° 16554-3-2013 y 06454-3-2016, entre otras, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, entre otros, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

   38 



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, se ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; en ese sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, se ha precisado que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni el registro contable de las mismas, siendo que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010.

Que según lo expuesto, corresponde evaluar si la documentación presentada por la recurrente acredita la prestación de los servicios de los proveedores extranjeros Asesorías e Inversiones Conektra Limitada y Control Risks Limited, que sustentan la deducción de los gastos observados.

Que en cuanto al proveedor el gasto reparado está amparado en las Facturas N° 152 y 154, por S/36 235,58 y S/10 364,37, respectivamente, siendo que la recurrente señala que los servicios prestados por dicho proveedor están sustentados con el contrato de 3 de octubre de 2005 y la carta de extensión de servicios de 1 de diciembre de 2006, esta última que detalla el alcance de los servicios y cuya programación de pagos coincide con los importes facturados.

Que obra en autos copia del Contrato de Servicios Profesionales de 3 de octubre de 2005 (fojas 7291 a 7299), celebrado entre la recurrente y el proveedor, conforme al cual este último se comprometió a prestar a la primera los servicios detallados en el Anexo-A del Contrato de Servicios Profesionales celebrado entre la recurrente y la empresa referidos a implementación de un proyecto denominado "Génesis".

Que es del caso señalar que no obra en autos el aludido Anexo-A que permitiría apreciar el detalle de los servicios que el proveedor se obligó a prestar a la recurrente, sin perjuicio de lo cual debe anotarse que la sola presentación de dicho documento no acredita la prestación de los servicios, toda vez que, conforme al criterio expuesto en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o servicio, pero no que se haya efectuado.

Que de otro lado, se tiene copia de la carta de 1 de diciembre de 2006 (fojas 3246 a 3248), dirigida a la recurrente, que contiene la oferta de servicios de consultoría que le propone el proveedor, consistiendo tales servicios en "Consultoría SAP en la Gerencia de Proyecto, Módulo de Producción y Módulo de Ventas", "Consultoría subcontratada a para los módulos de Compras, Mantenimiento, Contabilidad, Controlling, Activos Fijos, Proyectos, Análisis de Rentabilidad y Tesorería" y "Gastos de viaje por servicios de SAP Consultoría y servicios de Conektra"; asimismo, la indicada carta detalla los recursos y costos de los servicios y las condiciones comerciales, siendo que estas últimas señalan que los términos de los servicios se sujetarán al contrato suscrito entre el proveedor y la recurrente y, además, precisan los periodos, conceptos y montos correspondientes a la facturación que efectuará el proveedor a la recurrente; se aprecia, además, que la carta está firmada por el representante del proveedor y también,



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

en señal de aceptación, por el representante de la recurrente.

Que la referida carta de 1 de diciembre de 2006 evidencia un acuerdo de voluntades entre la recurrente y el proveedor para la prestación de determinados servicios de consultoría; sin embargo, al igual que en el caso del contrato de 3 de octubre de 2005, aquél documento no acredita por sí mismo la realización de los servicios que menciona, no habiendo presentado la recurrente en el curso de la fiscalización otra documentación que evidencie la ejecución de los servicios por parte del proveedor.

Que estando a lo expuesto, se concluye que la recurrente no acreditó en forma fehaciente la prestación de los servicios del proveedor Asesorías e Inversiones Conektra Limitada, por lo que procede mantener el reparo al gasto observado y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al proveedor [redacted] el gasto reparado está amparado en las Facturas N° COL 05690 y COL 05921, por S/46 252,09 y S/37 497,60, respectivamente, siendo que la recurrente señala que los servicios de "Security Manager in Peru During December" (Factura N° COL 05921) están sustentados con la carta de 5 de junio de 2007, con la cual el proveedor estableció y aceptó la prestación del servicio de consultoría en [redacted], en tanto que afirma que los servicios de "Risks Assesment in Peru by [redacted]" (Factura N° COL 05690) están sustentados en los correos electrónicos cursados entre [redacted] (consultor del proveedor) y sus funcionarios entre mayo y julio de 2007, lo que se corrobora con el contenido del documento "Standard Terms & Conditions".

