



Firmado Digitalmente por FARFAN
CASTILLO Karina Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 18:02:16 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

EXPEDIENTES N° : 17505-2012 y 3023-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de junio de 2022

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con Registro Único del Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de setiembre de 2012, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y contra la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013 en el extremo que declaró infundada la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N° a emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2008, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con los Expedientes N° y , al guardar conexión entre sí.

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 8473 y 8528 a 8530 del Expediente N° , la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; siendo que como consecuencia de ello emitió la Resolución de Determinación N° por dicho tributo y periodo, efectuando los siguientes reparos¹:

Reparos	Importe (S/)
Servicios de almacenamiento y despacho que no son gastos del ejercicio	2 049 709,00
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual del Impuesto a la Renta	869 704,00
Gastos "ITRI" no devengados en el ejercicio 2007	711 450,00
Gastos no devengados por concepto de Regalía Minera vinculada a stock de existencias al 31.12.2007	13 714 691,00
Gastos de seguridad prestados por el Ejército Peruano	212 773,00
Pérdida de activos no deducible por encontrarse asegurados	243 304,00
Gastos comunes inherentes a rentas no gravadas	4 567 802,00
Gastos de almacenamiento y despacho vinculados a existencias en stock al 31.12.2006 que fueron vendidas en el ejercicio 2007	(1 653 313,00)
Regalías Mineras vinculadas a existencias en stock al 31.12.2006 que fueron vendidas en el ejercicio 2007	(8 548 181,00)
Gastos inherentes a rentas gravadas originalmente adicionadas y deducidas posteriormente por el contribuyente en su DJ Rectificatoria	(204 173,00)

¹ Cabe indicar que conforme se dejó constancia en la Resolución de Intendencia N° (folio 9255/reverso del Expediente N° 17505-2012), la recurrente no impugnó el reparo por concepto de "Ingreso por Diferencia de Cambio por Tasa de Descuento del Flujo de cierre de Mina, gravado en la DJ original y deducida en la DJ rectificatoria" por el importe de S/ 1 209 362,00, lo que se verifica del escrito de reclamación de la recurrente (folio 8991 del Expediente N° 17505-2012) y se reitera en el escrito de apelación (folio 9318 del Expediente N° 17505-2012); por lo que el mismo no es materia controvertida en el presente procedimiento contencioso tributario.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 10:15:21
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 12:05:20
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 10:34:32
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que asimismo, la Administración emitió la Resolución de Multa N° _____, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la Resolución de Determinación N° _____

Que de otro lado, a través de Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 2101 a 2107 del Expediente N° 3023-2014), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008; y como consecuencia de ello, emitió la Resolución de Determinación N° _____, efectuando los siguientes reparos:

Reparos	Importe (S/)
Gastos por despacho y almacenamiento en el exterior	3 032 047,00
Gastos por seguridad pagados al Ejército Peruano	319 160,00
Regalías Mineras vinculadas a stock de existencias de estaño metálico	22 055 132,00
Proporcionalidad del gasto común vinculadas a rentas no gravadas	3 832 091,00 ²
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual del Impuesto a la Renta	758 102,00
Gastos comunes vinculados a renta de fuente extranjera	50 271,00
Derechos de vigencia devengados en el ejercicio anterior (2007)	658 954,00
Gastos por despacho y almacenamiento en el exterior – Ejercicio 2007	(2 049 709,00)
Regalías Mineras vinculadas a existencias en stock de existencias de estaño metálico – Ejercicio 2007	(13 714 691,00)
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual – Ejercicio 2007	(869 704,00)

Que asimismo, emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por modificación del coeficiente aplicable a tales periodos; así como las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos conforme a ley.

I. IMPUESTO A LA RENTA

1. Gastos por servicios de almacenamiento y despacho

Que la recurrente sostiene que la controversia consiste en determinar el momento para efectuar la deducción de los referidos gastos, concluyendo que, de conformidad con el principio del devengo, correspondía deducirlos cuando incurrió en ellos. Resalta que se trata de gastos de despacho y almacenamiento incurridos en el exterior y con posterioridad a la existencia de los inventarios comercializados por ella, por lo que no correspondía calificarlos como costo. Sustenta su posición, entre otros, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04937-9-2018 y 06146-8-2019.

Que sobre el reparo efectuado por el ejercicio 2007 precisa que, al tratarse de una diferencia de carácter temporal, y haberla incluido la Administración como deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esta también debe dejarse sin efecto.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente señala que los gastos reparados no forman parte del proceso productivo de los minerales vendidos, sino que se dieron antes de su existencia, por lo que de acuerdo con el párrafo de la NIC 2 deben ser reconocidos en el ejercicio en que se incurren; y tampoco constituyen gastos diferidos, puesto que no producen beneficios económicos futuros, de conformidad con el párrafo 97 del Marco Conceptual. Invoca al respecto la Resolución N° 10924-1-2019.

² Cabe precisar que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ se modificó la Resolución de Determinación N° _____ en el extremo del importe del reparo por gastos comunes inherentes a rentas no gravadas, al monto de S/ 3 653 826,030 (folio 3802/reverso de Expediente N° 3023-2014).



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que por su parte, la Administración señala que los gastos de almacenamiento y despacho están vinculados directamente a la venta del mineral, por lo que deben deducirse cuando se devengan los ingresos por dicha venta, conforme con el principio de asociación de ingresos y gastos reconocido en la Resolución N° 11362-1-2011; y que la NIC 2 no enerva la posibilidad de considerarlos como parte del costo cuando resulten indispensables para dar a los bienes su condición y ubicación actuales para su venta.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración indica que los casos resueltos mediante las Resoluciones N° 06146-8-2016 y 10924-1-2019 invocadas por la recurrente sobre reparos a gastos de almacenamiento, son diferentes al presente caso, pues en este el sustento es el principio de asociación de ingresos y gastos. Invoca además la Resolución N° 05276-5-2006.

Que conforme se aprecia del Punto 1 Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0028966 (folios 9135 a 9155 Expediente N°), y el Punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2502 a 2506 del Expediente N°), la Administración reparó los gastos correspondientes a servicios de almacenamiento, y despacho vinculados a minerales depositados en el exterior bajo el régimen de exportación temporal, que no habían sido vendidos al 31 de diciembre de 2007 y de 2008, respectivamente, formulando adiciones a la renta neta de los ejercicios 2007 y 2008.

Que asimismo, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la Administración reconoció como deducción el reparo por el mismo concepto efectuado como consecuencia de la fiscalización realizada al ejercicio 2006; siendo que del mismo modo, formuló deducción respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como consecuencia del reparo efectuado por el mismo concepto en el ejercicio 2007.

Que los reparos señalados se resumen en el siguiente cuadro:

Reparos	Ejercicio	Importe (S/)
Gastos por servicio de almacenamiento y despacho que no son gastos del ejercicio	2007	2 049 709,00
Gastos de almacenamiento y despacho vinculadas a existencias en stock al 31.12.2006 que fueron vendidas en el ejercicio 2007	2007	(1 653 313,00)
Gastos por despacho y almacenamiento en el exterior	2008	3 032 047,00
Gastos por despacho y almacenamiento en el exterior anterior 2007	2008	(2 049 709,00)

Que mediante el Punto 1 y Anexo N° 1 del Requerimiento N° , el Punto N° 2 y Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 7179, 7200 a 7202, 8477 y 8480 del Expediente N°), y el Punto 2 del y el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 2072, 2076, 7200 y 7201 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original y base legal correspondiente, el motivo por el cual, al determinar el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, consideró como gastos de almacenamiento de dichos ejercicios, los comprobantes de pago registrados en la Cuenta Contable 6300009150 - Gastos de despacho y almacenamiento en el exterior, toda vez que los ingresos relacionados a tales conceptos aún no habían sido devengados en los ejercicios en que dichos gastos fueron registrados contablemente.

Que en sus respectivos escritos de descargo (folios 8422 a 8434 del Expediente N° y 1566 del Expediente N°), la recurrente indicó, entre otros, que no resultaba correcta la interpretación de la Administración en el sentido que todos los gastos por despacho y almacenamiento incurridos debían imputarse en el ejercicio en que se reconoció el ingreso relacionado, pues ello era aplicable exclusivamente a los costos que formaban parte del proceso productivo, por lo que el ejercicio de deducción de los gastos relacionados al despacho y almacenamiento en el exterior, es el ejercicio en que se incurrió en ellos, conforme con el principio del devengado. Asimismo, citó la Resolución N° 898-4-2008.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que de los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____ (folios 7164 a 7175 del Expediente N° _____ y _____ a 2049 del Expediente N° _____), se aprecia que la Administración señaló que no correspondía la deducción como gasto de los importes registrados por concepto de gastos de almacenamiento en la Cuenta Contable 6300009150 por S/ 2 049 709,00 y S/ 3 032 047,00, al encontrarse vinculados a minerales depositados en el exterior bajo el régimen de admisión temporal al 31 de diciembre de 2007 y 2008, respectivamente; toda vez que dichas existencias no habían sido vendidas, por lo que en virtud de lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como de lo contemplado en los párrafos 25 y 26 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 - Presentación de los Estados Financieros y párrafo 95 del Marco Conceptual de la misma, observó la deducción de los aludidos importes.

Que posteriormente, mediante los Requerimientos N° _____ y _____ (folios 1219 a 1222 del Expediente N° _____ y 1921 del Expediente N° 3023-2014), emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente la presentación de la documentación y/o información que desvirtuara la observación a los gastos de almacenamiento y despacho en el exterior.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____ (folios 1217 del Expediente N° _____ y _____ del Expediente N° _____), la Administración dio cuenta de la evaluación de los descargos presentados por la recurrente, manteniendo las observaciones.

Que de lo actuado, se aprecia que en el presente caso no se cuestiona la efectiva realización del gasto por servicios de almacenamiento sustentados en los comprobantes de pago registrados en la Cuenta Contable 6300009150 de los respectivos ejercicios 2007 y 2008, sino el ejercicio en que tales gastos debían imputarse de conformidad con el principio del devengado.

Que según lo dispuesto en el artículo 20 la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisándose que en el caso que tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados y que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que según el artículo 37 de la citada ley, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 57 de la ley bajo comentario, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, agregando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 – Existencias³, establece que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. El párrafo 11 de la aludida NIC precisa que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

³ Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 034-2005-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

Que sobre la base de las citadas disposiciones normativas y contables, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 06146-8-2016 –que resuelve un similar reparo, formulado por la Administración a la recurrente por los ejercicios 2000 y 2001⁴- que no necesariamente todo servicio de almacenamiento debe incorporarse como parte del costo de las existencias, siendo reconocido como costo solo cuando sea necesario antes de un proceso productivo o las existencias se fabriquen como un proyecto diferenciado o las existencias se requieran dentro de un proceso de maduración para conseguir que el bien se encuentre en condiciones para su venta, en caso contrario, dicho servicio debería reconocerse como gasto a medida en que se incurra en él.

Que del análisis efectuado en los Resultados de Requerimientos N° _____ y así como de la documentación que obra en autos, se verifica que en el presente caso los servicios de almacenamiento fueron brindados en el exterior por los agentes de la recurrente, _____, durante los ejercicios 2007 y 2008, en los cuales fueron contabilizados, respectivamente (folios 8283 a 8399 del Expediente N° _____ y del 763 a 912 del Expediente N° 3023-2014), y con posterioridad a que los bienes se encontraran listos en la ubicación apropiada para su venta.

Que en consecuencia, no existe fundamento para considerar que los servicios de almacenamiento, objeto de los reparos para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, correspondan a un componente del costo de las existencias de la recurrente, motivo por el cual procedía reconocerlo como gasto a medida de haberse incurrido en él durante dichos periodos, respectivamente, de acuerdo con lo efectuado por la recurrente. Consecuentemente, tampoco procedía reconocer los gastos reparados como deducción para el ejercicio siguiente al que fue reparado; siendo que en el caso de la deducción de S/ 1 653 313,00 por idéntico reparo efectuado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, mediante la Resolución N° 10924-1-2019, este Tribunal lo dejó sin efecto.

Que por lo tanto, al no encontrarse arreglados a ley los reparos realizados por la Administración que afectan la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, procede levantarlos y revocar las Resoluciones de Intendencia N° _____ y _____ en dicho extremo. Similar pronunciamiento se ha emitido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04937-9-2018 y 06146-8-2016, emitidas respecto de la recurrente por idénticos reparos de otros ejercicios.

Que estando a lo antes expresado, corresponde también que la Administración levante los reparos por reconocimiento vía deducción de gastos en los ejercicios 2007 y 2008, proveniente de los ejercicios 2006 y 2007, consignados en el cuadro precedente.

Que estando al sentido de la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente.

Que carece de sustento lo alegado por la Administración en el sentido que no resultan aplicables al presente caso las Resoluciones N° 06146-8-2016 y 10924-1-2019, pues tal como se analizó en dichos casos, al evaluar similares reparos a los de autos, los gastos por servicios de almacenamiento y despacho que no forman parte del costo de existencias, deben reconocerse en el periodo en el cual se han incurrido.

Que asimismo, respecto a la aplicación del principio de asociación de ingresos y gastos, cabe indicar que conforme se desprende de la lectura de los párrafos 95 y 98 del Marco Conceptual, corresponde que los gastos sean reconocidos inmediatamente en resultados a menos que generen beneficios económicos futuros, siendo que tampoco resultan aplicables las Resoluciones N° 05276-5-2006 y 11362-1-2011, al tratarse de casos distintos sobre servicios de auditoría cuyo devengo estaba supeditado a la culminación de dichos servicios.

⁴ Dicha resolución se refirió a la NIC 2 – Existencias Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 007/96/EF, que contenía similares disposiciones.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

2. Regalías Mineras

Que la recurrente sostiene que la Administración pretende aplicar un procedimiento ilegal de atribución de la regalía minera, en función de las existencias en stock al 31 de diciembre de 2008, por cuanto este no se encuentra previsto en la Ley de Regalía Minera o su reglamento; asimismo, no resulta compatible con el criterio contable de "asociación", ni existe norma alguna que lo avale. Añade que el procedimiento de prorrateo de gastos realizado por la Administración no puede ser aplicado al presente caso, debido a la prohibición establecida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que precisa que la regalía debe ser considerada como "costo de ventas" en la oportunidad que se producen los metales y deducirse completamente en el periodo de su pago. Indica que la citada regalía no debe ser distribuida como "costo de producción" entre todos los metales vendidos y no vendidos, deduciéndose solo respecto de los primeros, ya que ello implicaría que los contribuyentes no puedan deducir la totalidad del costo por regalías en el periodo en que son canceladas, transgrediéndose el principio de asociación de ingresos y gastos.

Que argumenta que de la redacción de la Ley de Regalía Minera y su reglamento, no se puede establecer con certeza si se refiere a "costo de ventas" o "costo de producción"; y que de acuerdo con el concepto de "costo de producción" considerado en la Resolución N° 261-1-2007, la regalía no podría calificar como tal, sino como un costo o gasto de ventas.

Que manifiesta que la intención del legislador es que la regalía minera se deduzca para fines fiscales en el mismo ejercicio en que el que se reconoce su venta, ya que justamente la venta es la que da origen al pago de dicha contraprestación administrativa; lo cual es coherente con la Sentencia del Tribunal Constitucional

Que afirma que considerar a la regalía como costo de producción implicaría que las regalías pagadas respecto de un mineral que ya fue vendido sean redistribuidas respecto de las existencias en stock, sobre las cuales no corresponde pagar regalía alguna hasta que sean vendidas; y que pretender diferir el costo de las regalías implicaría el incumplimiento de la disposición según la cual la regalía efectivamente pagada puede ser deducida como costo del ejercicio correspondiente.

Que asimismo, indica que la modificación establecida por la Ley N° 29788, que estableció el carácter de gasto de la regalía minera, no implica que con anterioridad a dicha ley la regalía haya tenido la calidad de "costo de producción", sino que por el contrario, conforme a su exposición de motivos, confirma su posición en el sentido que siempre constituyó costo de ventas.

Que en lo que se refiere a la Resolución N° 10569-3-2012 citada por la Administración, menciona que no le resulta aplicable por cuanto conforme ha señalado la única interpretación razonable es que el costo aludido por la Ley de Regalías Mineras es el "costo de ventas".

Que finalmente, indica que como consecuencia de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 se reparó por el mismo concepto el monto de S/ 13 714 691,00, que ha tenido el tratamiento de diferencia temporal por la Administración, aplicando dicho monto como deducción para el ejercicio 2008, por lo que solicita que, al momento de levantar el reparo impugnado, también se ajuste la citada deducción.

Que la Administración indica en la resolución apelada y en su escrito de alegatos, que conforme con el artículo 11 de la Ley N° 28258, el pago de las regalías mineras constituye costo de las existencias de estaño, e invoca la Resolución N° 10924-1-2019.

Que conforme se aprecia del Punto 4 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 9089 a 9102 del Expediente N°), y el Punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2490 a 2495 del Expediente N° 3023-2014), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, las regalías mineras registradas como gastos administrativos en la Cuenta Contable 6473002000 – Regalías,



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

por los importes de S/ 13 714 691,00 y S/ 22 005 132,00, al considerar que debían formar parte del saldo final de existencias de mineral al 31 de diciembre de 2007 y al 31 de diciembre de 2008, respectivamente, puesto que se tratan de “costos de producción” conforme con el artículo 11 de la Ley N° 28258, el artículo 10 del Decreto Supremo N° 157-2004-EF, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 11 de su reglamento.

Que así también, la Administración consideró como deducción para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 el importe de S/ 8 548 181,24 correspondiente al reparo por el mismo concepto efectuado como resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; y de igual forma, en el caso del ejercicio 2008, se aprecia que la Administración consideró como deducción el importe de S/ 13 714 691,00 reparado por el mismo concepto en el ejercicio 2007.

Que lo señalado se resume en el siguiente cuadro:

Reparos	Ejercicio	Importe (S/)
Gastos no devengados por concepto de Regalía Minera vinculada a stock de existencias al 31.12.2007	2007	13 714 691,00
Regalías Mineras vinculadas a existencias en stock al 31.12.2006 que fueron vendidas en el ejercicio 2007	2007	(8 548 181,00)
Regalías Mineras vinculadas a stock de existencias de estaño metálico	2008	22 055 132,00
Regalías Mineras vinculadas a existencias en stock de existencias de estaño metálico – Ejercicio 2007	2008	(13 714 691,00)

Que como se ha indicado, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, el mismo artículo establece que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que el numeral 2 del referido artículo señala que se entenderá por costo de producción o construcción, al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda, siendo que existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente.

Que según el inciso e) del referido artículo 11 del citado reglamento, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y en el reglamento.

Que el artículo 2 de Ley N° 28258, Ley de Regalía Minera, señala que la regalía minera es la contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos; y conforme con su artículo 4 se determina mensualmente, por lo que conforme con su artículo 6, el titular de la actividad minera calcula mensualmente la regalía minera declarándola y pagándola en la forma y dentro de los plazos previstos en el reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que acorde con lo establecido en el artículo 11 de la referida ley, el monto efectivamente pagado por dicho concepto sería considerado como costo en el año fiscal correspondiente. En similar sentido, el artículo 10 del reglamento de la citada ley, dispone que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo para efecto del Impuesto a la Renta, en el ejercicio correspondiente.

Que este Tribunal en la Resolución N° 10569-3-2012 señaló: *“Que a diferencia del régimen previsto para las regalías en general según la Ley del Impuesto a la Renta, la normatividad aplicable específicamente al sector minero había establecido un régimen diferenciado para efecto de dicho impuesto, al considerarlas como un costo del ejercicio correspondiente. (...) que al ser dicha normatividad de carácter especial debe primar sobre lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta”,* agregando que *“(...) es del caso anotar que recién con las modificaciones efectuadas a la Ley de Regalía Minera y a su Reglamento, mediante la Ley N° 29788 y el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, publicados el 28 septiembre y 1 octubre de 2011, respectivamente, se estableció que el pago por concepto de regalía minera constituye gasto para efecto del Impuesto a la Renta, precisándose además que es deducible en el ejercicio en que se pague”* y (...) *“por consiguiente (...) no correspondía que los pagos efectuados por la recurrente por concepto de regalías mineras, fueran deducidos en su totalidad como gastos del ejercicio (...)”.*

Que en efecto, en virtud del principio de especialidad, según el cual la norma especial prima sobre la general, debe entenderse que las regalías mineras deben tratarse tal como dispone la Ley de Regalía Minera, es decir, como costo —no como gasto— en la medida que hubieran sido pagadas en el ejercicio.

Que conforme se aprecia de autos (folios 7566 y 9176 del Expediente N° 17505-2012), la Administración reparó las regalías pagadas en los ejercicios 2007 y 2008⁵, que fueron deducidas como gasto de dichos ejercicios (Cuenta Contable 6473002000 – Regalías Mineras) por los importes de por S/ 13 714 691,00 y S/ 22 005 132,00, no obstante estar vinculadas a existencias en stock al 31 de diciembre de 2007 y al 31 de diciembre de 2008, respectivamente.

Que al respecto, si bien tales regalías se encontraban efectivamente pagadas en los respectivos ejercicios en que fueron originadas, corresponde tener en consideración que según las normas especiales antes glosadas, procederá su deducción como costo, por lo que no correspondía que la recurrente considerara para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008 la totalidad de los aludidos importes pagados, sino que debió considerar únicamente la parte relacionada a la producción vendida y, consecuentemente, no deducir el importe de las regalías relacionadas a la producción no vendida de tales ejercicios; careciendo de sustento lo señalado por la recurrente en contrario.

Que en tal sentido, se verifica de autos que la Administración a partir del costo incurrido en cada ejercicio fiscalizado (2007 y 2008)— aspecto que no es cuestionado por la recurrente—, determinó el importe de regalías que estaban asociadas a la producción no vendida al cierre de cada ejercicio, de acuerdo con los siguientes cuadros:

Ejercicio 2007

Concepto	Producción	%	Regalías
Costo de Ventas	250 502 383,00	65.50	26 038 036,84
Stock Final (saldo de existencias)	131 963 681,31	34.50	13 714 691,16
Total (S/)	382 466 064,31	100	39 752 728,00

⁵ Con excepción de las regalías de diciembre de 2007 que recién se pagaban el 30 de enero de 2008, y de la regalía de diciembre 2008 que recién se pagaban el 30 de enero de 2009, respectivamente (folios 3809 del Expediente N° 3023-2014 y 9281 del Expediente N° 17505-2012).



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Ejercicio 2008

Concepto	Producción	%	Regalias
Costo de Ventas	298 128 755,30	63.22	37 823 938,69
Stock Final (saldo de existencias)	173 462 385,14	36.78	22 005 132,31
Total (S/)	471 591 160,44	100	59 829 071,00

Que estando a lo expuesto, dado que la regalía minera pagada debe incluirse como costo computable del ejercicio cuando se produce la venta del producto con el que se encuentra asociado (costo de ventas)⁶, los reparos formulados por la Administración por los importes relacionados a los bienes en stock al 31 de diciembre de 2007 y al 31 de diciembre de 2008, se encuentran arreglados a ley, y en consecuencia, procede confirmar las Resoluciones de Intendencia N° y en dichos extremos. Similar pronunciamiento se ha emitido en la Resolución N° 10924-1-2019, emitida respecto del mismo reparo efectuado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que en concordancia con lo expuesto, procede confirmar las resoluciones apeladas respecto de las deducciones reconocidas por la Administración en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por el reparo efectuado en el ejercicio 2006⁷ por S/ 8 548 181,24, y en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por el respectivo reparo efectuado en el ejercicio 2007 por S/ 13 714 691,00.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que habría incongruencia con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el principio de asociación de ingresos y gastos, al diferir la regalía a un momento distinto, cabe indicar que no procede amparar tal argumento, por cuanto el legislador ha previsto una regulación especial, habiendo condicionado la deducción de la regalía a su pago y a ser deducida como costo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, aplicable a los periodos fiscalizados.

Que en el mismo sentido, atendiendo a la regulación especial prevista, no resulta amparable el argumento de la recurrente, referido a que las normas que regulan el Aporte al Fondo Minero evidenciarían que la regalía minera debe deducirse como costo o gasto en el ejercicio en que se vende el mineral que genera su pago.

Que no procede emitir pronunciamiento sobre la Ley N° 29788, Ley que modifica la Ley de Regalía Minera, publicada el 28 de setiembre de 2011, en tanto que no resulta aplicable al caso de autos referido a los ejercicios 2007 y 2008.

3. Participación de Utilidades

Que la recurrente señala en sus escritos de apelación, que no resulta aplicable el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al pago de participaciones en las utilidades a favor de sus trabajadores, sino el inciso j) del referido artículo, en tanto que las indicadas participaciones califican como beneficios sociales. Sustenta su posición en el Decreto Legislativo N° 892, la Ley N° 27356 y la Resolución N° 7719-4-2005 de observancia obligatoria.

Que menciona, entre otros, que por beneficios sociales se entiende a los derechos que por ley se le otorga al trabajador y que, por exclusión, no constituyen remuneración ni indemnización, conforme con la Ley N° 4916 y su reglamento, por lo que la participación en las utilidades califica como un beneficio social. Manifiesta que este Tribunal ha emitido resoluciones contradictorias, tales como las Resoluciones N° 10167-2-2007, 2675-5-2007 y 10847-3-2007, dado que en la primera se señala que no resulta aplicable el aludido inciso v).

⁶ Similar criterio ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 04379-5-2018, en el sentido que los pagos efectuados por concepto de regalías mineras califican como costo, por lo que no corresponde deducirlos como gasto del ejercicio.

⁷ Confirmado mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 10924-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que añade que en el supuesto negado que sea aplicable el requisito de pago antes del vencimiento de la declaración jurada, sí cumplió con ello, a través de la emisión y puesta a disposición de los trabajadores cesados de los respectivos cheques girados a su nombre, en el domicilio de la empresa.

Que argumenta que no se le puede exigir acreditar que los trabajadores cesados tomaron conocimiento de la puesta a disposición a través de los cheques emitidos, pues correspondía a estos últimos acudir al domicilio del deudor a recabarlos por tratarse del lugar establecido para el pago, conforme con el artículo 1238 del Código Civil; y que por otro lado, tampoco es de su responsabilidad que los trabajadores no hubieran recogido los cheques hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual del impuesto. Asevera que lo contrario implicaría un estado de inseguridad que distorsiona los resultados fiscales por inacción del acreedor, más aún cuando ha cumplido con efectuar las retenciones correspondientes en el mes en que emitió los cheques.

Que finalmente, señala que en caso los trabajadores cesados no hubieran cobrado las participaciones, estas vuelven a formar parte de la base de cálculo para las participaciones de los demás servidores, por lo que constituye un gasto definitivo para ella.

Que conforme con el Punto 5 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 9118 a 9135 del Expediente N°) y el Punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2471 a 2478 del Expediente N° 3023-2014), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, la deducción de las participaciones en las utilidades a favor de los trabajadores, que fueron pagadas con posterioridad a los respectivos vencimientos de los plazos para la presentación de las declaraciones juradas anuales de dichos ejercicios, y por tanto, no se cumplió con el requisito para su deducción señalado en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Administración reconoció como deducción el importe reparado en el ejercicio 2007. Los reparos señalados se resumen en el siguiente cuadro:

Reparos	Ejercicio	Importe (S/)
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual del Impuesto a la Renta	2007	869 704,00
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual del Impuesto a la Renta	2008	728 102,00
Participación de Utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la DJ Anual – ejercicio 2007	2008	(869 704,00)

Que a través del Punto 2 del Requerimiento N° (folios 8479 y 8480 del Expediente N°), y el Punto 1 del Requerimiento N° (folio 2007 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente sustentar que los pagos de las participaciones de utilidades deducidas de la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, se efectuaron dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada por los referidos tributo y periodos, de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para tal efecto, solicitó adjuntar un reporte o relación de las participaciones de utilidades de cada trabajador, forma de pago, número de cheque emitido para el pago, fecha de cobro, entre otros, y adjuntar la documentación que sustentara dicha información, tales como asientos contables, copia de los cheques emitidos, recibos de caja, boletas de pago, notas de cargo, estados de cuenta bancarios, liquidaciones u otra documentación que considere pertinente.

Que en el Punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (folios 8461 a 8463 del Expediente N°) y el Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° (folios 2002 a 2005 del Expediente N°), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente (folios 8428 y 8429 del Expediente N°), e indicó que de la verificación de la información presentada por la recurrente se aprecia que esta consideró como gasto del ejercicio la distribución de utilidades abonadas mediante la emisión de cheques y que de los estados de cuenta bancarios se observó que algunos cheques emitidos fueron cobrados por sus beneficiarios con posterioridad a las fechas de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, por los importes de S/ 869 703,57 y S/ 728 102,16, respectivamente, según el



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

detalle contenido en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 8435 del Expediente N°), y el cuadro inserto en el Resultado del Requerimiento N° ; por lo que no corresponde su deducción, de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, indicó que respecto del importe de S/ 869 703,57 observado para el ejercicio 2007, se consideró como deducción para el ejercicio 2008.

Que mediante los Requerimientos N° y , emitidos en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1219 a 1221 del Expediente N° y del Expediente N°), la Administración comunicó las aludidas observaciones a efecto que la recurrente presentara sus descargos debidamente fundamentados.

Que a través de los escritos de folios 1170 a 1175 del Expediente N° y folios 260 a 264 y 652 a 655 del Expediente N° , la recurrente señaló que el requisito del pago de las rentas de quinta categoría dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del ejercicio, establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta aplicable al pago de las participaciones en las utilidades, ya que constituyen gasto en virtud del artículo 10 del Decreto Legislativo N° 892 que no establece dicho requisito de pago previo. En el negado caso que ello no fuera así, indicó que tampoco le resultaría aplicable el requisito de pago previo, ya que constituyen beneficios sociales y se rigen por el inciso j) del artículo 37, y no por el inciso v) del mismo artículo.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1207 a 1217 del Expediente N°) y el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1914 a 1922 del Expediente N°), la Administración dio cuenta de los escritos de descargos de la recurrente, y observó que contrario a lo señalado por esta última, las participaciones en las utilidades de los trabajadores califican como rentas de quinta categoría, por lo que su deducción está sujeta al requisito de pago dentro del plazo de vencimiento de la declaración jurada establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, señaló que la recurrente no acreditó haber puesto a disposición de los trabajadores beneficiarios las participaciones en las utilidades, y que tratándose de pagos efectuados a través de cheques, no resultaba suficiente su emisión, por lo que mantuvo las observaciones efectuadas.

Que de acuerdo con el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y extrabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en el decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que califican como rentas de quinta categoría, las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada norma señala que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban; mientras que según el artículo 59 de dicha ley, las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que de otro lado, conforme con lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 2675-5-2007 y 9520-3-2012, entre otras, de la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que el tratamiento del legislador en el caso de participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ha sido la de incluirlas en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, ha señalado en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 06762-3-2013, 21233-3-2012 y 01604-3-2021, que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio; de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se realice el pago.

Que con relación al cuestionamiento de la recurrente respecto a que lo señalado en el referido inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta aplicable para la deducción de las utilidades de los trabajadores que correspondan por mandato legal, cabe precisar que este Tribunal en las Resoluciones N° 05514-2-2009 y 017105-10-2011 ha señalado que para las retribuciones de carácter obligatorio -como el caso de la participación de los trabajadores en las utilidades establecida en el Decreto Legislativo N° 892- les resulta aplicable dicho inciso, por tanto, en los periodos materia de autos, la deducción del concepto acotado se encontraba condicionada - por regla - a que su pago se realice dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del anotado impuesto, por lo que el cuestionamiento de la recurrente respecto a que a la deducción de la participación legal de los trabajadores cesados en las utilidades, le resulta de aplicación lo previsto por el inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al ser un beneficio social y no el inciso v) del mismo artículo, carece de sustento.

Que en cuanto a la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10167-2-2007, invocada por la recurrente, cabe indicar que de la revisión de dicha resolución se aprecia que el marco normativo utilizado como sustento del pronunciamiento sobre la deducción de la participación legal de los trabajadores en las utilidades, difiere de las normas que según el análisis esbozado en la presente resolución resultan de aplicación a la deducción del anotado concepto, en ese sentido, dicha resolución no resulta de aplicación al presente caso.

Que atendiendo a las normas y a los criterios jurisprudenciales antes mencionados, se tiene que para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal en las utilidades de la empresa a favor de los trabajadores o extrabajadores correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, debía cumplirse con su pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de los citados periodos.

Que en tal sentido, corresponde evaluar si la recurrente cumplió con efectuar el pago de las participaciones en las utilidades deducidas para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, dentro del plazo de vencimiento establecido para la presentación de las respectivas declaraciones juradas.

Ejercicio 2007

Que de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 002-2008/SUNAT, el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera uno (1), como es el caso de la recurrente, venció el 28 de marzo de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que conforme señala la Administración en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 8435 del Expediente N°), la recurrente efectuó el pago de la participación de utilidades de los trabajadores a través de cheques, siendo que de la evaluación de la documentación presentada en respuesta al citado requerimiento, la Administración observó que el pago fue realizado con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, esto es, el 28 de marzo de 2008, conforme se detalla en el siguiente cuadro:

Ítem	Nro. Cheque	Fecha de pago	Participaciones Monto Soles (S/)
1		29/03/2008	53 397,29
2		31/03/2008	74 000,40
3		31/03/2008	55 844,04
4		31/03/2008	51 671,05
5		31/03/2008	50 706,90
6		01/04/2008	52 286,26
7		03/04/2008	80 091,11
8		03/04/2008	54 356,14
9		08/04/2008	49 572,10
10		10/04/2008	31 744,55
11		10/04/2008	55 987,39
12		10/04/2008	53 767,99
13		11/04/2008	69 832,01
14		14/04/2008	52 706,61
15		16/04/2008	29 541,87
16		28/04/2008	54 197,86
Total pagos			869 703,57

Que de autos se aprecia que para sustentar el pago de las participaciones en las utilidades observadas por la Administración en el citado anexo, la recurrente presentó reportes por el cálculo y pago de las participaciones (folios 8209, 8213 y 8265 a 8272 del Expediente N°). Asimismo, se aprecia que respecto de los ítems 2, 7, 13, 15 (folios 8216, 8248, 8254 y 8257 del Expediente N°), la recurrente presentó los documentos denominados "Constancia de Recepción de Utilidades" con la copia de los cheques con cláusula "no negociable" que fueron emitidos el 18 de marzo de 2008, siendo que en las citadas constancias se consignaron las firmas y datos personales de los beneficiarios. Finalmente, se observa que presentó los Estados de Cuenta Corriente del Banco Continental de marzo y abril de 2008 (folios 8223 a 8226, 8228, 8231 y 8234 del Expediente N°), en el que se aprecia las fechas de los cobros de los cheques indicados en el precitado cuadro.

Que es pertinente mencionar que en las Resoluciones N° y entre otras, este Tribunal ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo sólo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que en concordancia con ello, si bien los cheques exhibidos para acreditar el pago de la participación se emitieron el 18 de marzo de 2008, no puede entenderse que desde esa fecha estuvieron a disposición de los trabajadores beneficiarios, pues la emisión de tales documentos no implica, necesariamente, que desde tal fecha los cheques pudieron ser cobrados por aquellos; asimismo resulta pertinente mencionar que los documentos denominados "Constancia de Recepción de Utilidades" no tienen fecha de dicha recepción.

Que tampoco se advierte de la documentación antes mencionada, que la recurrente hubiese realizado actuaciones destinadas a comunicar a los trabajadores beneficiarios, de manera directa, que se encontraban a disposición de ellos los cheques relacionados con el pago por participación en las utilidades, de forma tal que aquéllos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que cabe indicar que carece de sustento los argumentos de la recurrente en el sentido que no le era exigible acreditar que los trabajadores cesados tomaron conocimiento de la puesta a disposición, ni que es su responsabilidad que los trabajadores no hubieran recogido los cheques en la oportunidad del vencimiento del plazo para la declaración anual del impuesto, pues tal como ha establecido este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración. Asimismo, cabe indicar que conforme al artículo 1229 del Código Civil, la prueba del pago incumbe a quien pretende haberlo efectuado, lo que no se contrapone al artículo 1238 del referido código citado por la recurrente.

Que cabe señalar que conforme con la legislación y los criterios jurisprudenciales citados, el mero cumplimiento del pago de la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría no exime a la recurrente del cumplimiento del requisito del pago de las participaciones en las utilidades dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, a efecto de poder deducir las mismas de la base imponible de dicho tributo y periodo, siendo que en el presente caso la recurrente no ha acreditado encontrarse en el supuesto de excepción establecido en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁸.

Que de acuerdo con lo expuesto, la recurrente no ha acreditado en autos que hubiese cumplido con pagar la participación en las utilidades del ejercicio 2007 a sus trabajadores, ascendente a S/ 869 703,57, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, procede confirmar la Resolución de Intendencia N° _____ en este extremo.

Ejercicio 2008

Que de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 001-2009/SUNAT, el plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera uno (1), como es el caso de la recurrente, venció el 30 de marzo de 2009.