Que en cuanto a los servicios de "Security Manager in Peru During December", según la Factura N° COL 05921, se tiene la carta de 5 de junio de 2007, denominada "Letter of Engagement – 4519", acompañada de los documentos "Standard terms & conditions" y "About Control Risks" (fojas 3261 a 3267); asimismo, se tiene el documento "Confidential" (foja 3260).

Que cabe indicar que los citados documentos no están redactados en idioma castellano y fueron presentados en la fiscalización sin traducción oficial o de perito o, en su defecto, traducción simple suscrita por quien hubiese oficiado de traductor debidamente identificado, como disponen el artículo 241° del Código Procesal Civil y el numeral 41.1.2 del artículo 41° de la Ley del Procedimiento Administrativo General³⁶.

Que no obstante, los documentos mencionados fueron merituados y traducidos por la Administración en la fiscalización y en la resolución apelada, por lo que corresponde igualmente que sean merituados por este Tribunal³⁷, debiendo anotarse que en esta instancia la recurrente presentó la traducción simple de tales documentos suscrita por quien ofició de traductora debidamente identificada (fojas 10846 a 10853).

Que el documento "Letter of Engagement – 4519" (Carta de Contratación – 4519) contiene el contrato por el cual el proveedor se obliga a prestar a la recurrente servicios de consultoría consistentes en "Gerente de Seguridad en el Perú", a cambio de una contraprestación de \$12 000,00 mensuales, más otros gastos directos y administrativos.

³⁶ El artículo 241° del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, modificado por Ley N° 26807, 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. Por su parte, el numeral 41.1.2 del artículo 41° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 —recogido con similar texto en el numeral 49.1.2 del artículo 49° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS—, señala que las entidades están obligadas a recibir traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales. Ambas normas son de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

³⁷ En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Que el documento "Standard Terms & Conditions" (Términos y condiciones estándar), el cual forma parte integrante del contrato, contiene, como su nombre lo indica, los términos y condiciones del contrato; sin embargo, no menciona los servicios específicos que debería realizar el proveedor ni explica en qué consistirían; asimismo, cabe señalar que en el aludido documento se precisa que los informes que sean elaborados por la prestación de los servicios serán enviados vía correo electrónico, a menos que el cliente (se asume que es la recurrente) indique lo contrario, en cuyo caso este último asumirá los costos adicionales en los que se incurra por la elaboración de los informes.

Que el documento "About Control Risks" (Sobre Control Risks) contiene una descripción del proveedor como consultora líder internacional especializada de riesgos de negocios y destaca su actuación en tres áreas de servicio principales: "análisis de riesgos políticos y de seguridad", "investigaciones confidenciales" y "consultoría de seguridad y gestión de crisis"; esta última se describe como el asesoramiento del proveedor a las organizaciones en el desarrollo e implementación de una estrategia de seguridad corporativa general y, en particular, sobre cómo reducir los riesgos para las personas, la información y los activos físicos.

Que por su parte, el documento "Confidential" (Confidencial) muestra lo que sería una selección de servicios: (i) Parte A, información de antecedentes de Casapalca y Gubbins, de \$23 600,00 a \$26 900,00; (ii) Parte B, contexto local, de \$9 600,00 a \$11 800,00; (iii) Soporte Inmediato, Honorarios de selección de personal y SAS en Perú, por \$24 000,00; y (iv) Gerente de seguridad opción 1, por \$12 000,00; tales servicios habrían sido contratados por la recurrente, de lo que no se tiene certeza, dado que el citado documento fue suscrito el 5 de junio de 2007 por un representante de la empresa Glencore International, Inc.

Que al respecto, en cuanto a la Factura N° COL 05921, materia de reparo, dicho documento corresponde a los honorarios pagados al proveedor por concepto de "Gerente de seguridad en el Perú durante diciembre", por \$12 000,00 (foja 10840), siendo que si bien de los documentos anteriormente citados se puede apreciar de qué tratan los servicios que brinda el proveedor en general, no se tiene en autos otros documentos que evidencien el servicio específico que habría brindado a la recurrente en el periodo indicado (diciembre de 2007), los cuales pudieron consistir, según los términos y condiciones del contrato presentado, en los informes escritos o remitidos por correo electrónico a la recurrente.

Que de otro lado, la Factura N° COL 05690, también materia de reparo, corresponde a los honorarios pagados al proveedor por concepto de "Evaluación de riesgos en Perú por Hamyr Gonzales", por el importe de \$13 200,00 (foja 10844), para cuyo sustento la recurrente se remite a los correos electrónicos de 14 de mayo, 12 y 13 de junio y 26 de julio de 2007, así como al documento "Standard Terms & Conditions".

Que es del caso señalar que el servicio descrito en la citada factura no corresponde a ninguno de los descritos en el documento "Confidential" referido anteriormente, ya que tales servicios son referidos en las Facturas N° COL 05859, COL 05867, COL 05872 y COL 05921 (fojas 10840 a 10843).

Que los correos electrónicos presentados contienen comunicaciones entre Hamyr Gonzales, identificado como consultor del proveedor, y diversas personas identificadas como parte del grupo Glencore, es decir, no se tiene certeza que sean trabajadores de la recurrente.

Que asimismo, los citados correos electrónicos tratan sobre los siguientes asuntos:

- Correo electrónico de 14 de mayo de 2007: Hamyr Gonzales detalla una conversación con el gerente de la empresa Prosegur respecto de los servicios que esta última presta a Minera Casapalca en la bocamina del Nivel 2700, puesto que se indica que esta última empresa no tiene derecho de servidumbre sobre dicha bocamina sino Glencore.



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

- Correo electrónico de 12 de junio de 2007: Contiene precisiones sobre la situación de la mina así como comentarios sobre las acciones que debería realizar considerando dicha situación.
- Correo electrónico de 13 de junio de 2007: Contiene coordinaciones para la contratación de un gerente de seguridad.
- Correo electrónico de 26 de julio de 2007: reenvía una noticia de TV Perú referida a paros y movilizaciones en Puno.

Que de la revisión a los correos electrónicos presentados se advierte, por un lado, que no se tiene certeza que correspondan a comunicaciones entre el personal del proveedor y el personal de la recurrente, dado que este último se identifica como parte del grupo y, de otro lado, el contenido de estos correos electrónicos está referido a asuntos o situaciones en las que está involucrada el mismo grupo Glencore, sin hacerse mención a la recurrente, de manera que no se puede establecer en forma indubitable que tales documentos evidencian la prestación de un servicio por parte del proveedor a la recurrente, en particular, uno de "evaluación de riesgos", como menciona la factura reparada, más aún si se tiene en cuenta que dicha factura ni otro documento presentado explica en que habría consistido específicamente este servicio que debía prestar el proveedor a la recurrente.

Que cabe precisar que el documento "Standard Terms & Conditions" al que alude la recurrente tampoco acredita la prestación de los servicios materia de la Factura N° COL 05690, siendo que, como se indicó, dicho documento no menciona los servicios específicos que debería realizar el proveedor ni explica en qué consistirían.

Que en este orden de ideas, se concluye que la recurrente no acreditó en forma fehaciente la prestación de los servicios del proveedor Control Risks Limited, por lo que procede mantener el reparo al gasto observado y confirmar la apelada en este extremo.

III. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por Decreto Legislativo N° 981, sanciona la precitada infracción con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 02845-1-2010, entre otras, para efecto de la comisión de la infracción antes citada debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que la Resolución de Multa N°

(fojas 9315 y 9316) fue girada por la comisión de la

42





Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se sustenta en la Resolución de Determinación N° 012-003-0050194, que contiene la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que estando a lo analizado en esta instancia con relación a los reparos que sustentan dicha determinación, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración efectúe la reliquidación de la precitada multa vinculada.

IV. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la recurrente sostiene que no incurrió en la infracción prevista en el numeral 27 del artículo 177° del Código Tributario, dado que la información que le fue solicitada por la Administración, referida a los comparables externos que se mencionan en el Estudio de Precios de Transferencia, nunca estuvo en su poder; por el contrario, dicha información fue proporcionada directamente por la empresa a la firma de auditoría como está acreditado con las cartas de 21 de abril y 4 de agosto de 2014.

Que la Administración señala que durante la fiscalización solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara los contratos de compraventa de concentrados de minerales celebrados por con terceros independientes, que fueron analizados para evaluar y descartar la aplicación del método del PCNC, según el Estudio de Precios de Transferencia presentado; sin embargo, dado que la recurrente no cumplió con lo solicitado en el plazo otorgado, se verificó la comisión de la infracción prevista en el numeral 27 del artículo 177° del Código Tributario, lo que no se ve enervado por el hecho que la firma de auditoría (quien elaboró el estudio) hubiese informado en la carta de 21 de abril de 2014 que los aludidos contratos no fueron proporcionados por la recurrente.

Que el artículo 165° del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras.

Que el numeral 27 del artículo 177° del mencionado código, incorporado por Decreto Legislativo N° 981, señala que constituye infracción no exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley.

Que por su parte, la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, sanciona la precitada infracción con una multa equivalente al 0.6% de los "IN", término que según el artículo 180° del referido código corresponde al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Que la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio fiscalizado, dispone que la documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción.

Que la segunda parte del aludido párrafo del inciso g) del artículo 32°-A señala que, para tal efecto —esto es, de lo previsto en la primera parte antes mencionada—, los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

Que de las normas citadas se tiene que la obligación de los contribuyentes de contar con un Estudio

43



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia de sus transacciones con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, lleva aparejada la obligación de aquéllos de contar con la documentación e información detallada por cada una de dichas transacciones, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, de ahí que el incumplimiento de dicha obligación, manifestada en la falta de exhibición o presentación de la referida documentación e información ante el requerimiento de la Administración, constituye una infracción tributaria pasible de sanción.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 9317 y 9318) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 27 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que la recurrente no exhibió o no presentó la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley.

Que mediante el Requerimiento N° (foja 6247), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación de los contratos de compra de concentrados celebrados por con terceros independientes, que, según el primer párrafo de la página 45 del "Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007", fueron analizados al momento de evaluar la aplicación del método del precio comparable no controlado.

Que la Administración dejó constancia en el resultado del mencionado requerimiento que la recurrente no exhibió ni presentó los contratos solicitados, por lo que estableció la comisión de la infracción prevista en el numeral 27 del artículo 177° del Código Tributario (fojas 6236 a 6238).

Que obra en autos copia del "Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007", elaborado por la firma de auditoría y que fue presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (fojas 6262 a 6345).

Que dicho estudio, según indica su página 4, contiene la evaluación del cumplimiento del principio de libre concurrencia de las operaciones efectuadas por la recurrente con sus empresas vinculadas en el exterior durante el ejercicio 2007, en particular, la venta de concentrados de zinc y plomo efectuada a domiciliada en Suiza.