Que de acuerdo con el cuadro insertado por la Administración en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 1915 del Expediente N° _____), la recurrente efectuó el pago de la participación de utilidades de los trabajadores observados a través de cheques, siendo que de la evaluación de la documentación presentada en respuesta al citado requerimiento, la Administración observó que el pago se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esto es, el 30 de marzo de 2009, conforme se indica a continuación:

⁸ De acuerdo con el segundo párrafo del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades, entre otros, no será de aplicación la condición prevista en el inciso v) del artículo 37, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del reglamento. Por lo tanto, conforme a estos últimos párrafos, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 011-2010-EF, las retenciones deben efectuarse en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir, y el pago de dichas retenciones en el mes siguiente en que se efectuó la retención.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Ítem	Código de trabajador	Fecha de recepción	Medio de pago	Participaciones (S/)
1		14/05/2009	Cheque gerencia	66 878,34
2		02/04/2009	Cheque gerencia	23 973,93
3		10/04/2009	Cheque gerencia	114 193,61
4		06/04/2009	Cheque gerencia	112 508,48
5		07/04/2009	Cheque gerencia	110 417,98
6		08/04/2009	Cheque gerencia	229 309,31
7		31/03/2009	Cheque gerencia	70 820,51
Total pagos				728 102,16

Que ahora bien, de autos se aprecia que para sustentar el pago de las participaciones en las utilidades observadas por la Administración, según el precitado cuadro, la recurrente presentó reportes por el cálculo y pago de las participaciones (folios 642 a 650 del Expediente N°). Asimismo, se aprecia que proporcionó los documentos "Liquidación de Participación en las utilidades por el ejercicio gravable 2008" (folios 607, 610, 613, 619, 625 y 627 del Expediente N°), con fecha preimpresa de 25 de marzo de 2009; no obstante, como observó la Administración en el Resultado del Requerimiento N° de la revisión de los documentos "Constancia de recepción de utilidades" en los cuales se inserta copia de los cheques utilizados para el pago de las respectivas participaciones (folios 609, 612, 614, 618, 624 y 626 del Expediente N°), se verifica que los trabajadores beneficiarios dejaron constancia en estos últimos de la recepción del cheque recién en las fechas indicadas en el precitado cuadro, y en el caso específico del ítem 2, se verifica que la propia recurrente señaló que el pago se había efectuado el 2 de abril de 2009; no observándose algún otro medio de prueba que acredite que las aludidas participaciones hubieran sido puestas a disposición de los beneficiarios hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que adicionalmente, los cargos a la cuenta en soles en el Banco Continental por los cheques utilizados según el Estado de Cuenta Corriente del mes de marzo que obra en autos (folios 599 a 602 del Expediente N°), no acreditan la puesta disposición de los referidos cheques o el efectivo cobro de los mismos por parte de los beneficiarios, por lo que no se encuentra sustentado que la aludida participación de utilidades hubiera sido pagada dentro del mencionado plazo de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de proceder a la deducción del gasto en el ejercicio 2008. En tal sentido, corresponder confirmar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

Que respecto de los mismos argumentos esbozados por la recurrente con relación a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, corresponde remitirse a lo expresado precedentemente con relación al ejercicio 2007.

4. Gastos de seguridad prestados por el Ejército Peruano

Que la recurrente señala en sus escritos de apelación que los gastos observados corresponden a servicios de seguridad prestados por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, según convenio de cooperación institucional, y que dada la ubicación remota y alejada de sus instalaciones, tales servicios resultaron indispensables para protegerla de cualquier intromisión subversiva que perjudique el normal desarrollo de sus actividades.

Que explica que al ser pasible de actos de terrorismo o subversión, tomó medidas y suscribió convenios con el Ejército Peruano, en los que se hace referencia expresa a los puestos de vigilancia avanzada de San Rafael y de San José, los cuales se encuentran funcionando en dichos lugares como medida de prevención. Indica que obra en los expedientes el plano de ubicación geográfica con el que demuestra que las zonas vigiladas por la 4ta Brigada de Montaña comprenden su concesión minera principal (San Rafael) y otras concesiones en el distrito de San José.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que refiere que la mina San Rafael fue atacada por actos terroristas con lamentables bajas de personal que laboraba en la mina, lo que generó un riesgo muy significativo para las personas que trabajaban en la unidad minera, por lo que acordó con el Ejército la seguridad del personal en las instalaciones de San Rafael y otras concesiones ubicadas en el distrito de

Que sostiene que a diferencia de su proveedor de seguridad, el Ejército Peruano tiene la capacidad e implementos adecuados para hacer frente a posibles actos terroristas, narcotráfico o subversión que puedan suceder en la zona donde opera. Asimismo, indica que su proveedor brinda servicios dentro del campamento minero, es decir, solo se encarga de su seguridad interna.

Que argumenta que la Administración se equivoca al señalar en la apelada respecto del convenio suscrito, que se ha pagado al Ejército peruano por el ejercicio de sus funciones públicas, ya que como ha explicado durante la fiscalización, el contrato prevé prestaciones de seguridad concretas para mantener garantizada la protección de su personal y sus instalaciones por parte de la 4ta Brigada de Montaña, y no las que dicha institución brinda de manera general.

Que añade que la Administración pretende que no se contrate el servicio de seguridad confiando en los deberes y roles de la referida institución actuará en cumplimiento de sus deberes, sin tener en consideración que la recurrente tiene un legítimo interés en que su personal e instalaciones cuenten con medidas de seguridad adecuadas. Así, sostiene que bajo dicho razonamiento, la Administración tendría que reparar los gastos de seguridad de entidades financieras u otras entidades privadas que contraten o suscriban convenios con la, puesto que se debería esperar que esta, en ejercicio de sus funciones, les brinde la seguridad del caso.

Que afirma que el hecho mismo de haber sufrido un ataque terrorista en el pasado, demuestra que siempre existe el riesgo de que tal evento se repita y de la necesidad de adoptar medidas necesarias para evitar cualquier eventualidad, y que adicionalmente, durante la fiscalización del ejercicio 2007, presentó documentación relacionada a acontecimientos ocurridos a lo largo de varios años relacionados con el terrorismo y vandalismo en la región de Puno, donde tienen lugar sus operaciones extractivas, acreditando con ello la existencia de actividades de terrorismo y delincuencia que generan un riesgo latente de afectación del desarrollo normal de sus actividades mineras.

Que señala que, pese a que la Administración reconoce que fue afectada en los años ochenta y noventa por grupos terroristas, de manera cuestionable niega que la documentación presentada acredite un riesgo inminente de ataque a sus unidades de explotación.

Que cuestiona la justificación para sancionar a la empresa que responsablemente contrata los servicios de seguridad prestados por el Ejército Peruano para proteger a su personal y sus instalaciones, que si no existiera seguridad, los trabajadores y proveedores seguirían yendo al proyecto minero y el Estado asumiría la responsabilidad frente a las familias de los trabajadores y las consecuencias sociales que un ataque subversivo ocasionaría en pérdidas humanas, así como las consecuencias económicas a las instalaciones.

Que menciona que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal reconoce de manera uniforme y reiterada la deducibilidad de los gastos observados. Así, menciona que en la Resolución N° 1153-5-2003 se indicó que el riesgo de un atentado terrorista no se puede evaluar en base a si se produjo o no un ataque, puesto que ello llevaría al absurdo de que el pago por concepto de primas de seguros tampoco sea deducible sino se produce un siniestro. En ese sentido, alega que se debe notar que la Administración en ningún momento ha cuestionado la efectiva prestación de los servicios de seguridad por el Ejército Peruano, sino que por el contrario, ha reconocido ello en la resolución apelada; sin embargo, cuestiona que en el convenio celebrado no se haga mención a un potencial ataque, sino que el servicio se circunscribe a solo brindar seguridad, lo que resulta absurdo y demuestra la improcedencia del reparo.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que así también, argumenta que conforme con lo indicado en las Resoluciones N° 16591-3-2010 y 2675-5-2007, los pagos efectuados al Ejército Peruano no pueden calificar como liberalidades puesto que el pago se ha realizado a cambio de la prestación de servicios de seguridad.

Que señala que es cuestionable que la Administración sostenga que el gasto no es deducible dado que ninguna zona del departamento de Puno se encontraba incluida como "zona de emergencia"; siendo que goza de la libertad empresarial para incurrir en los gastos que estime convenientes para realizar su negocio y salvaguardar la integridad de su personal y el buen estado de sus instalaciones, mientras que dicha erogación no esté prohibida por ley.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos expuestos precedentemente. Asimismo, invoca las Resoluciones N° 01011-3-2018, 11880-8-2015, 03392-8-2018, señalando respecto de estas que se ha reconocido que en ejercicio de la libertad de empresa, los contribuyentes tienen el derecho a incurrir en gastos que sean necesarios para llevar a cabo sus actividades con regularidad y garantizar la continuidad de las mismas, como es salvaguardar la integridad de las mismas, y el buen estado de sus instalaciones, por lo que los gastos de seguridad incurridos no se tratan de liberalidades.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto de seguridad, por cuanto no acreditó que los servicios de seguridad prestados por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano fueran indispensables para la marcha de la empresa, y que si bien los gastos de seguridad en general son normales para el desarrollo de algunas actividades económicas, los citados gastos incurridos para prever o repeler posibles acciones terroristas o subversivas en la zona, no constituyen gastos normales de acuerdo con el giro de negocio de la recurrente. Adicionalmente, indica que los servicios provistos por el Ejército Peruano en las zonas donde se ubican los centros mineros de la recurrente, deberían entenderse como parte de sus funciones institucionales.

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que la Resolución N° 01153-5-2003 no resulta aplicable al caso de autos, debido a que en dicha resolución se tuvo en cuenta un informe de la Policía y un oficio del Ejército, y además, la Administración reconoció la necesidad de seguridad ante posibles ataques subversivos.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 9070 a 9088 del Expediente N°) y el Punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2195 al 2200 del Expediente N°), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, los gastos de seguridad prestados por el Ejército Peruano por los importes de S/ 212 773,00 y S/ 319 160,00, respectivamente, al determinar que no resultaban causales para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, sino que constituían liberalidades, señalando como base legal el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, a través del Punto 4 del Requerimiento N° (folios 8478 y 8479 del Expediente N°) y el Punto 2 del Requerimiento N° (folio 2137 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad de los gastos por servicios de seguridad prestados por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, según Convenio de Cooperación Interinstitucional de 22 de enero de 2007, contabilizados en la Cuenta 6681003000 – Seguridad y Servicios de Vigilancia por el importe de S/ 212 773,12.

Que en respuesta (folios 2088 a 2090, 2097 a 2099, 2105 a 2109 y 8425 del Expediente N°), la recurrente señaló que había realizado pagos por servicios de seguridad prestados por el Ejército Peruano, los cuales fueron necesarios para asegurar la continuidad de la actividad minera en la unidad "San Rafael", teniendo en consideración la ubicación remota y alejada de sus instalaciones. Alegó que el argumento de que no se han realizado atentados terroristas en el departamento de Puno, en el que se ubica la unidad minera, es insuficiente para justificar que el gasto no fue necesario, pues equivaldría a sostener que la prima de un seguro contra accidentes solo es deducible en los ejercicios en que ocurre un siniestro, siendo que la contratación del servicio de seguridad tiene fines de prevención.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que indicó que la unidad minera "San Rafael" fue atacada anteriormente por actos de terrorismo con bajas personales, generándose un riesgo latente para las personas que trabajan en la unidad minera, por tanto, las medidas de seguridad adoptadas no corresponden a una liberalidad a favor del Ejército Peruano como pretende sostener la Administración. Asimismo, resaltó que, por requerimientos para operar, mantiene en la unidad minera un stock permanente de importante material explosivo e insumos químicos controlados por el Estado, lo que implica que se adopten medidas adicionales a la seguridad privada para resguardar dichos materiales y evitar que caigan en manos de delincuentes.

Que aseveró que por la ubicación de sus instalaciones mineras (campamento), estas y su personal se encuentran expuestos a riesgos de perpetración de actos terroristas, toma de instalaciones en situaciones de actos de protesta y perturbación del orden público, comisión de actos ilícitos, los cuales son tangibles en el departamento de Puno, como es de público conocimiento a través de los medios de comunicación. En tal sentido, sostuvo que el gasto incurrido por servicios de seguridad prestados por el Ejército Peruano, acordado contractualmente, es necesario para disuadir elementos hostiles en su contra que podrían dar lugar a la paralización de sus actividades y la destrucción de sus activos, tal como ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 01153-5-2003 y 016591-3-2010.

Que señaló que debido al riesgo presente en la zona en la que se ubica su concesión minera principal "San Rafael" y otras ubicadas en los distritos de San Antón y San José, según plano y listado que adjunta, en el contrato celebrado se hace mención a los puestos de vigilancia de avanzada (PVA) en San Rafael y de San José que el Ejército Peruano mantiene para combatir el terrorismo en la zona.

Que también indicó que ponía en conocimiento de la Administración, acontecimientos ocurridos a lo largo de varios años relacionados con terrorismo y vandalismo en la región de Puno donde explota la concesión minera "San Rafael", lo que demuestra actividades de terrorismo y delincuencia que afectan el desarrollo normal de sus actividades mineras. Así, detalla que adjunta un documento con el historial de actividades de "Sendero Luminoso" en la zona que incluyó atentados a su instalación minera y su personal; publicación de dicha organización terrorista amenazando a una autoridad local (octubre de 2002); publicación en medio de comunicación escrito por avistamientos de columna senderista en Azángaro, Puno (julio 2003); carta remitida al Director de Operaciones Especiales de la Policía Nacional del Perú (enero 2005); publicación en medio escrito sobre terrorismo en Puno, en el que se hace referencia a la detección de terroristas por parte de efectivos de la comisaría en Carabaya, cercana a la unidad de producción "San Rafael" (agosto 2006); Informe confidencial de sucesos del paro agrario, remitido a través de correo por el Comandante de la Policía Nacional, y en el que se indica que hubieron arengas para tomar las instalaciones de la mina "San Rafael" (junio 2009), entre otros.

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8436 a 8443 del Expediente N°), y el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2116 a 2129 del Expediente N°), la Administración dio cuenta que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó las facturas emitidas por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano por concepto de "Servicios de seguridad", cartas del Ejército Peruano mediante las cuales remite las facturas mensuales, recortes periodísticos, Nota de Agente S/N-09-XII-DIRTEPOL-PNP-P-OIT-PU-Ñ-12 de fechas 24 al 26 de junio de 2009, y el "Convenio de Cooperación Interinstitucional 4ta Brigada de Montaña del Ejército" de 22 de enero de 2007. Asimismo, indicó que según Contrato de Locación de Servicios y adendas celebradas con la empresa I , esta prestó servicios de seguridad en las instalaciones de la mina "San Rafael".

Que luego de la evaluación del convenio suscrito entre la recurrente y la 4ta Brigada de Montaña del Ejército, la Administración indicó que dicha institución pública tiene como finalidad resguardar la soberanía e integridad territorial, cuyas funciones no tienen costo alguno, siendo que aquélla asume el control interno solo en situaciones de estado de emergencia o estado de sitio, las cuales no han sido acreditadas.



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

Que indicó que de la revisión de las notas periodísticas de 2006 y 2007 presentadas, se establece que se presume la presencia de terroristas en el distrito de Crucero y la provincia de Juliaca (distintos a la provincia donde se ubica el asiento minero); sin embargo, dicha información no ha podido ser verificada, dado que de los reportes estadísticos de la Dirección contra el Terrorismo de la Policía Nacional del Perú, se aprecia que durante los años 2005 a 2007 no se registró alguna acción terrorista, lo cual evidencia que la seguridad privada contratada por la recurrente era suficiente para velar por la integridad del asiento minero. Asimismo, señaló que en los informes policiales proporcionados no se evidencian amenazas de acciones terroristas.

Que sobre la base a lo señalado, observó que un gasto será considerado como necesario, solo en la medida que corresponde a un desembolso realizado en el ejercicio de una actividad que resultaba forzosa e inevitable para generar ingresos o mantener la fuente productora, lo que no se advierte en el caso de los pagos efectuados al Ejército Peruano en virtud del convenio celebrado con la 4ta Brigada de Montaña, ya que la recurrente contaba con servicios particulares de seguridad y vigilancia de las instalaciones y bienes de la mina San Rafael; de manera que los referidos pagos al Ejército Peruano constituyen liberalidades no deducibles, y por tanto, se observa la deducción del importe de S/ 212 773,12.

Que a través del Requerimiento N° _____ emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1219 a 1221 del Expediente N° 17505-2012), la Administración comunicó la referida observación a efecto que la recurrente presentara sus descargos debidamente fundamentados.

Que en el escrito de 30 de marzo de 2012 (folios 1156 a 1161 del Expediente N° _____), la recurrente reiteró sus argumentos respecto a que resultaba razonable que haya tomado los servicios de seguridad prestados por el Ejército Peruano, por cuanto son necesarios para asegurar el normal desarrollo de sus actividades en las instalaciones mineras de su propiedad.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 1200 del Expediente N° _____), la Administración señaló que los argumentos expuestos por la recurrente fueron evaluados al cierre del Requerimiento N° _____, por lo que mantuvo la observación.

Que por otro lado, en cuanto al procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Administración mediante el Requerimiento N° _____ (folios 2077 y 2078 del Expediente N° _____), solicitó de igual forma la sustentación de la causalidad de los gastos por servicios de vigilancia prestados por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, en virtud del Convenio de Cooperación Interinstitucional de 17 de enero de 2008, registrados en la Cuenta 6381003000 por el importe de S/ 319 159,08, siendo que mediante escrito de 15 de noviembre de 2012 (folios 1460 a 1465 del Expediente N° _____), la recurrente señaló similares argumentos a los indicados en la fiscalización del ejercicio 2007, los cuales fueron desestimados por la Administración al cierre del citado requerimiento (folios 2036 a 2044 del Expediente N° _____), sustentándose en que un gasto será considerado como necesario, solo en la medida que corresponde a un desembolso realizado en el ejercicio de una actividad que resultaba forzosa e inevitable para generar rentas o mantener la fuente productora, lo que no se advierte en el caso de los pagos efectuados al Ejército Peruano, pues la recurrente estaba desarrollando sus actividades extractivas en una zona no declarada en estado de emergencia por la acción terrorista.

Que asimismo, a través del Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1942 y 1943 del Expediente N° _____), la Administración comunicó la aludida observación siendo que, al cierre del citado requerimiento, luego de dar cuenta que la recurrente reitera sus argumentos en su escrito de descargo (folios 275 a 279 del Expediente N° _____), mantuvo la observación.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone 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 la ley.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que el último párrafo del referido artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 945⁹, señalaba que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros.

Que de similar redacción se mantuvo en citado párrafo, modificado por la Ley N° 28991¹⁰, vigente a partir del 1 de enero de 2008.

Que las citadas normas recogen el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que es del caso mencionar que de acuerdo con lo dispuesto por las Resoluciones N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en cuanto a las liberalidades, la Resolución N° 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de “el desprendimiento, la generosidad, la virtual 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 recibe”.

Que respecto de los gastos por servicios de seguridad, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 1153-5-2003, que queda claro que los gastos vinculados a la seguridad de una empresa se encuentran destinados, en principio, a mantener la fuente generadora de la renta; entendiéndose por esta última al capital, corporal e incorporal, que tienen un precio en dinero, capaz de suministrar renta a su poseedor, como es el caso de las cosas, muebles, inmuebles, capitales monetarios, los derechos y las actividades, de conformidad con lo señalado en la Resolución N° 261-1-2007.

Que adicionalmente, en la Resolución N° 1153-5-2003, al analizarse si eran deducibles los gastos efectuados por la recurrente por concepto de servicios de seguridad prestados por la Policía Nacional y el Ejército Peruano, con el fin de lograr protección contra posibles ataques terroristas, este Tribunal refirió que “(...) la amenaza terrorista en la zona y específicamente para la recurrente era latente, por lo que no puede medirse el criterio de razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo atentado terrorista en el distrito de Parcoy. Bajo este criterio, no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguro hizo una empresa, porque en el momento de la fiscalización (que es posterior) se estableció que no se produjeron siniestros que obligaron a su uso”.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 05154-8-2013 y 8084-8-2016, emitidas respecto de casos en los que se discutió la causalidad del servicio de seguridad prestado a favor del personal del contribuyente, este Tribunal indicó que resulta razonable que se contrate servicio de seguridad para los funcionarios de las empresas que se expongan a riesgos originados por el ejercicio de sus funciones; y que si bien en algunos de los casos resueltos por este Tribunal, el servicio de seguridad a los funcionarios fue brindado

⁹ Publicada el 23 de diciembre de 2003.