Que sobre dichas operaciones, en la página 5 del estudio, los auditores señalaron que intentaron analizarlas a partir de la aplicación del método del precio comparable no controlado mediante el uso de comparables internos, toda vez que efectuó compras de productos similares a terceros independientes, razón por la cual les fue facilitado el acceso a los contratos de compra de concentrados celebrados entre y los terceros independientes, los cuales fueron analizados a fin de determinar si los términos de los mismos eran comparables a los términos pactados en los contratos de venta celebrados entre la recurrente y la mencionada empresa; no obstante, se determinó que dichos contratos no eran comparables ya que existían diferencias en la determinación del precio de los concentrados, en cada caso, que no podían ser ajustadas a fin de asegurar la comparabilidad requerida por el método; adicionalmente, indicaron que evaluaron la posibilidad de aplicar el aludido método utilizando comparables externos; sin embargo, debido a la misma clase de diferencias, no fue posible hallar transacciones o contratos comparables; en consecuencia, descartaron la aplicación del método en cuestión utilizando comparables internos o externos. Lo expuesto también es mencionado en la página 45 del estudio.

Que en la misma página 5 del estudio los auditores indicaron que evaluaron la aplicación de los otros métodos de precios de transferencia previstos en el ordenamiento legal peruano para el análisis de

44



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

precios de transferencia de la venta de concentrados de zinc y plomo a en consecuencia, a fin de determinar el cumplimiento del principio de libre concurrencia en dichas operaciones, aplicaron el método del margen neto transaccional.

Que en la página 9 del estudio, referida al alcance y uso de dicho documento, los auditores dejaron constancia que su trabajo se basó en información suministrada por la recurrente, la cual había sido complementada con entrevistas realizadas a parte de sus ejecutivos; adicionalmente, se basó en información de transacciones o empresas "comparables" obtenidas tanto de fuentes públicas externas, como de información proporcionada por la recurrente.

Que de lo señalado en el estudio técnico presentado por la recurrente se aprecia que, para determinar si las operaciones de venta de concentrados de zinc y plomo realizadas con se encontraban a valores de mercado de acuerdo con las normas de precios de transferencia y, en particular, para respaldar la elección del método del margen neto transaccional en detrimento del método del precio comparable no controlado, fueron analizados los contratos de compra de concentrados celebrados entre la mencionada empresa y terceros independientes, por lo que la recurrente tenía la obligación de contar con dicha documentación, al tratarse de la comprendida en la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe precisar que durante la fiscalización la recurrente presentó copia de la carta de 21 de abril de 2014, dirigida a ella, en la que el gerente senior de precios de transferencia de la firma de auditoría Ernst informó que los contratos de compra de concentrados celebrados entre y los terceros independientes, que se mencionan en el "Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007", le fueron facilitados por la empresa , en su calidad de representante legal de (foja 3146).

Que asimismo, la recurrente presentó en la reclamación la carta de 4 de agosto de 2014, dirigida a ella, en la que la apoderada de informó que fue dicha empresa la que proporcionó a la firma de auditoría los contratos de compra de concentrados celebrados entre Glencore International AG y los terceros independientes, mencionados en el "Estudio de Precios de Transferencia - Ejercicio 2007" (foja 10514).

Que es del caso señalar que lo expresado en las cartas antes mencionadas no enerva la obligación que tenía la recurrente de contar con los aludidos contratos, en tanto formaban parte de la documentación e información que sustentaba el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados que fueron tenidos en cuenta en la elaboración del estudio técnico presentado a la Administración, los cuales demostrarían que las rentas obtenidas por las operaciones de venta de concentrados de zinc y plomo realizadas a se encontraban en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que habrían sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, de conformidad con las normas de precios de transferencia.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no exhibió ni presentó la documentación e información que sustentaba el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados que fueron expuestos en el estudio técnico presentado, la infracción imputada se encuentra acreditada, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 11105).

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

45



Tribunal Fiscal

N° 05826-1-2019

RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** la apelación interpuesta en el extremo referido a la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° la Resolución de Multa N°
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 21 de agosto de 2015 en los extremos del reparo por ajuste de la venta de concentrados de zinc a matriz bajo la metodología prevista en precios de transferencia, el reparo por gasto por bonificación de éxito por servicio prestado por sin el debido sustento, así como la multa vinculada a dichos reparos, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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


ZUNIGA DURANTE
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/BC/rmh.