¹⁰ Publicada el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

en circunstancias de terrorismo o debido a que estos laboraban en lugares alejados de la ciudad (mina)¹¹, ello no implica que esos sean los únicos supuestos en los cuales las actividades que desarrollen los funcionarios de una empresa provoquen que estos se encuentren expuestos a riesgos por los cuales se les tenga que brindar seguridad.

Que durante los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, la recurrente indicó que contrató a la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano para que le prestara servicios de seguridad al campamento minero ubicado en la unidad minera considerando el riesgo al que estaban expuestas tanto sus instalaciones como su personal, por la zona alejada en la que desarrolla sus actividades, los antecedentes de atentados terroristas y actos de vandalismo, todo lo cual implicaría un riesgo de paralización de sus actividades mineras.

Que para sustentar la causalidad de los gastos observados, la recurrente presentó las Facturas N° y , emitidas por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército del Perú por concepto de "Por servicio de seguridad" correspondientes a los meses junio julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2007 (folios 7583, 7584, 7587, 7588 y 7593 del Expediente N° 17505-2012) y los asientos contables y vouchers de pago (folios 7585, 7586, 7589 a 7592 del Expediente N° , así como las Facturas N°

y emitidas por concepto de "Por servicio de seguridad" correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2008, y los respectivos asientos contables y vouchers de pagos (folios 725 a 761 del Expediente N°).

Que al respecto, según la cláusula tercera del "Convenio de Cooperación Interinstitucional 4ta Brigada de Montaña del Ejército y " de 22 de enero de 2007 (folios 7579 a 7582 del Expediente N°), el acuerdo persigue asegurar el normal funcionamiento de la recurrente, dar bienestar al personal de tropa en la seguridad de la empresa, (la recurrente), y proporcionar apoyo económico a la 4ta Brigada de Montaña por ejercer control y seguridad en la zona, proporcionando presencia militar disuasiva en los sectores de los F

Que de acuerdo con la cláusula cuarta del referido convenio, la recurrente se compromete, entre otros, a proporcionar a la 4ta Brigada de Montaña - Puno, para el año 2007, la cantidad de S/ 379 800,00 mediante depósitos mensuales de S/ 31 650,00 por cada mes, y como obligaciones de la 4ta Brigada de Montaña, se establece brindar seguridad a las unidades de producción minera de de conformidad con los objetivos del convenio, y designar un número razonable de efectivos para la seguridad de las unidades de producción de

Que en similares términos y condiciones se observa en autos el "Convenio de Cooperación Interinstitucional 4ta Brigada de Montaña del Ejército y ' de 17 de enero de 2008 (folios 721 a 724 del Expediente N°), mediante el cual la recurrente acordó con la 4ta Brigada de Montaña, la prestación de seguridad a las unidades de producción minera de San Rafael y San José, a cambio de una contraprestación total de S/ 379 800,00.

Que es del caso señalar que, según lo señalado por la recurrente durante la fiscalización, y no controvertido por la Administración, aquella desarrolla sus actividades mineras en los asientos mineros ubicados en los distritos de , según los planos y reportes de derechos mineros presentados (folios 2083, 2084, 2092 a 2096 del Expediente N°), razón por lo cual mantiene campamentos con personal, instalaciones y bienes propios para desarrollar la actividad extractiva.

Que asimismo, se aprecia de autos recortes periodísticos y extractos de sitios web (folios 2061 a 2064 y 2073 a 2080 del Expediente N° , entre los cuales se observa reportes de denuncias verbales sobre presencia terrorista en los sectores de (Diario "Correo", julio de 2003) que transitaban en horas de la noche con dirección a las minas de la zona actividades de proselitismo terrorista en Puno (Diario "La República", agosto de 2006) (folios 2076, 2078 a 2080 del Expediente N°).

¹¹ Como en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 668-3-99 y 612-4-2000.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que también se aprecia la Carta de 10 de enero de 2005 (folio 2077 del Expediente N° _____), del Gerente General de la recurrente al Director Ejecutivo de Operaciones Policiales, en la que se señala que debido a que fue objeto de ataques de "Sendero Luminoso" con la pérdida de la vida de su gerente de operaciones y su administrador, además de otros servidores de la mina, y a fin de asegurar el normal funcionamiento de la unidad de producción "San Rafael", solicita la permanencia de presencia policial en sus instalaciones.

Que además, obra en autos el "Informe Confidencial de los Sucesos del Paro Agrario" (folios 2065 a 2072 del Expediente N° _____) remitido mediante correo electrónico de 27 de junio de 2009 al personal de la recurrente, y en el que se da cuenta de las labores del personal policial en el citado paro con fechas 24 a 26 de junio de 2009 en el distrito de "San Antón" y alrededores. Así, se aprecia de las Notas de Agente S/N-09-XII-DIRTEPOL-PNP-P-OIT-PU-Ñ-12 que comprenden el referido informe, que el 24 de junio al inicio de movilización en el distrito de San Antón, 40 a 50 personas estaban arengando a favor de la huelga y coincidiendo en tomar las instalaciones de la Mina San Rafael; el 25 de junio en un mitin con presencia de 200 personas los oradores hicieron mención de la lucha frontal contra la mina _____ y la recurrente, considerando al Ing. _____ (encargado de la mina) como persona no grata, y acordando en una próxima medida de fuerza de toma de las instalaciones de la mina San Rafael; y finalmente, el 26 de junio en un mitin con la asistencia de 500 a 550 personas, dirigentes locales coincidieron en el pedido de toma de la mina _____, entre otros.

Que de lo actuado en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, se aprecia que la Administración no cuestiona la efectiva prestación de los servicios de seguridad a la recurrente por parte de la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, en virtud de los convenios celebrados, sino que sustenta su observación en que los gastos desembolsados por los citados servicios de seguridad no resultaban forzosos e inevitables para generar rentas o mantener la fuente productora, debido a que la recurrente contaba con seguridad privada y que la zona en la que realizó sus actividades no se encontraba en estado de emergencia.

Que al respecto cabe señalar, que estando a las normas y los criterios jurisprudenciales antes expuestos, resulta razonable que la recurrente incurra en gastos de seguridad dirigidos a brindar protección a su personal e instalaciones, así como a preservar el normal desarrollo de sus actividades mineras, considerando que tanto su personal como sus instalaciones fueron objeto de ataques delictivos, y de riesgos propios de la zona alejada en la que tienen lugar dichas actividades.

Que en efecto, conforme se desprende de lo señalado en las Resoluciones N° 5154-8-2013 y 8084-8-2016, existen otros supuestos además de las circunstancias de terrorismo, que justifican razonablemente la contratación de servicios de seguridad; en tal sentido; los informes policiales que obran en autos y cuya veracidad no ha sido cuestionada por la Administración, evidenciarían riesgo o amenaza de daño al personal y las instalaciones de la recurrente,

Que cabe señalar que carece de sustento el argumento de la Administración respecto a que durante los ejercicios fiscalizados no se reportaron atentados terroristas en la región, pues conforme con el criterio contenido en la Resolución N° 1153-5-2003, la deducción de gastos por servicios de seguridad no está supeditada a que en los periodos contratados se hubieran materializado los riesgos de atentados contra el personal y/o las instalaciones del contribuyente, los que justamente se buscaron evitar con la contratación de los mencionados servicios.

Que tampoco resulta atendible lo indicado por la Administración respecto a que el gasto, para ser considerado necesario, debía responder a un riesgo inminente o ser indispensable para la marcha de la empresa, pues por el principio de causalidad puede admitirse la deducción de los gastos de carácter potencial¹², lo que razonablemente se verifica de la documentación presentada por la recurrente; y en tal sentido, no resulta conforme a ley que se repare el gasto materia de análisis por el hecho que la recurrente no opere en una zona declarada como estado de emergencia.

¹² Conforme se indica en la Resolución N° 03625-10-2014.



Tribunal Fiscal

Nº 04482-3-2022

Que debe mencionarse que si bien la Administración señala que la recurrente contaba con los servicios de seguridad prestados por la empresa _____ no precisa de qué manera las prestaciones de este último proveedor se superponían con la protección brindada por la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, a través los efectivos y puestos de avanzada comprometidos para la seguridad del personal y las instalaciones de la recurrente, según los convenios firmados; siendo que las normas que rigen el principio de causalidad exigen que el gasto sea razonable y proporcional a los ingresos, entre otros criterios, lo que no ha sido desvirtuado por la Administración mediante actuaciones probatorias adicionales, limitándose a señalar que la recurrente contaba con seguridad particular y no operaba en una zona declarada como estado de emergencia.

Que en tanto que la efectiva prestación de los servicios de seguridad por parte de la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, en virtud de los convenios firmados entre dicha institución y la recurrente, no ha sido objeto de cuestionamiento en ambos ejercicios fiscalizados, conforme se ha indicado precedentemente, y que según los acuerdos contractuales suscritos, la recurrente debía pagar una suma de dinero por la prestación de dichos servicios, carece de amparo la afirmación de la Administración en el sentido que los citados desembolsos constituirían liberalidades.

Que en tal sentido, corresponde levantar los reparos materia de análisis, con incidencia en los ejercicios 2007 y 2008; y en consecuencia, revocar las Resoluciones de Intendencia Nº _____ y _____ en dichos extremos.

Que con respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que la presencia del personal y los puestos de avanzada de la 4ta Brigada de Montaña del Ejército Peruano, en la zona donde se encuentran ubicados los centros mineros de la recurrente, respondía al ejercicio de sus funciones públicas e institucionales, cabe indicar que de lo actuado en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, no se aprecia que la Administración hubiese realizado actuación probatoria que sirva de sustento de dicha afirmación, siendo que por el contrario, tal como ha indicado precedentemente, de los convenios celebrados se observa que las partes acordaron la prestación de servicios de seguridad al personal y las instalaciones de la recurrente, a cambio de una contraprestación, siendo que en la Resolución Nº _____, entre otras, este Tribunal ha admitido como gasto las erogaciones pagadas a las dependencias del Ejército Peruano que prestaron servicios de seguridad a empresas mineras, por lo que carece de sustento lo señalado por la Administración en sentido contrario.

5. Gastos comunes inherentes a rentas no gravadas

Que respecto del **ejercicio 2007**, la recurrente alega que la Administración desconoce la aplicación del método del gasto (o método directo) para la determinación de la prorrata de gastos comunes, sustentándose en que no se ha considerado los gastos directamente imputables a las operaciones de rueda de bolsa (operaciones de reporte) registradas en la Cuenta Contable 7790050000 "Rendimiento de Operaciones de Reporte", por cuanto dichos gastos no se encontraban anotados de manera separada en la contabilidad, al haber registrado en la citada cuenta contable los ingresos exonerados netos de los indicados gastos.

Que argumenta que cumple con el requisito de identificar los gastos asociados a los ingresos exonerados por operaciones de reporte para la aplicación del método del gasto, lo cual ha sido verificado por la Administración sobre la base de las pólizas emitidas por las sociedades agentes de bolsa, en las que figuran las comisiones y otros gastos pagados; siendo que la Administración sustenta su acotación únicamente en el incumplimiento de la contabilización separada de ingresos y gastos, lo que no tiene amparo legal, pues ello no condiciona la aplicación del método del gasto.

Que expresa que la Administración se contradice pues, por un lado, sobre la base de las pólizas presentadas, señala que la recurrente no ha considerado los gastos directamente imputables a las operaciones de reporte (no gravadas) y, de otro lado, se niega a evaluar dicha documentación para aplicar el método del gasto, a efectos de corregir el supuesto error de contabilización.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que a través de escrito ampliatorio de 11 de abril de 2019 (folios 15509 a 15522 del Expediente N°), señala que durante la fiscalización cumplió con presentar las pólizas de las sociedades de bolsa en las cuales se aprecian los gastos relacionados a los rendimientos por operaciones, como ha sido reconocido por la Administración en la resolución apelada, por tal motivo, si esta no se encontraba de acuerdo con el cálculo presentado pudo realizar el ajuste correspondiente; pero siempre aplicando el método del gasto.

Que reitera que la Administración se sustenta únicamente en que la recurrente no registró los gastos directamente imputables a las operaciones de reporte de forma discriminada, lo cual no constituye un requisito legal exigible para la aplicación del método del gasto; y confirma el reparo sobre esa base. En tal sentido, invoca la aplicación de las Resoluciones N° , y que establecen que lo relevante para aplicar el método directo es que el contribuyente cuente con un análisis detallado de los gastos destinados exclusivamente a rentas gravadas, exoneradas y gastos comunes, lo que se encuentra acreditado en el expediente de autos.

Que indica que la Administración en todo momento contó con información suficiente para aplicar el método del gasto y que, a efectos de demostrar que a partir de la información presentada en el procedimiento de fiscalización era posible identificar los gastos directamente vinculados a las operaciones de reporte, adjunta un reporte del registro de control contable de los costos asociados a las operaciones de reporte y copia de las pólizas de venta y compra. Señala que dicha documentación debe ser merituada puesto que ha cumplido con el pago total de la deuda impugnada.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación y ampliatorio, en el sentido que la Administración rechaza la aplicación del método directo o del gasto, al no haberse contabilizado de manera separada los ingresos y gastos relacionados a operaciones exoneradas, pese a que estos últimos se encuentran perfectamente identificados, conforme con la documentación que obra en el expediente, y en el supuesto que considerase que esta no era suficiente, pudo haber solicitado mayor documentación en virtud del principio de verdad material.

Que por su parte, la Administración señala en la resolución apelada, que si bien de la revisión de los papeles de trabajo se observa que la recurrente detalló el tipo de rentas exoneradas, así como los gastos vinculados directamente con la generación de dichas rentas exoneradas, originadas específicamente en las operaciones transadas en rueda de bolsa (Cuenta Contable 7790050000), verificó que las comisiones pagadas a las sociedades agentes de bolsa atribuibles a dichas operaciones no fueron imputadas directamente por la recurrente como gastos vinculados a rentas no gravadas, y de la revisión de los libros contables no pudo identificar las cuentas contables o centro de costos por el registro de los aludidos gastos, sino que verificó que fueron presentados netos de los ingresos contabilizados, es decir, no fueron contabilizados de manera discriminada, por lo que aplicó el método indirecto.

Que en el Punto 7 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 9045 a 9062 del Expediente N°), la Administración señaló como reparo para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 el importe de S/ 4 567 802,00 por concepto de gastos comunes inherentes a rentas no gravadas, determinado en aplicación del método indirecto, y reconoció como deducción el importe de S/ 204 173,00 adicionado por la recurrente por el citado concepto, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 194-99-EF y modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, en tanto que en su segundo párrafo se dispone que en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, su deducción debe efectuarse en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto); asimismo, los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que conforme con las normas y jurisprudencia antes glosadas, se advierte que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad (método directo), la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos están destinados exclusivamente a rentas gravadas, rentas exoneradas o rentas inafectas, y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes; y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas, exoneradas e inafectas (método indirecto).

Que de lo expuesto se advierte que la controversia en este caso se centra en determinar cuál de los dos procedimientos establecidos en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debe aplicarse a la recurrente, para la deducción de los gastos comunes que inciden en rentas exoneradas, inafectas y gravadas para el ejercicio 2007.

Que durante la fiscalización del **Impuesto a la Renta del ejercicio 2007**, la Administración mediante el Punto 1 del Requerimiento N° _____ (folios 1603 a 1605 del Expediente N° _____) comunica a la recurrente que de la revisión de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y de sus libros contables, verificó ingresos inafectos y exonerados, así como la adición por gastos inherentes a ingresos exentos por el importe de S/ 4 000 000,00, siendo que con relación a los cálculos consignados en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 1598 a 1600 del Expediente N° _____), precisó que dichos gastos ascendían a S/ 4 567 802,00, teniendo en cuenta que aplicó al igual que la recurrente el procedimiento previsto en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ello le requirió que sustente por escrito y con la documentación correspondiente, la observación por el cálculo de los gastos inherentes a rentas no gravadas.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó un escrito el 26 de enero de 2012 (folios 1561 y 1562 del Expediente N° _____), en el que indica que el cálculo para determinar la prorrata de gastos, según el Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, es erróneo por cuanto se está aplicando el método de ingreso cuando lo que corresponde es utilizar el método del gasto, dado que durante el ejercicio 2007 incurrió en gastos directamente relacionados con ingresos no gravados, los cuales se encuentran identificados. Señaló que por ello ha procedido a la presentación de una declaración rectificatoria para corregir la adición en exceso consignada en su declaración original por S/ 3



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

795 826,00, para lo cual adjunta el cálculo de los gastos inherentes a ingresos no gravados en aplicación del método del gasto, y que pone a disposición la documentación contable, comprobantes de pago y medios de pago, que sustentan el citado cálculo.

Que adicionalmente, a través de escrito presentado el 16 de febrero de 2012 (folios 1368 a 1372 del Expediente N°), la recurrente señala que registra en las Cuentas - Gastos de Sobre giro Bancario, - Intereses por sobregiro bancario y - Gastos y/o Portes Bancarios, gastos directamente relacionados con los ingresos exonerados registrados en las Cuentas - Intereses exonerados Depósitos a Plazo, - Intereses exonerados Depósitos en Ahorros, - Intereses exonerados Cuentas Corrientes, - Rendimiento exonerado de Fondos Mutuos y - Rendimiento exonerado en Operc. De Reporte (por un total de S/ 48 273 535,18); y que adjunta la documentación de sustento seleccionada por los auditores de la Administración para efectos de acreditar que al poder identificar los gastos con la generación de ingresos, le resultaba aplicable el método del gasto.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1583 a 1594 del Expediente N°), la Administración dejó constancia de los descargos y documentación presentados por la recurrente, precisando que aquella rectificó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 a través del Formulario PDT 660 - , en la que modifica el importe adicionado de S/ 4 000 000,00 a S/ 204 174,00, al haber aplicado el método de proporcionalidad de gastos directamente imputables, o método directo, diferente al método aplicado en la declaración original (método indirecto).

Que asimismo, señala que si bien las rentas exoneradas se encuentran conformadas por las cuentas contables de ingreso que precisa la recurrente, en su cálculo de proporcionalidad de gastos únicamente ha considerado como gastos directos vinculados a dichas rentas exoneradas, los gastos contabilizados en las Cuentas - Gastos de Sobregiro Bancario, - Intereses por sobregiro bancario y - Gastos y/o Portes Bancarios, lo cual no resulta correcto, pues no consideró como gastos directamente imputables los gastos vinculados a los ingresos exonerados por operaciones transadas en rueda de bolsa u operaciones de reporte contabilizados en la Cuenta como son las comisiones de sociedades agentes de bolsa.

Que indica que para determinar la cuantía de los gastos directamente vinculados a los ingresos exonerados por operaciones de reporte, procedió a revisar los libros contables de la recurrente; sin embargo, no pudo identificar las cuentas contables, centros de costos o cualquier otro medio de identificación contable en las que se encuentren registrados dichos gastos.

Que por otro lado, menciona que de la revisión realizada a las pólizas emitidas por las sociedades agentes de bolsa presentadas en respuesta al Requerimiento N° , advierte que los gastos por comisiones y otros (contribución Conasev, Cuota BVL, Fondo Garantía BVL, Retribución Cavali, Fondo de garantía Cavali, e IGV), pagados por las operaciones bursátiles, no han sido contabilizados por separado en la contabilidad, sino que fueron presentados deducidos de los ingresos exonerados por las operaciones de reporte en la Cuenta - Rendimiento en Operaciones de Reporte, conforme se aprecia de los Anexos N° 3 y 4 adjunto al citado resultado (folios 1563 a 1569 del Expediente N°).

Que sobre la base de lo señalado, la Administración observó que dado que la recurrente no registró de manera discriminada los gastos directamente vinculados a las rentas exoneradas generadas por operaciones de reporte, correspondía la aplicación del método indirecto. En tal sentido, mantuvo la observación por la determinación de los gastos inherentes a rentas no gravadas por el importe de S/ 4 567 802,16 según el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado del requerimiento (folios 1572 a 1574 del Expediente N° 17505-2012), y observó como reparo la diferencia entre el mencionado importe y aquel adicionado por la recurrente según la declaración rectificatoria presentada, por S/ 4 363 629,16 (S/ 4 567



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

802,16 - S/ 204 173,00), tal como se muestra a continuación¹³:

Conceptos	Según SUNAT	
	S/	%
Renta Bruta Gravada	1 395 078 453,00	95,84%
Renta Bruta No Gravada (Renta Exonerada + Renta Inafecta)	60 553 700,00	4,16%
Total Rentas Gravadas y no Gravadas	1 455 633 154,00	100%
Gastos comunes	109 802 937,62	
Coefficiente		4,16%
Gasto no deducible	4 567 802,16	
(-) Importe adicionado vía PDT 660- (rectificatoria)	(204 173,00)	
Importe neto no deducible (reparo)	4 363 629,16	

Que a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1219 a 1221 del Expediente N° 17505-2012), la Administración comunicó a la recurrente la aludida observación formulada en el Resultado del Requerimiento N° , para que presente un escrito y la documentación que la sustente.

Que la recurrente señaló en su escrito de 30 de marzo de 2012 (folios 1147 y 1148 del Expediente N°), que la Administración no puede exigir el requisito de registro por separado en la contabilidad de los ingresos y gastos vinculados a las operaciones de reporte para desestimar la aplicación del método directo de prorrata de gastos, pues ello no ha sido establecido expresamente por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1190 a 1193 del Expediente N°), la Administración indicó, sobre los descargos presentados por la recurrente, que los registros contables constituyen la principal fuente de información para la aplicación de cualquiera de los métodos de determinación de la proporcionalidad de los gastos imputables a rentas gravadas, y que para efecto de aplicar el método directo es necesaria la exigencia de la discriminación de los gastos pagados a las sociedades de agentes de bolsa para que puedan ser imputados a la generación de rentas no gravadas a fin de establecer el porcentaje que permitirá cuantificar la parte de los gastos comunes que puedan ser considerados como no deducibles, procedimiento que considera no ha sido realizado por la recurrente, por lo que correspondía aplicar el método indirecto.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente no cuestiona la determinación de los gastos comunes a los cuales le resultaría aplicable el método para efectos de determinar aquellos gastos que no son deducibles por atribuirse a las rentas exoneradas o inafectas, sino el hecho de que la Administración considera que el método aplicable para determinar los gastos inherentes a las rentas exoneradas, inafectas y gravadas es el método indirecto o de ingresos.

Que en el Anexo N° 1 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (folios 1572 a 1574 del Expediente N° 17505-2012), se observa que la Administración determinó las rentas gravadas, inafectas y exoneradas, los gastos imputables a cada una de las citadas rentas, y los gastos no imputables directamente o gastos comunes, de acuerdo con lo siguiente:

Rentas		Gastos Directamente imputables		Gastos comunes
Concepto	Importe (S/)	Concepto	Importe (S/)	
Renta Bruta Gravada	1 395 078 453,00	Gastos financieros Gastos diversos Adiciones, etc.	(35 411 981,00)	(109 802 937,00)
Rentas Exoneradas:				
- Intereses exonerados Depósitos a Plazo		672200100 – Gastos de Sobre giro Bancario		
- Intereses exonerados Depósitos en Ahorros		6721001000 – Intereses por sobregiro bancario	(107 882,00)	
- Intereses exonerados Cuentas Corrientes	48 273 535,00	6710000 – Gastos y/o Portes Bancarios		
- Rendimiento exonerado de Fondos Mutuos				
- Rendimiento exonerado en Operc. De Reporte				
Renta Inafectas	12 281 165,00	-	(0,00)	

¹³ Folio 1572 del Expediente N° 17505-2012.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que sin embargo, al advertir que respecto de las rentas exoneradas contabilizadas en la Cuenta - Rendimiento exonerado en Operc. De Reporte, los **gastos directamente imputables** a dichas rentas según las pólizas emitidas por los agentes de bolsa, no habían sido registrados contablemente de manera discriminada, sino que en la citada Cuenta Contable se registró el neto de ingresos y gastos, conforme a la verificación efectuada en los Anexos N° 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1563 a 1569 del Expediente N°), de los asientos contables generados por las operaciones de reporte¹⁴; la Administración aplicó el método indirecto para la determinación de los gastos inherentes a rentas no gravadas.

Que de lo expuesto se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 la Administración identificó, con base en la información proporcionada por la recurrente durante el citado procedimiento, gastos directamente imputables a las rentas gravadas, rentas exoneradas y rentas inafectas, a efectos de aplicar el método directo de proporcionalidad de gastos comunes a dichas rentas.

Que como se aprecia de los aludidos Anexos N° 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° y se reitera en la Resolución de Intendencia N° (folio 9232 del Expediente N°), la Administración verificó de la revisión de las pólizas de compras y de ventas proporcionadas por la recurrente, los asientos contables generados por el registro de estas y los análisis proporcionados durante la fiscalización¹⁵, que los ingresos contabilizados en la Cuenta - Rendimiento exonerado en Operc. De Reporte corresponden al importe neto de los ingresos generados por operaciones rueda de bolsa y los gastos directamente vinculados, tales como comisiones de la sociedad agente de bolsa, contribución CONASEV y retribución Cavali, entre otros.

Que de dicha verificación se advierte que es la propia Administración la que ha validado en autos que la recurrente presentó documentación e información que permitían identificar los gastos directamente imputables a rentas exoneradas a efectos de la aplicación del método directo; tan es así que sostiene como sustento de su acotación que la recurrente omitió imputar en su cálculo, por aplicación del método directo, las comisiones pagadas a las sociedades agentes de bolsa y otros gastos como gastos directamente vinculados a rentas no gravadas (folio 9232 del Expediente N° 1).

Que en tal sentido, no correspondía que la Administración desestime la aplicación del método directo únicamente porque que la recurrente no contabilizó de manera separada los gastos directamente imputables a las rentas exoneradas por operaciones de reporte, pues además que normativamente solo se exige la identificación de los gastos para su imputación correspondiente, ella misma verificó en autos la vinculación directa de dichos gastos con tales rentas exoneradas; así como también ha identificado, según la información presentada por la recurrente, otros gastos directamente vinculados a rentas no gravadas y los gastos directamente imputables a rentas gravadas conforme se advierte del aludido Anexo N° 1 precedentemente citado; en consecuencia, se tiene que la Administración contaba con información que le permitía determinar, mediante el método directo, los gastos comunes inherentes a las rentas exoneradas, lo que no hizo en el presente caso.

Que por lo tanto, al no estar debidamente sustentado el reparo materia de análisis, procede revocar la Resolución de Intendencia N° () y levantar el citado reparo por el importe neto de S/ 4 363 629,00.

¹⁴ De los Anexos N° 3.1 y 3.2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1564 a 1567 del Expediente N°), se aprecia que la Administración corroboró los números de documentos que corresponden a los asientos contables de Libro Diario, como por ejemplo, el número de asiento "1800003943" correspondiente a la Póliza de Compra y el Número de Asiento "1800004105" correspondiente a la Póliza de Venta , a efectos de determinar los ingresos y gastos generados por dichas operaciones.

¹⁵ Tal como se deja constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folio 7176 del Expediente N°), la recurrente presentó 3 611 folios correspondientes a, entre otro, la preliquidación de operaciones de reporte, pólizas de emitidas por la Sociedades Agente de Bolsa Inventa, Seminario & Cia, y otros, los cuales obran a folios 3467 a 7078; precisándose en dicho resultado que en las referidas pólizas se consigna, el monto bruto de la operación (en dólares), y a esa cantidad, el Agente le deduce los conceptos de comisión SAB, Contribución CONASEV, Cuota BVL, Fondo de garantía BVL, Retribución Cavali y Fondo de Garantía Cavali.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que con relación al **Impuesto a la Renta del ejercicio 2008**, la recurrente, en su apelación y escrito ampliatorio de 24 de abril de 2019 (folios 4283 al 4287 del Expediente N°), esgrime similares argumentos a los señalados por el ejercicio 2007, respecto de los gastos imputables directamente a las operaciones de reporte, y que ha cumplido con identificar y presentar diversa documentación de sustento de los gastos vinculados directamente con rentas gravadas, rentas no gravadas y gastos comunes, por lo que resulta aplicable el método directo.

Que indica además que, si la Administración consideraba que la información proporcionada era insuficiente, en virtud del principio de verdad material, debió haber solicitado mayor documentación, lo cual no hizo, sino que se limitó a desconocer el cálculo presentado por la recurrente y aplicar el método de ingresos o indirecto, por lo que el reparo debe ser levantado. Indica que en reiterados pronunciamientos, como en las Resoluciones N° 9617-8-2017, 4501-8-2012, 1783-1-2012, 1281-11-2012, 15501-3-2013 y 18397-10-2013, se ha dejado sin efecto los reparos en los que la Administración no ha sustentado adecuadamente su posición, por lo que se solicita que se deje sin efecto el presente reparo.

Que la Administración señala que aplicó el método indirecto para determinar la proporción de gastos inherentes a rentas exoneradas, debido a que de la información proporcionada por la recurrente no se evidenciaba ningún gasto directamente imputable a rentas no gravadas, lo que imposibilitaba la aplicación del método directo.

Que según el Punto 4 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 2479 a 2489 del Expediente N°), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 el importe de S/ 3 832 091,30, al considerar que de la información proporcionada por la recurrente no se evidenciaba ningún gasto directamente relacionado a rentas no gravadas, lo que imposibilitaba la aplicación del método directo; por lo que en aplicación del método indirecto determinó como gastos inherentes a rentas no gravadas el importe de S/ 6 315 680,43, y que deducida la adición realizada por la recurrente de S/ 2 483 589,13, efectuó un reparo por el importe de S/ 3 832 091,30. Señaló como sustento los Requerimientos N° y sus resultados, y como base legal el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que a través del Punto 7 del Requerimiento N° (folio 2076 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara con el análisis y el cálculo correspondiente, la adición por concepto de "gastos inherentes a ingresos exentos" por el importe de S/ 2 483 589,13 consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 presentada mediante Formulario PDT 662 N°

Que en respuesta al citado requerimiento (folios 1448 y 1449 del Expediente N°) la recurrente indicó que resulta aplicable el método del gasto o directo ya que ha incurrido en gastos directamente vinculados con rentas no gravadas, los cuales se encuentran identificados. Asimismo, indicó que ha identificado gastos que por su naturaleza no son comunes, sino gastos directamente relacionados con rentas gravadas, por lo que procedería a rectificar la adición efectuada originalmente. Finalmente, indicó que proporcionaba el cálculo requerido por la adición por S/ 2 483 589,13.

Que en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2018 a 2026 del Expediente N°), la Administración indicó que, de la revisión del cálculo presentado por la recurrente, así como de la compulsa efectuada a la información contenida en el Libro Diario, el detalle de adiciones y deducciones consignadas en la declaración jurada anual presentada mediante el PDT 662 N° y la información proporcionada en atención al Requerimiento N° se observa lo siguiente: (1) se ha considerado como gasto imputable a rentas gravadas las regalías mineras por S/ 55 976 126,00, sin embargo, estas constituyen costo de los minerales extraídos; (2) el importe de "Gastos de Administración" por S/ 23 879 345,00 difiere del informado en respuesta al Punto N° 2 del Requerimiento



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

N° que ascendía a S/ 30 345 518,33; (3) Los gastos por los importes de S/ 68 339,00 y S/ 1 402 074,00, relacionados a ingresos exonerados, corresponden a las adiciones de las Cuentas - Diferencia de cambio y - Rendimiento de Fondos Mutuos, respectivamente, las cuales no constituyen "gasto" sino "resultados", por lo que no deben imputarse a las rentas no gravadas; y (4) Los gastos identificados como "Otros gastos Excepcionales" por S/ 583 238,00 y Otros Gastos Financieros" por S/ 4 633 923,00 vinculados a rentas gravadas no han podido ser identificados en el Estado de Ganancias y Pérdidas presentado mediante el Formulario PDT 662 N° , no habiendo presentado la recurrente documentación que acredite dichos importes.

Que asimismo, estableció que la recurrente generó rentas exoneradas (S/ 83 887 118,21), rentas inafectas (S/ 13 828 248,00), rentas gravadas y pérdidas de fuente extranjera (S/ 5 212 235,83); sin embargo, de la contabilidad registrada y presentada solamente se pueden identificar gastos vinculados directamente con las rentas gravadas por el importe de S/ 58 626 802,13 y gastos comunes vinculados a rentas gravadas, rentas no gravadas y rentas de fuente extranjera por S/ 128 591 770,40 que son materia de distribución de conformidad con lo expuesto en el Anexo N° 4 adjunto al resultado del requerimiento (folio 2011 del Expediente N°).

Que de lo expuesto se advierte que la Administración concluyó que dada la imposibilidad de efectuar el cálculo del gasto común vinculado a rentas no gravadas utilizando el método directo, y en la medida que no se evidenciaba de la información proporcionada por la recurrente, gasto alguno directamente vinculado a dichas rentas, procedía que se recalcule los gastos inherentes a rentas no gravadas en función al método indirecto, por lo que estableció por concepto de gasto inherente a rentas no gravadas el importe de S/ 6 373 039,29, de conformidad con el cálculo detallado en el Anexo N° 5 del resultado del citado requerimiento (folios 2009 y 2010 del Expediente N°), y dado que la recurrente había adicionado el importe de S/ 2 483 289,13, reparó la diferencia de S/ 3 889 460,16.

Que a través del Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folio 1941 del Expediente N°), la Administración comunicó a la recurrente la citada observación formulada en el Resultado del Requerimiento N° , para que presente un escrito con la documentación que sustente la acotación materia de grado.

Que, a través del escrito de 4 de junio de 2013 (folios 265 a 267 del Expediente N°), la recurrente reitera lo señalado en su escrito en atención al Requerimiento N° , en el sentido que corresponde aplicar el método del gasto por cuanto identificó los gastos directamente vinculados a rentas gravadas y no gravadas, de acuerdo con el cálculo adjunto a su escrito, por lo que el importe de gastos inherentes a rentas no gravadas asciende a S/ 2 042 549,00, de conformidad con el cálculo adjunto como Anexo N° 2.2 (folio 191 del Expediente N°), que se reseña a continuación:

Gastos imputables a Renta Gravada	Importe (S/)
- Gasto de Ventas	39 635 551,00
- Regalías Mineras	55 976 126,00
- Gastos de Exploración	17 760 609,00
- Gasto Carta de Crédito Importaciones	52 362,00
- Gasto Carta de Crédito Exportaciones	50 440,00
- Gastos Carta Fianza	90 406,00
- Gastos de Sobregiro	2 099,00
- Operaciones de compraventa a futuro	52 756,00
- Gasto por Diferencia de Inventario	80 820,00
- Mermas de Suministro Diversos	77 118,00
- Sanciones Administrativas y Fiscales	3 189,00
- Intereses Moratorios	795,00
- Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores	891 716,00

¹⁶ A través del citado punto se requirió a la recurrente el detalle de la conciliación del Estado de Ganancias y Pérdidas consignado en la Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta según Formulario PDT 662 N° (folio 2092 del Expediente N°).



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

- Gasto por diferencia de Costo Real (COC)	(14 318,00)
- Gastos No Deducibles	100 720,00
- Gastos No Operativos	203 445,00
Total	114 963 833,00
Gastos imputables a Renta No Gravada	Importe (S/)
Gastos por Operaciones de Reporte	496 260,00
Gastos Bancarios	1 402 074,00
Gastos de Sobregiro Bancario	17 760 609,00
Gasto de Sobregiro Bancario Cta. 671103000	2 099,00
Total	1 900 433,00

Proporción de Gastos Comunes (Método del Gasto)	Importe (S/)	Porcentaje (%)
Gastos directamente relacionados con Renta Gravada	114 963 833,00	98.374%
Gastos directamente relacionados a Renta No Gravada	1 900 433,00	1.626%
Total	116 864 266,00	100%

Proporción de Gastos Comunes	Porcentaje (%)	Importe (S/)
Gastos directamente relacionados con Renta Gravada	98.374%	123 560 908,00
Gastos directamente relacionados a Renta No Gravada (Adición)	1.626%	2 042 549,00
Total Gasto Común	100%	125 603 457,00

Que asimismo, señaló que la Administración no puede desconocer la aplicación del método directo sustentándose solo en que los gastos directamente relacionados a rentas exoneradas por operaciones de reporte (Cuenta Contable - Rendimiento de operaciones de reporte) no se encuentran registrados de manera discriminada en su contabilidad; y que adjuntaba como sustento de la identificación de los gastos asociados a dichos rendimientos un documento denominado "Registro de control contable de costos asociados a las operaciones reporte del ejercicio 2008", donde figura el detalle de dichos gastos que incluye las pólizas emitidas (compra y venta) por las sociedades agentes de bolsa en las que se consignan las comisiones y retribuciones pagadas.

Que agrega que no se puede negar que existe una identificación real y objetiva de los gastos relacionados directamente a los ingresos por las operaciones de reporte, por lo que considera que la posición de la Administración carece de asidero, más aún cuando su único sustento es el hecho que las operaciones de reporte no fueron contabilizadas.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1923 a 1927 del Expediente N° la Administración dio cuenta del escrito de descargo presentado por la recurrente e indicó que en ningún extremo del Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° se había observado las operaciones de reporte como señalaba la recurrente; y en cuanto al Registro de control contable alcanzado, que contiene el listado de pólizas de compra y venta, señaló que no se puede validar la información contenida en este, debido a que no es posible establecer el tipo de movimiento contable asociado a cada operación, pues no se muestran cuentas o subcuentas contables que acrediten su naturaleza de ingreso o gasto, y tampoco proporcionó documentación original correspondiente que permita validar la información contenida en dicho registro. Indicó a su vez que en cualquier caso, el análisis de dichas operaciones se realizó en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el cual fue convalidado por la Resolución de Intendencia N°

Que en cuanto al nuevo cálculo de proporcionalidad de gastos inherentes a rentas no gravadas bajo el método directo, proporcionado por la recurrente según el Anexo N° 2.2 adjunto a su escrito, la Administración observó respecto de los "Gastos directamente vinculados a rentas gravadas" lo siguiente: (1) Las regalías mineras por S/ 55 976 126,00 constituyen costo del mineral extraído y no gasto; (2) El concepto "operaciones de compra-venta a futuro" registrado en la Cuenta por el importe de S/ 52 756,00 corresponde a un "resultado" y no a un "gasto"; y (3) Los conceptos adicionados por la



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

recurrente¹⁷, no califican como gasto directo imputable a renta gravada, por lo que deben excluirse de esta las adiciones de las subcuentas

- Gasto por diferencia de inventario (S/80 819,54),
- Sanciones Administrativas y Fiscales (S/ 3 188,81),
- Intereses Moratorios (S/ 794,86),
- Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores (S/ 891 716,35),
- Gastos No Deducibles (S/ 100 719,69) y
- Gastos No Operativos (S/ 203 445,27).

Que asimismo, con relación a los "Gastos directamente vinculados a renta no gravada o exonerada" considerados en el indicado cálculo presentado por la recurrente (Anexo N° 2.2), la Administración observó que: (1) el concepto de gasto por operaciones de reporte por el importe de S/ 496 260,00 no fluyen de los registros contables de la recurrente; (2) el concepto de "gastos bancarios" por el importe de S/ 1 402 074,00 correspondiente al rendimiento de Fondos Mutuos (subcuenta 6791010000) no constituye "gasto" sino un resultado, por lo que no se debe incluir en los gastos directamente imputables a rentas no gravadas; y (3) el concepto de "gastos de sobregiro bancario" por S/ 2 099,00 ya se encontraba incluido en los conceptos vinculados a rentas gravadas, por lo que no debe incluirse nuevamente, además la subcuenta señalada como la cuenta contable en la que se registraron dichos gastos por sobregiro, no existe para el ejercicio 2008.

Que con relación a los "Gastos comunes" indicados en el cálculo de la recurrente, la Administración anotó que el concepto de "Gasto de Administración" por el importe de S/ 27 408 881,00, según el Anexo 3.1 del escrito de descargo (folio 187 del Expediente N° 3023-2014), ha sido calculado descontando del importe total del gasto de administración (S/ 30 345 518,00), los conceptos adicionados por la recurrente según declaración rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 662 N° 750024169, detallados en el Anexo N° 3.2 del citado escrito de descargo, sin embargo, del detalle de adiciones presentados por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° se observa que solo los siguientes conceptos vinculados al gasto de administración han sido considerados como adiciones:

- Gastos no admitidos (S/ 469 747,00),
- Donaciones no deducibles (S/ 346 891,00),
- Gastos de viaje en el país (S/ 6 453,38),
- Gastos con boleta o ticket (S/ 175 124,00) y
- Gastos de viaje al exterior (S/ 159 341,00);

siendo que los conceptos por donaciones no deducibles, IGV no utilizado, otros suministros, entre otros, no han sido adicionados ni tampoco han sido acotados en la fiscalización.

Que sobre lo expuesto, la Administración concluyó que del análisis y evaluación realizada a los argumentos y documentación presentada por la recurrente, no evidenciaba ningún gasto directamente relacionado a rentas no gravadas¹⁸, lo que imposibilitaba la aplicación del método directo; de manera que en aplicación del método indirecto, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 al presente resultado de requerimiento (folios 1889 y 1890 del Expediente N°), determinó como gastos inherentes a rentas no gravadas el importe de S/ 6 315 680,43, y deduciendo la adición realizada por la recurrente de S/ 2 483 589,13, estableció un reparo por el importe de S/ 3 832 091,30, de acuerdo con lo siguiente:

Conceptos	Según SUNAT	
	S/	%
Renta Bruta Gravada	1 871 634 651,00	95,04%
Renta Bruta No Gravada (Renta Exonerada + Renta Inafecta)	97 715 366,00	4,96%
Total	1 969 350 017,00	100,00%
Gastos comunes	127 332 266,65	
Coeficiente	4,96%	
Gasto no deducible	6 315 680,43	
(-) Importe adicionado	(2 483 589,13)	
Reparo	3 832 091,30	

¹⁷ Incluyendo las adiciones realizadas como consecuencia de presentar una declaración rectificatoria para aceptar las observaciones de la Administración durante la fiscalización.

¹⁸ Conforme con el resumen detallado en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1891 y 1892 del Expediente N°).



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que del análisis de los actuados se aprecia que, durante la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la recurrente presentó información para sustentar la aplicación del método directo o de proporcionalidad de gastos inherentes a rentas no gravadas, siendo que de su evaluación la Administración identificó gastos directamente atribuibles a rentas gravadas por el importe de S/ 57 654 266,24¹⁹; sin embargo, observó que la información proporcionada por la recurrente no evidenciaba ningún gasto directamente imputable a rentas no gravadas, lo que imposibilitaba la aplicación del método directo, por lo que procedió a aplicar el método indirecto para determinar los gastos inherentes a rentas no gravadas.

Que adicionalmente, observó el importe de gastos comunes informado por la recurrente en el extremo de los "Gastos de Administración" (S/ 27 408 881,00), al considerar que la recurrente había excluido indebidamente gastos por el importe de S/ 1 779 080,62 que no se encontraban adicionados ni habían sido acotados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que debían mantenerse dentro de la relación de gastos comunes, estableciendo este último en el importe de S/ 127 332 266,65.

Que al respecto, cabe indicar que, tal como se dejó constancia en la Resolución de Intendencia N° (folio 3805/anverso y reverso del Expediente N°), en la instancia de reclamación la recurrente no esgrimió argumentos dirigidos a cuestionar las observaciones de la Administración por exclusión de ciertas partidas de la relación de gastos directamente imputables a rentas gravadas y no gravadas considerados en sus cálculos, al tratarse de costos de inventarios en el caso de las regalías mineras (S/ 55 976 126,00)²⁰, "resultados" y no "gastos" susceptibles de ser imputados directamente rentas gravas y no gravadas en el caso de las Cuentas contables y , adiciones de gastos reparables que no son imputables a rentas gravadas, y gasto de sobregiro bancario duplicado; lo que tampoco es cuestionado en la instancia de apelación.

Que sin embargo, tal como también se reconoce en la citada Resolución de Intendencia N° (folio 3805 del Expediente N°), dichas observaciones no implicaron que no sea posible aplicar el método directo, toda vez que como ha sido validado por la Administración en autos, ha identificado gastos directamente vinculados a rentas gravadas y gastos comunes, siendo que el motivo que sustenta el reparo es que de la evaluación de la documentación e información presentada por la recurrente no se evidenciaron gastos directamente vinculados a rentas no gravadas, lo que imposibilitaba la aplicación del método directo; en tanto que las aludidas observaciones solo implicarían que se ajuste la determinación del importe de los gastos directamente imputables a rentas gravadas, no gravadas y gastos comunes²¹.

Que en tal sentido, de lo expuesto se advierte que la controversia se centra en determinar cuál de los dos procedimientos establecidos en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debe aplicarse a la recurrente para la deducción de los gastos comunes que inciden en rentas exoneradas, inafectas y gravadas para el ejercicio 2008, para lo cual debe determinarse si la recurrente en el ejercicio 2008 imputó gastos que tuvo incidencia en rentas exoneradas.

Que conforme se advierte de autos, la Administración sustenta la imposibilidad de la aplicación del método directo sobre la base de sostener que, de la evaluación de la documentación e información presentada por la recurrente para sustentar la aplicación de dicho método, no se evidencia gasto alguno directamente vinculado a rentas no gravadas.

¹⁹ Como consecuencia de haber excluido ciertas partidas consideradas por la recurrente como gastos directamente imputables rentas gravadas, toda vez que se trataban de costo de inventarios (regalías mineras), resultados computables (cuenta) y no gastos directamente imputables, y adiciones de gastos no deducibles.

²⁰ Lo cual ha sido confirmado en el presente caso conforme al análisis expuesto anteriormente.

²¹ Por ejemplo, la exclusión de las regalías mineras de los gastos directamente imputables a rentas gravadas por considerarse costo de inventarios por mineral extraído, no implica que descontado dicho concepto, la totalidad de los gastos imputables a rentas gravadas no se encuentren identificados. Similar razonamiento es aplicable a las demás exclusiones practicadas por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que según se observa de autos (folio 2020 del Expediente N°), la Administración dejó constancia durante la fiscalización que durante el ejercicio 2008 la recurrente registró las siguientes rentas no gravadas:

Renta Exonerada	Importe (S/)
- Intereses sobre Depósitos a Plazo	81 049 631,60
- Intereses sobre Depósitos en Ahorros	2 171,79
- Intereses sobre Ctas Pais	161 277,63
- Rendimiento Fondos Mutuos	1 237 436,76
- Rendimiento Fondos Mutuos	(1 402 073,71)
- Rendimiento de Operaciones de	2 838 674,14
Reporte	
Total Renta Exonerada	83 887 118,21
Renta Inafecta	Importe (S/)
7771011000 - Dividendos, en efectivo pais	2 374 059,00
7740012000 - Intereses sobre Depósitos en Ahorros	11 454 189,00
Total Renta Inafecta	13 828 248,00

Que al respecto, según el cálculo por aplicación del método directo proporcionado por la recurrente (folio 191 del Expediente N° 3023-2014), se verificó que esta identificó como gastos directamente imputables a rentas no gravadas el concepto por "Gastos por operaciones de reporte" por S/ 496 260,00, el cual fue imputado a los ingresos exonerados contabilizados en la Cuenta Contable - Rendimiento de Operaciones de Reporte.

Que como sustento de ello, se advierte que durante la fiscalización la recurrente presentó el cuadro "Anexo 2.3. Gastos vinculados a Operaciones de Reporte 2008" (folio 189 del Expediente N°), con el detalle de los gastos que comprendían el concepto observado:

Sociedad Agente de Bolsa	Compras		Ventas		Total S/
	Comisión	Retribución	Comisión	Retribución	
Seminario CIA	52 517,64	12 856,55	452,06	20 351,84	86 178,09
Continental SAB	104 327,04	16 158,01	0,00	30 671,14	151 156,19
Investa SAB	112 390,63	42 637,48	0,00	103 898,05	258 926,16
Total	269 235,31	71 652,03	452,06	154 921,03	496 260,44

Que conjuntamente con el precitado cuadro, la recurrente presentó copia del libro legalizado notarialmente denominado "Registro de Control Contable de Gastos Asociados a Operaciones de Reporte" (folios 193 a 243 del Expediente N°), de cuyo contenido se aprecia la relación detallada de las operaciones de compra y venta de valores mobiliarios, el número de contrato, número de documento contable, fecha de documento, importes de operación, comisión, retribución e IGV en moneda nacional y en dólares americanos, y detalle de la operación, entre otros, que consignan los importes por comisiones y retribuciones considerados en el aludido cuadro.

Que sobre el referido documento, la Administración en la etapa de fiscalización mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 1925 del Expediente N°) señaló, entre otros, que las operaciones tanto de compra como de venta detalladas en dicho registro no pudieron ser verificadas por cuanto la recurrente no proporcionó la documentación original que permita validar tales operaciones, siendo además, que del referido registro tampoco fue posible establecer el tipo de movimiento contable asociado a cada operación anotada, toda vez que no se muestran cuentas o subcuentas contables que reflejen a qué tipo de operaciones corresponden, esto es, un ingreso (venta) o gasto (compra).

Que sobre el particular, la Administración en la resolución apelada (folio 3804 del Expediente N°) dejó constancia que la recurrente en la instancia de reclamación presentó copias de las pólizas de compra y venta emitidas por las Sociedades Agentes de Bolsa Investa, Continental SAB y Seminario Compañía correspondientes a operaciones del ejercicio 2008 que aparecen registradas en el "Registro de Control Contable de Gastos Asociados a Operaciones de Reporte" antes citado; las cuales al haberse



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

presentado una Carta Fianza²², procedía que se admitan como medios probatorios para resolver la controversia.

Que asimismo, señaló que de la verificación y validación de la documentación presentada en la etapa de fiscalización y en la instancia de reclamación, que sustenta el "Registro de Control Contable de Gastos Asociados a Operaciones de Reporte", se pudo observar, entre otros: i) el registro de las comisiones y retribuciones mas no su correlato en la contabilidad; ii) la totalización de la columna de comisiones mas no del resto de las columnas; iii) no se consigna alguna columna con el total de ingresos respecto de las operaciones de reporte, y iv) no se exhibe el total de la documentación que sustentaría las operaciones anotadas en el aludido registro, relacionadas a las pólizas de compras, pues en algunos casos no se consignan comisiones ni retribuciones y en otros la documentación de las liquidaciones e intereses.

Que de dichas observaciones, concluyó que la recurrente no acreditó el registro de las operaciones de reporte y su correlato en la contabilidad, por lo que no sustenta el registro de un gasto como neto del ingreso, como lo afirmaba la recurrente, reiterando que no se había demostrado la incidencia en su contabilidad.

Que de la revisión del "Registro de Control Contable de Gastos Asociados a Operaciones de Reporte" y contrariamente a lo afirmado por la Administración (folios 193 a 243 del Expediente N°), se aprecia que en este se reporta las compras y ventas de acciones, las comisiones y retribuciones pagadas a los agentes de bolsa, intereses generados y liquidaciones de operaciones, siendo que para efectos de sustentar los gastos imputables a las rentas exoneradas generadas por las operaciones de reporte, la recurrente presentó copia de las pólizas de compras y ventas (folios 2562 a 3728 del Expediente N°), de cuya revisión se advierte que corresponden a las operaciones anotadas en el aludido registro.

Que en efecto, de la verificación del aludido registro se observa la anotación de las compras de acciones realizadas a los agentes de bolsa Seminario Sociedad Agente de Bolsa, BBVA Continental SAB e Investa Sociedad Agente de Bolsa, así como el detalle de las ventas de dichas acciones, advirtiéndose que sí es posible identificar aquellos gastos que se generaron producto de la compra y venta de acciones, es decir, aquellos gastos imputables a las rentas exoneradas; así por ejemplo, en los folios 208 y 243 del Expediente N° . se registró la compra y venta de 5 200 acciones RELAPAC1, realizada con la Sociedad Agente de Bolsa Seminario & Cía., de cuya comparación se obtuvo un resultado de US\$ 462,45, tal como se muestra a continuación:

Fecha	N° Póliza	Tipo operación	Cantidad Acciones	Nombre Acciones	Importe US\$	Ganancia US\$
01/09/2008		Compra	5 200		34 930,68	
31/10/2008		Venta	5 200		35 475,63	462,45

Que de igual forma, por otras operaciones se verificó la correlación de los gastos por comisiones y retribuciones generadas por la compra y venta de acciones, que le reportaron a la recurrente ingresos exonerados, tal como se muestra a continuación:

Fecha	N° Póliza	Tipo operación	Cantidad Acciones	Nombre Acciones	Importe US\$	Importe S/	Ganancia US\$	Ganancia S/	Folio
Seminario y Cia. Sociedad Agente de Bolsa									
04/01/2008	2008-000458	Compra	10 942	TUMANC1		62 828,96			243 y 2968
04/02/2008	2008-000461	Venta	10 942	TUMANC1		63 371,47		542,51	207 y 3643
07/01/2008	2008-000805	Compra	44 156	VOLCABC1		306 001,08			242 y 2967
06/02/2008	2008-000826	Venta	44 156	VOLCABC1		308 511,21		2 510,13	207 y 3639
14/01/2008	2008-002648	Compra	25 540	SIDERC1	21 160,58				242 y 2966
13/02/2008	2008-002695	Venta	25 540	SIDERC1	21 327,71		167,13		207 y 3637
18/01/2008	2008-004341	Compra	26 758	ELPIUBC1	53 256,20				242 y 2962
18/02/2008	2008-004362	Venta	26 758	ELPIUBC1	53 686,66		430,46		206 y 3609

²² Carta Fianza N° 1037746 emitida por el Banco BBVA.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Continental SAB Sociedad Agente de Bolsa								
27/06/2008		Compra	544		13 899,20			228 y 2774
25/09/2008		Venta	544		14 266,61		367,41	200 y 2979
07/01/2008		Compra	154 701		365 284,17			228 y 2773
06/02/2008		Venta	154 701		368 336,12		3 051,95	201 y 3059
INVESTA Sociedad Agente de Bolsa								
19/08/2008		Compra	99 917			288 760,13		224 y 2733
17/10/2008		Venta	99 917			294 179,90	5 419,77	194 y 3111
25/08/2008		Compra	27 000			184 950,00		224 y 2732
24/11/2008		Venta	27 000			190 271,31	5 231,31	194 y 3120

Que como se puede apreciar de lo expuesto, de la documentación presentada por la recurrente resultaba posible la identificación de aquellos gastos que tuvieron incidencia en la generación de la renta exonerada de las operaciones por la compra y venta de acciones, por lo que la afirmación de la Administración en ese sentido no resulta correcta.

Que en cuanto a la afirmación de la Administración sobre el hecho que la recurrente no presentó toda la documentación que sustentara la información contenida en el "Registro de Control Contable de Gastos Asociados a Operaciones de Reporte", cabe señalar que como se indicara precedentemente, aquella presentó las pólizas por la compra y venta de acciones que contenían los gastos detallados en dicho registro, documentos que resultaban necesarios para identificar la asociación de los gastos con la renta exonerada, y si bien en la resolución apelada se precisa que no presentó documentación que sustente la anotación de intereses y liquidaciones, no se ha señalado por qué sería necesaria dicha documentación si no contendría gastos directamente imputables rentas exoneradas y, por tanto, no incidirían en el cálculo de proporcionalidad según el método directo, por lo que el argumento de la Administración en este sentido carece de sustento.

Que sobre el argumento de la Administración referido a que el registro de las comisiones y retribuciones no tiene su correlato en la contabilidad, cabe señalar que de acuerdo con la normatividad aplicable el requisito para la aplicación del método directo es que se identifique aquellos gastos destinados a las rentas gravadas, exoneradas y comunes, siendo que en el caso de autos y que es materia de controversia, de la documentación presentada por la recurrente sí es posible identificar aquellos gastos que tuvieron incidencia en la generación de rentas exoneradas.

Que por otro lado, también se aprecia que la Administración señala que las operaciones de reporte contabilizadas en la Cuenta Contable califican como un mutuo con garantía, de conformidad con la Resolución SBS N° 1067-2005 y que de acuerdo con las NIC 32 y 39, los gastos de comisiones y retribuciones asociados a dichas operaciones debían reconocerse como costo de activo financiero y no como gasto; no obstante, de conformidad con la citada Resolución SBS N° 1067-200523, las operaciones de reporte podían representar una transferencia de propiedad (artículo 3) o un préstamo garantizado (artículo 4) dependiendo de las especiales estipulaciones pactadas en dichas operaciones, lo que a su vez incidiría en su registro contable (artículo 8), por lo que al no haber sido analizadas ni acreditadas dichas estipulaciones por la Administración a efectos de calificar las operaciones contabilizadas en la Cuenta Contable como mutuos garantizados, lo señalado por esta sobre la base de dicha calificación carece de sustento.

Que en tal sentido, dado que la recurrente proporcionó medios probatorios que sustentan el detalle de gastos directamente vinculados a rentas gravadas y a rentas no gravadas, resultaba aplicable el método directo establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, tal como se aprecia de autos, la Administración observó el importe de gastos comunes informado por la recurrente en el extremo de los "Gastos de Administración" (S/ 27 408 881,00), al considerar que esta había excluido indebidamente gastos por el importe de S/ 1 779 080,62 que no se encontraban adicionados ni habían sido acotados durante el procedimiento de fiscalización, lo que

²³ Publicada el 25 de julio de 2005, y derogada mediante Resolución SBS N° 5790-2014 publicada el 2 de setiembre de 2014.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

también se verifica de autos según el análisis desarrollado respecto del reparo de "Gastos comunes vinculados a rentas de fuente extranjera", en el que se efectuó la misma observación; por lo que corresponde mantener el importe de gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas determinado por la Administración (S/ 127 332 266,65), sobre la base de las consideraciones que se expondrán más adelante en esta misma resolución, con oportunidad del análisis del aludido reparo.

Que por lo señalado, procede revocar la Resolución de Intendencia N° , a efecto que la Administración reliquide el reparo en aplicación del método directo, considerando las observaciones al cálculo efectuado por la recurrente por exclusiones de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas, así como al importe de gastos comunes determinado por la Administración .

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente, así como el recálculo del reparo practicado por la Administración en aplicación del método indirecto y la redeterminación del importe de rentas gravadas y no gravadas del ejercicio 2008.

Que finalmente, cabe señalar que no resulta aplicable la Resolución N° invocada por la Administración en su escrito de alegatos, dado que versa sobre un caso distinto al de autos, al tratarse de gastos comunes que además de no haber sido contablemente identificados, no estaban imputados de manera directa a rentas gravadas o no gravadas.

6. Otros gastos del ejercicio 2007

a) Gastos ITRI no devengados en el ejercicio 2007

Que la recurrente sostiene que la Administración considera indebidamente que los servicios prestados por la institución ITRI, consistentes en la entrega de información o data técnica según Contrato de Consorcio para cumplir con los requisitos del Reglamento REACH, no se han devengado en el ejercicio 2007.

Que argumenta que la Administración incurre en error al interpretar que la fecha de adquisición de la propiedad de los datos (1 de enero de 2008), es la misma fecha a partir de la cual se entregaría la información. Asimismo, que la forma de cálculo de la contraprestación de los servicios con referencia a ingresos proyectados no puede ser argumento para desconocer que los servicios se prestaron en el ejercicio 2007.

Que indica que de la lectura de la sección 8.2.2 del Contrato, relativa a "Información Nueva", la Administración concluye de forma indebida que la información generada es recibida por la recurrente en el ejercicio 2008: sin embargo, la indicada sección está referida a la propiedad de información nueva y no a la fecha en que será entregada.

Que refiere también que en la Resolución de Determinación N° la Administración concluyó que el 1 de enero de 2008 fue la fecha en la que se culminó el servicio; sin embargo, en la resolución apelada no ha reiterado dicho argumento.

Que señala que en respuesta al Requerimiento N° emitido en virtud al artículo 75 del Código Tributario (ejercicio 2007), adjuntó información que fue preparada y proporcionada por ITRI durante el ejercicio 2007; no obstante, la Administración indicó sin argumentar debidamente, que dicha documentación no acreditaba que el gasto se hubiera devengado en el ejercicio 2007 al considerar que era parte de otro requerimiento.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos y señala que como indicó en su escrito de apelación, la Administración ha modificado el fundamento del reparo en instancia de reclamación por lo que debe ser levantado. Asimismo, refiere que en caso el reparo no sea levantado, debe reconocerse para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, puesto que la Administración sostiene que el gasto se devengó en este último ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que por su parte, la Administración sostiene que de las estipulaciones del Contrato de Creación del Consorcio de Metal de Estaño se puede apreciar que se pactaron servicios de cargo de consistentes en la implementación de un Consorcio voluntario que provea información especializada del estaño metálico que facilitaría el cumplimiento de los requerimientos del Reglamento REACH, habiéndose previsto la cuota anual de los miembros, la propiedad intelectual de la información e investigación, costos compartidos, entre otras especificaciones.

Que señala que dado que la información generada por el Consorcio será de propiedad intelectual de sus socios a partir a partir del 1 de enero de 2008 -y no así la fecha en que se entregue dicha información- se tiene que el servicio para la implementación de un consorcio voluntario que provea información especializada es similar a un servicio de auditoría, por lo que su aprovechamiento solo podría darse una vez que el servicio culmine, lo que sucedería a partir del 1 de enero de 2008, cuando la propiedad de tal información pase a los miembros del consorcio.

Que agrega que las decisiones empresariales que se tomen en función del resultado de los servicios de ITRI Ltd. afectarían recién los ejercicios siguientes al periodo en que se realizaron los actos preparatorios del Consorcio, y que en todo caso, la recurrente debió demostrar qué parte de los servicios se hicieron efectivos y culminaron en el ejercicio 2007, y cuánto correspondía pagar por ellos según el contrato, más aún si la factura presentada hace referencia a un desembolso que constituye un adelanto.

Que por lo señalado, indicó que los gastos por servicios prestados por no están correlacionados con ingresos en el ejercicio 2007, pues dichos servicios tienen como propósito principal el obtener un resultado verificable recién en el ejercicio 2008, a partir de la implementación del y la propiedad de la información que este proveería a sus miembros.

Que de acuerdo con el Punto 3 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 9103 a 9117 del Expediente N°), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 los gastos por concepto de al considerar que los mismos no se devengaron en el ejercicio 2007, señalando como sustento los Requerimientos N° y , y como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que asimismo, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en las Resoluciones N° 3557-2-2004 y 08637-1-2012 se ha establecido que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (folio 8479 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente para que sustentara, entre otros, el devengo de las operaciones señaladas en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folios 8476 del Expediente N°), en cuyo ítem 24 se precisaba el asiento 1900021643 por el concepto de "Reach Consortium Pre-Payment 2007" con un importe ascendente a S/ 711 450,00.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que cabe indicar que a través del Punto 3 del Requerimiento N° (folios 1816 y 1817 del Expediente N° 17505-2012), la Administración solicitó a la recurrente la presentación de la traducción de los documentos en inglés denominados "*Tin Metal Consortium-Summary for Information*" y "*Tin Metal Consortium Agreement – Executive Summary*", presentado por la recurrente en respuesta al Punto 3 y el ítem 24 del Anexo 2 del Requerimiento N° .

Que en atención a ello, y tal como se dio cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1804 y 1805 del Expediente N°), mediante escrito de 2 de noviembre de 2011 (folio 1799 del Expediente N°), la recurrente presentó la traducción de los documentos solicitados con denominación "Consortio de metal de estaño – Resumen Informativo" y "Contrato de creación del consorcio de metal de estaño – Resume ejecutivo", y en adición a ello, el documento "Contrato voluntario para la creación del Consorcio de Cooperación para el intercambio de información y División de Costos para Estaño en relación con el Reglamento REACH N° 1907/2006EC" correspondiente a documento en inglés de título "*Voluntary Consortium Agreement for Data and Cost Shsaring Cooperation for tin metal in relation to the REACH Regulation 1907/2006/EC*".

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8445 a 8451 del Expediente N°), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó como sustento del devengo del gasto contabilizado en el asiento 1900021643 "*Reach Consortium Pre-Payment 2007*" por el importe de S/ 711 450,00, la Factura N° emitida por el ITRI con la descripción "*REACH Consortium Pre-Payment for 2007*" por el importe de US\$ 225 000,00 dólares americanos, Nota de Operación del Banco Scotiabank al 31 de diciembre de 2007, Carta enviada a Minsur por de 12 de setiembre de 2007, y los documentos antes mencionados.

Que de la evaluación de la citada documentación la Administración señaló que el gasto observado se realiza con el fin de formar parte de un consorcio que provea de información relevante a sus miembros sobre los efectos y riesgos del estaño en los humanos y en el medio ambiente para evitar futuras contingencias legales. Así señaló que, aunque no se precisa la fecha de culminación de la investigación para obtener la información, sí se precisa que tal información o data que se generará, a partir del 1 de enero de 2008 será propiedad de los miembros del consorcio; de lo cual se tiene que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que aquél se termina de prestar, es decir, cuando son puestos a disposición del usuario. En tal sentido, la Administración concluyó que el aludido gasto no se había devengado para el ejercicio 2007, por lo que observó su deducción.

Que a través del Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1219 a 1221 del Expediente N°), la Administración comunicó la aludida observación.

Que en respuesta la recurrente señaló en su escrito de 30 de marzo de 2012 (folios 1169 y 1170 del Expediente N°), que la observación de la Administración corresponde a un error en la interpretación de los documentos traducidos, pues dicha traducción está referida a la propiedad de los datos y no a la oportunidad ni fecha en que se entregará. Añadió que presentaba como sustento información proporcionada por a favor de sus socios regulares (como la recurrente) durante el ejercicio 2007 que sustenta que la data técnica preparada por dicha institución fue entregada en el referido periodo.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1203 a 1207 del Expediente N° 17505-2012), la Administración dio cuenta que la recurrente presentó 138 folios de fotocopias de documentos, de cuya revisión observó que ninguno fue elaborado por el consorcio, sino por el según el logo impreso; y que de lo verificado en la fiscalización, están referidos a los gastos pagados por cotización durante el ejercicio 2007, que fueron materia de otro punto del requerimiento (Punto 10) y están contabilizados en la Cuenta (Cotizaciones ITRI), siendo que los gastos observados en el presente punto corresponden a la Cuenta Contable



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que precisó que de la evaluación del documento denominado "Contrato Voluntario para la creación del Consorcio de Cooperación para el intercambio de Información y División de costos para Estaño en Relación con el Reglamento REACH Regulation 1907/2006/EC", se aprecia que el objetivo del Reglamento REACH es generar información sobre sustancias y los usos de las mismas con el objetivo de garantizar un alto nivel de protección para la salud humana y el medio ambiente; que el citado reglamento establece requisitos para fabricantes e importadores relacionados con el Registro de Sustancias Químicas; que considerando el esfuerzo requerido por el Registro, resulta necesario mejorar la eficiencia de la generación de información sobre las sustancias así como sobre sus usos, y reducir sus costos mediante la creación de consorcios para el intercambio de información; que cierta información ya ha sido generada por la Asociación Sectorial Pertinente como resultado del trabajo realizado, por ello, los miembros regulares, considerando que tienen un interés común en cumplir con los requisitos del Reglamento REACH, desean crear un consorcio abierto a cualquier operador interesado, con el fin de compartir recursos humanos y financieros requeridos para cumplir con dicho reglamento y presentar un conjunto de datos armonizados para el Registro; y que conforme al apartado 8.2.2 del citado contrato, los estudios nuevos que fueran encargados al Consorcio después del 1 de enero de 2008 serán identificados como de propiedad conjunta de los miembros del "Consorcio Reach de Estaño", siendo que mantendrá la titularidad y los derechos de propiedad intelectual sobre los estudios nuevos encomendados por con anterioridad al 1 de enero de 2008.

Que indicó que se desprende que es quien mantendría la propiedad de los datos generados con anterioridad al 1 de enero de 2008, por cuanto se reconoce la labor realizada por esta Asociación en virtud a los acuerdos previos celebrados, y que a partir de dicha fecha, los datos generados serían de propiedad conjunta de los miembros del consorcio, quedando evidenciado de esa manera que tanto la generación de datos por parte del consorcio como el ejercicio de su propiedad, recién se harían efectivos a partir del 1 de enero de 2008.

Que añadió que si bien tiene dentro de su actividad apoyar a la industria del estaño a prepararse para los cambios regulatorios como las exigencias del Reglamento REACH, según se observa del Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , vio por conveniente separar dicha actividad y realizarla a través de la creación del aludido consorcio. En ese sentido, indicó que en el Informe mensual de octubre -2007 elaborado por ITRI Ltd. y proporcionado en respuesta al referido requerimiento, se afirma que, dado que el consorcio REACH de estaño había culminado, se reportarán los detalles del programa de trabajo REACH por separado en informes mensuales que serán distribuidos solo a los miembros del consorcio; siendo que estos últimos no han sido exhibidos por la recurrente.

Que previamente a la emisión del pronunciamiento sobre el presente reparo, en cuanto al alegato de la recurrente referido a que la Administración ha modificado el sustento de este, es preciso señalar que de autos no se aprecia que la Administración hubiera modificado el fundamento del reparo en instancia de reclamación, dado que del procedimiento de fiscalización, de la fundamentación del valor impugnado, y de la resolución apelada, se aprecia que el reparo se sustenta en que el devengo del gasto por las prestaciones realizadas en virtud del contrato de consorcio, estaban supeditadas a la entrega de los estudios encargados, que según la Administración se produjo en el ejercicio 2008; y por tanto, el gasto debe imputarse a este último; por lo que carece de sustento dicho alegato, y en consecuencia, corresponde emitir pronunciamiento sobre dicho reparo.

Que obra en autos el "Contrato de Voluntario para la Creación de Consorcio de Cooperación para el Intercambio de Información y División de costos para Estaño en Relación con el Reglamento REACH N° 19907/2006/EC" (folios 1646 a 1664 del Expediente N° ²⁴,

Que de acuerdo con la sección 1 del referido documento, a través del contrato se crea el "Consorcio para Estaño", suscrito el 4 de octubre de 2007 entre todas las partes que suscribieron la declaración de adhesión.

²⁴ Traducción del documento "Voluntary Consortium Agreement for Data and Cost Sharing Cooperation for Tin Metal in Relation to the REACH Regulation 1907/2006/EC" (folios 1621 a 1645 del Expediente N° 17505-2012).



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que en la sección 2 (*Preámbulo*) se indica que estando a que el objetivo del Reglamento REACH N° 1907/2006/EC para el Registro, Evaluación y Autorización de Sustancias y Preparados Químicos (en adelante el Reglamento REACH) es generar información sobre sustancias y los usos de las mismas, el Reglamento REACH establece requisitos para fabricantes e importadores relacionadas específicamente con el Registro de Sustancias Químicas ya sea como tales, en forma de preparado o como productos; el Reglamento REACH establece la obligación de compartir los estudios sobre animales vertebrados y de presentar de manera conjunta parte del Registro; que considerando el esfuerzo requerido por el Registro resulta necesario mejorar la eficiencia de la generación de información sobre las sustancias así como sobre sus usos y reducir sus costos mediante la creación de consorcios para el intercambio de información; que los requisitos establecidos por el Reglamento REACH afectarán de manera directa o indirecta a los fabricantes e importadores establecidos dentro o fuera de la UE; que cierta información ya ha sido generada por la Asociación Sectorial pertinente como resultado del trabajo realizado, ya sea en preparación para la implementación del Reglamento REACH, o en cualquier otro momento con anterioridad a ello; considerando que los Miembros Regulares tienen un interés común en cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento REACH, desean crear un Consorcio abierto a cualquier otro operador interesado, ya sea o no que esté establecido en la UE, o, a través de una membresía de asociados, para cualquier entidad que tenga la capacidad de facilitar la realización de su objetivo, como es el caso de usuarios intermedios y sus asociaciones, con el fin de compartir los recursos humanos y financieros requeridos para cumplir con este Reglamento REACH y para presentar un conjunto de datos armonizados para el Registro.

Que en la sección 3 se define, entre otros, a un *Miembro Regular* como parte de dicho contrato que asume derechos y obligaciones de registro (o las de su representante en la UE) en virtud del Reglamento REACH, y a los *Estudio/Estudios* como los ensayos o evaluaciones completos, incluyendo los Informes Exhaustivos de Estudios, Resúmenes de Estudios y Resúmenes Amplios de Estudios, relacionados con las propiedades intrínsecas evaluación de la exposición y caracterización de los riesgos de las sustancias.

Que de acuerdo con la sección 4 (*Objetivo y ámbito de acción del Consorcio*) la sustancia cubierta por el contrato incluye el estaño. Los Miembros Regulares se comprometen a generar de manera conjunta Información sobre la Sustancia; así como los usos de la misma, y a cumplir con los requisitos establecidos por el Reglamento REACH. En particular, los Miembros Regulares se comprometen a identificar, proponer y realizar en forma conjunta estudios sobre animales vertebrados y acordar su clasificación para efectos del Registro.

Que conforme a la sección 6 (*Estructura y responsabilidades del Consorcio*) con el fin de tomar decisiones sobre la organización general del Consorcio, los Miembros Regulares del Consorcio se reunirán en la Asamblea. Las funciones de la Secretaría serán desempeñadas por una organización especializada y con competencia en la sustancia cubierta dentro del ámbito de acción del Consorcio. Asimismo, se precisa en la sección 6.2.3 que la Secretaría se encargaría, entre otros, del manejo de los recursos financieros del Consorcio, incluyendo la elaboración del presupuesto, recaudación de financiamiento y contabilidad.

Que con relación a la *Propiedad y uso de información*, en la sección 8.1 (*Información Existente*) se indica que todos los derechos de propiedad aplicables a un Estudio existente que sea puesto a disposición del Consorcio por una Parte²⁵ o un tercero serán mantenidos por dicha Parte. Las Partes se comprometen a entregar a la Secretaría o al Grupo de Tarea pertinente cualesquier estudios existentes que sean de interés para alcanzar los objetivos del Consorcio. El valor financiero de los estudios existentes que fueran puestos a disposición del Consorcio, será reembolsado por este (en representación de sus partes) a la Parte que entregue el estudio. Los Miembros Regulares tendrán derecho a utilizar dichos estudios para efectos de cumplir con los requerimientos de conformidad con el Reglamento REACH, siempre que hayan pagado su porcentaje apropiado de acuerdo a lo previsto en la Sección 9 y Anexo 3.

Que en la sección 8.2 (*Información Nueva*) se señala que los Miembros Regulares que hubieran contribuido con el desarrollo de todos los estudios nuevos encargados por el Consorcio de conformidad

²⁵ Parte del Contrato.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

con el Contrato después del 1 de enero de 2008 mantendrán la titularidad y los Derechos de Propiedad Intelectual sobre los mismos. Los estudios nuevos que fueran encargados por el Consorcio después del 1 de enero de 2008 serán identificados como propiedad conjunta de los "Miembros del Consorcio REACH de Estaño". mantendrá la titularidad de los Derechos de Propiedad Intelectual sobre todos los Estudios nuevos encomendados por de conformidad con el Contrato con anterioridad al 1 de enero de 2008. La Secretaría podrá ampliar, sujeto a una contribución adicional o sin costo alguno, el derecho de los Miembros Regulares a utilizar o consultar dichos Estudios con el propósito que no sea para cumplir con los requerimientos previstos bajo el Reglamento REACH (8.2.4).

Que la referida sección agrega que los Miembros Regulares recibirán una copia de Informe Exhaustivo del Estudio. Los Miembros Regulares tendrán derecho a utilizar los estudios con el objetivo exclusivo de cumplir con los requerimientos del Reglamento REACH, siempre que hayan contribuido con el costo de los estudios, de acuerdo con las fórmulas incluidas en el Anexo 3. Se les entregará automáticamente una Carta de Acceso una vez realizado dicho pago y una vez concluido el estudio, que será firmada por la Secretaría en representación del Consorcio. El derecho a utilizar el Informe Exhaustivo del Estudio se circunscribirá a los términos establecidos en la Carta de Acceso, tales como el derecho a consultar el estudio para efectos del Registro de acuerdo con REACH.

Que asimismo, en la sección 8.3 (*Cartas de Acceso*) se precisa que se otorgará automáticamente una Carta de Acceso a los nuevos estudios encomendados por la Secretaría a partir de enero de 2005 para efectos del REACH a favor de todos los Miembros Regulares que hayan compartido el costo de los estudios de acuerdo con las fórmulas establecidas en el Anexo 3. Esta Carta de Acceso será suscrita a nombre del Consorcio por la Secretaría, y permitirá al Miembro Regular demostrar la tenencia legítima y/o el derecho a consultar el Informe Exhaustivo del Estudio. Asimismo, se señala que se otorgará una Carta de Acceso para los estudios existentes adquiridos por el Consorcio a todos los Miembros Regulares que hayan contribuido con el costo de los Estudios de acuerdo con las fórmulas establecidas en el Anexo 3. La Secretaría estará facultada para otorgar Cartas de Acceso para los nuevos Estudios que fueran encomendados en nombre del Consorcio.

Que de acuerdo con la sección 9.1 (*Presupuesto*) de la sección 9 (*Gestión Financiera*) el ejercicio fiscal se iniciará el 1 de enero y terminará el 31 de diciembre. Las facturas se emitirán en el mes de febrero de cada año calendario en dólares de los Estados Unidos (US). Los gastos del Consorcio incluyen, pero no de manera limitativa, lo siguiente: (a) gastos a ser reembolsados a los Miembros Regulares o terceros como compensación por los Estudios existentes puestos por ellos disposición del Consorcio; (b) gastos para nuevos Estudios desarrollados por el Consorcio; (c) gastos administrativos incurridos por la gerencia del Consorcio, incluyendo, pero no de manera limitativa, servicios de Secretaría, manejo de Información Comercial Confidencial por un Fiduciario, costos del Solicitante del Registro Principal, y expertos legales técnicos independientes.

Que con relación a la *Contribución Financiera de los Miembros Regulares*, en la sección 9.2.1 se señala que al ingresar al Consorcio, los Miembros Regulares deberá pagar una contribución a cuenta de los costos de *experticia acumulada* incurridos entre el 1 de enero de 2005 y el 1 de enero de 2007, de acuerdo con lo indicado en el Anexo 3b. La especialización acumulada se refiere a actividades realizadas para prepararse directamente para el Reglamento REACH e incluye actividades tales como búsqueda, recolección y evaluación de datos, estudios y ensayos, comunicaciones generales, evaluación de impactos en la industria, consideraciones para cualquier consorcio, entendimiento del REACH, y capacitación del personal.

Que en la sección 9.2.2 los Miembros Regulares que ingresen al Consorcio antes del 1 de enero de 2008 deberá pagar una contribución a cuenta del presupuesto del 2007 de acuerdo con lo establecido en el Anexo 3a (además de la contribución prevista en la sección 9.2.1).

Que la sección 9.2.3 indica que los Miembros regulares que ingresen al Consorcio después del 1 de enero de 2008 deberá pagar una contribución a cuenta del costo de la Información generada desde 1 de enero de 2007 de acuerdo al Anexo 3c (además de las contribuciones previstas en las secciones 9.2.1 y 9.2.4).



Tribunal Fiscal

Nº 04482-3-2022

Que finalmente, en la sección 9.2.4 se indica que los gastos anuales del Consorcio serán asumidos por los Miembros Regulares del Consorcio de acuerdo a la fórmula establecida en el Anexo 3a. Las facturas anuales estarán basadas en las proyecciones de los tonelajes de la UE para el siguiente Año Calendario. Al cierre de cada Año Calendario, se conciliarán las cifras del tonelaje real con el tonelaje proyectado según el ejemplo incluido en el Anexo 3a, y se harán los ajustes que fueran necesarios. Cada Miembro Regular deberá pagar por anticipado el porcentaje que le corresponde del presupuesto anual para el siguiente Año Calendario.

Que el Anexo 3 "Fórmulas para la División de Costos", se encuentra compuesto de lo siguiente: - Anexo 3a Contribución Anual de los Miembros Regulares; - Anexo 3b Contribución de los Miembros Regulares para Cubrir los Costos de la Experticia Acumulada Incurridos entre el 1 de enero de 2005 y el 1 de enero 2007; - Anexo 3c Contribución de los Miembros Regulares para Cubrir los Costos de la Información Generada desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre del año anterior al Adhesión; entre otros.

Que asimismo, se aprecia de autos la carta de 12 de setiembre de 2007 remitida por a la recurrente (folios 1612 y 1613 del Expediente N°), así como su traducción (folio 1619 del Expediente N°), en la cual se indica que se han culminado los arreglos para la división de los costos del proyecto de generación de ratos "REACH" aprobado por los miembros fundadores, incluyendo la recurrente.

Que la indicada carta señala que se adjunta para información la facturación del 2007 y el convenio legal sobre la formación del Consorcio REACH. En relación con la facturación precisa que se trata de un prepago del Consorcio para cubrir la participación de la recurrente en el financiamiento de REACH de 2007 a una tasa de US\$ 15 por tonelada de ventas en la Unión Europea (UE). En cuanto al consorcio, menciona que también adjunta una descripción general de los acuerdos del consorcio.

Que del "Resumen Informativo" del consorcio (folio 1618/anverso del Expediente N°)²⁶ se aprecia que este señala que el objetivo del consorcio para metal de estaño es facilitar el intercambio de datos y costos para fines de REACH. Asimismo, en cuanto a la propiedad de la información, indica que si bien ITRI mantendrá la propiedad de los datos generados en virtud de acuerdos previos (2005 – 2007), se facilitará a todos los Miembros Regulares copia de la información generada, así como los derechos otorgados para hacer uso de dicha información para los fines de REACH.

Que en el "Resumen Ejecutivo" del consorcio (folios 1667 y 1618/reverso del Expediente N°)²⁷ se indica que el consorcio no crea una empresa o una persona jurídica distinta de sus miembros. En cuanto al *Aporte Financiero de los Miembros Regulares*, se indica que los costos serán divididos de conformidad con lo establecido en el Anexo B, y que los pagos se realizarán al inicio de cada año calendario; no obstante, se realizará una conciliación de los aportes al final de cada año.

Que según el literal A del aludido Anexo B (folio 1616 del Expediente N°)²⁸ las facturas anuales se basarán en los tonelajes proyectados para el siguiente año calendario y se calculará de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Proyección del gasto anual de REACH}}{\text{Proyección del tonelaje anual del Consorcio}} \times \text{Proyección del tonelaje anual de un Miembro Regular individual}$$

Que añade que los Miembros Regulares que ingresen al Consorcio antes del 1 de enero de 2008 deberán pagar un aporte para el presupuesto del 2007 de acuerdo con la fórmula anteriormente citada. Así añade que el presupuesto total de REACH para 2007 es de US\$ 750 000,00, la proyección de tonelaje para el consorcio en 2007 es 50 000,00, por lo tanto el aporte a REACH será de US\$ 15 dólares por tonelada.

²⁶ Traducción del documento "TIN METAL CONSORTIUM Summay for Information" (folio 1611 del Expediente N°).

²⁷ Traducción del documento "TIN METAL CONSORTIUM AGREEMENT: Executive Information" (folios 1608 a 1610 del Expediente N°).

²⁸ Traducción del documento "ANNEX B: Cost Sharing Formulae" (folio 1607 del Expediente N°).



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que por último, en los literales B y C se describe el procedimiento de cálculo de los costos por concepto de "Costos de experticia acumulativa" incurridos entre el 1 de enero de 2005 y el 1 de enero de 2007, y concepto de "Costos de ingreso tardío" aplicable a ingreso posterior al 1 de enero de 2008.

Que de acuerdo con el portal institucional de la Unión Europea²⁹, "REACH" es el Reglamento relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de sustancias y preparados químicos. Se aplica a todas las sustancias químicas, tanto las que intervienen en procesos industriales como a las que están presente en objetos de la vida diaria, como productos de limpieza y pinturas, ropa, muebles, electrodomésticos. Las sustancias no registradas no pueden comercializarse ni utilizarse. La observancia del Reglamento obliga a determinar y gestionar los riesgos relacionados con las sustancias que se fabrican o comercializan en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo. Para registrar dichas sustancias, las empresas tienen que demostrar que estas pueden manejarse de manera segura.

Que de lo estipulado en el "Contrato de Voluntario para la Creación de Consorcio de Cooperación para el Intercambio de Información y División de costos para Estaño en Relación con el Reglamento REACH N° 1990/7/2006/EC" (en adelante, el Contrato), y los Resúmenes "Informativo" y "Ejecutivo", se observa que el Consorcio de Cooperación fue creado para generar de manera conjunta información sobre el "Estaño" y sus usos, con el objetivo de cumplir con los requisitos del registro de sustancias químicas establecido por el citado Reglamento "REACH" para importadores y/o fabricantes, que comprenden la obligación de compartir estudios sobre animales vertebrados y su presentación de manera conjunta en el citado registro.

Que asimismo, se aprecia que para dar cumplimiento al objetivo del Consorcio, las partes previeron obligaciones y derechos que les corresponden a cada una, en su calidad de "Miembros Regulares".

Que de acuerdo con ello se advierte de la sección 8 que las partes estipularon el régimen de propiedad de los estudios existentes, estos son, aquellos que hubieran sido de propiedad de una de las partes de Consorcio y que en cumplimiento del contrato los hubieran puesto a disposición de este recibiendo una compensación por ello, y los estudios encomendados por la a partir de enero de 2005 y con anterioridad al 1 de enero de 2008; y el régimen de propiedad de los estudios nuevos encomendados por el Consorcio a partir del 1 de enero de 2008 que serían de propiedad mancomunada de los Miembros Regulares. En ambos casos se indica que la Secretaría otorgaría a los Miembros Regulares una carta de acceso para el uso de dichos estudios de conformidad con los fines del Consorcio, siempre que se hubiera cumplido con el pago del costo de estos conforme al Anexo 3 del Contrato.

Que en concordancia con lo expuesto, se advierte en la sección 9 se estableció que los Miembros Regulares realizarían contribuciones financieras para cubrir el presupuesto del Consorcio correspondiente a cada ejercicio fiscal (del 1 de enero al 31 de diciembre), el cual comprendería, sin que la lista sea limitativa, (a) gastos por la compensación por estudios existentes puestos por ellos disposición del Consorcio; (b) gastos para nuevos estudios desarrollados por el Consorcio; (c) gastos administrativos incurridos por la gerencia del Consorcio, incluyendo, servicios de Secretaría, manejo de Información Comercial Confidencial por un Fiduciario, costos del Solicitante del Registro Principal, y expertos legales técnicos independientes.

Que las contribuciones financieras a cargo de los Miembros Regulares, según sea el caso, comprendían: (1) los gastos anuales del Consorcio que son determinados conforme a la formula establecida en el Anexo 3a, sobre la base de proyecciones de tonelajes para el siguiente año calendario que deben conciliarse al cierre del ejercicio calendario con el tonelaje real; y (2) los costos de experticia acumulada incurridos entre el 1 de enero de 2005 y el 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo indicado en el Anexo 3b; y en el caso de los Miembros Regulares que hubieran ingresado después del 1 de enero de 2009, una contribución a cuenta del costo de información generada desde el 1 de enero de 2007 de acuerdo con el Anexo 3c. Los indicados pagos son los que se desarrollan en el Anexo B al Resumen Ejecutivo.

²⁹ Disponible en: <https://echa.europa.eu/es/regulations/reach/understanding-reach> (Fecha de consulta: 17 de junio de 2022).



Tribunal Fiscal

Nº 00482-3-2022

Que sin embargo, es preciso señalar que tal como se previó expresamente en la sección 9.2.2., los Miembros Regulares que ingresen al Consorcio antes del 1 de enero de 2008, como es el caso de la recurrente, deberían pagar una contribución a cuenta del presupuesto del 2007 de acuerdo con lo establecido en el citado Anexo 3a.

Que del documento "Factura" (folio 1615 del Expediente N° ³⁰ emitido por a la recurrente, se aprecia que la primera realizó el cobro del concepto "Prepago Consorcio REACH para 2007", indicando como cantidad el número de 15 000 y como precio unitario US\$ 15,00 dólares americanos, dando como resultado el importe facturado de US\$ 225 000,00.

Que de la información contenida en el referido documento, así como lo señalado por en la carta de 12 de setiembre de 2007 antes citada, se aprecia que el concepto facturado corresponde a la liquidación de la contribución que le correspondía a la recurrente, en su calidad de Miembro Regular, de conformidad con la fórmula indicada en el Anexo 3a del contrato y el precitado Anexo B que referencia este último. Nótese además que la facturación de se da en su calidad de Secretaría del citado consorcio.

Que así, de la evaluación conjunta de la documentación antes glosada que obra en el expediente, se advierte que el gasto observado por la Administración corresponde al cobro de la contribución proporcional de los gastos anuales del Consorcio de Cooperación correspondiente al presupuesto del ejercicio 2007, que fue asumido por la recurrente en su calidad de Miembro Regular del Consorcio, y no por la prestación de un servicio de elaboración de estudios a cargo de como sostiene la Administración.

Que debe señalarse que aun cuando el objetivo del Consorcio sea la generación de información a través del encargo de elaboración de estudios relacionados al estaño y a su uso, ello no implica que se trate del pago de un servicio de elaboración de estudio, asimilable a un servicio de auditoría o de resultados como pretende la Administración, pues como se ha indicado, el pago efectuado está dirigido al cumplimiento de la obligación financiera de cubrir el presupuesto del ejercicio 2007 del Consorcio, cuyos gastos implican no solo la elaboración de estudios nuevos, sino también la compensación de estudios existentes y los gastos de administración y de asesoría de terceros relacionados con la gestión del Consorcio.

Que asimismo, es del caso indicar que tampoco se advierte de las estipulaciones del Contrato, ni la Administración ha acreditado que el pago efectuado a correspondiera exclusivamente a la elaboración de estudios que hubieren sido entregados a partir del 1 de enero de 2008, siendo que la sección 8.2. a la cual se remite la Administración, está referida al régimen de propiedad conjunta de los estudios que son encargados por el Consorcio después del 1 de enero de 2008 por parte de sus miembros, y no de una obligación de de elaborar estudios a favor de la recurrente a partir del 1 de enero de 2008.

Que por lo señalado, el reparo efectuado por la Administración a gastos por servicios de elaboración de estudios entregados a partir del 1 de enero de 2008 no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde ser levantado y, en consecuencia, procede revocar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

b) Pérdida de activos no deducible por encontrarse asegurados

Que la recurrente sostiene que sustentó la baja de activos observados por la Administración con informe dictaminado por profesional competente y colegiado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de acreditar que dichos activos estaban en desuso debido a que no funcionaron como se esperaba al momento de utilizarlos en el desarrollo de sus actividades.

Que indica que los referidos activos dados de baja no fueron cubiertos por póliza de seguros multirriesgo, razón por la cual no recibió indemnización alguna de la compañía de seguros; y que el hecho de contar

³⁰ Traducción del documento "Invoice" (folio 1615 del Expediente N°



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

con una póliza no implica que cualquier evento se encuentre cubierto por la misma y/o que se encuentre libre de afrontar al costo de reposición de un bien siniestrado o con fallas que no permita su uso.

Que alega que tratándose de un hecho negativo, no cuenta con documentación que acredite que no recibió documentación alguna, sin perjuicio de que puso a disposición los libros contables, en los que la Administración ha podido verificar que no recibió indemnización alguna por tales activos. Asimismo, alega que tomó la decisión de dar de baja los activos y adquirir nuevos por la necesidad inmediata de reponerlos y que no se detengan sus operaciones normales, lo que tendría un mayor costo dado que el procedimiento del seguro requería mucho más tiempo.

Que menciona que la interpretación de la Administración del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a que este dispositivo legal no se limita a la percepción efectiva de una indemnización, sino que contempla que el riesgo esté cubierto por un seguro, es errada y no recoge la verdadera intención del legislador, debido a que al momento de regular la deducibilidad de las pérdidas cubiertas por seguro, tomó en consideración la posibilidad que los contribuyentes pudieran gozar de un doble beneficio: por un lado percibiendo el monto indemnizatorio y por otro deduciendo la pérdida generada, por tanto optó por admitir únicamente la deducción de la pérdida que no fuera efectivamente cubierta.

Que alega que la interpretación de la Administración desnaturaliza la intención de la norma; y que cuando esta se refiere a “pérdidas que no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros”, se refiere a la cobertura *ex post* y no *ex ante*, por lo que carece de sentido que haya o no haya existido una póliza que cubra potencialmente los daños ocurridos a los bienes del activo.

Que a través de escrito de alegatos señala, entre otros, que tal como se desprende del Resultado de Requerimiento N° , la Administración ha tenido a disposición los libros contables que muestran que no recibió ninguna indemnización por dichos activos.

Que la Administración indica en la resolución apelada, que el gasto por baja de activos no es deducible debido a que estos se encontraban cubiertos por una póliza de seguro.

Que de acuerdo con el Punto 6 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 9063 a 9070 del Expediente N°), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 los gastos por pérdidas de activos no deducibles por encontrarse asegurados, señalando como sustento los Requerimientos N° y y sus resultados y como base legal el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Punto 3 del Requerimiento N° (folio 7509 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente que exhiba la documentación que sustente los gastos contabilizados en la Cuenta – Costo de activos/materiales obsoletos, fuera de uso según los asientos detallados en el Anexo N° 3 adjunto al referido requerimiento (folio 7505 del Expediente N°). Señaló además que debía adjuntar comprobantes de pago, determinación y cálculo de importes contabilizados, los asientos contables involucrados, informes técnicos dictaminados por profesional competente y colegiado y demás documentación adicional.

Que al cierre del citado requerimiento (folios 7493 y 7494 del Expediente N°), la Administración dio cuenta del escrito de la recurrente (folios 7479 y 7480 del Expediente N°), así como de la documentación presentada por esta consistente en informes técnicos, asientos contables, fotografías de los bienes dados de baja, facturas, memorandos; e indicó que respecto de los ítems 23 al 28 que comprenden costo de activos que fueron dados de baja durante el ejercicio 2007 por haber sufridos siniestros y/o fallas se emitiría un nuevo requerimiento.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 1818 y 1819 del Expediente N°), la Administración señaló que de la revisión efectuada a los informes técnicos proporcionados por la recurrente en respuesta a los ítems 23 y 25 al 27, entre otros, del Anexo N° 3 adjunto al Requerimiento N° , verificó que corresponden al costo de bienes del activo fijo



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

que han sufrido siniestro y/o falla de fabricación.

Que al respecto, observó que la recurrente contaba a la fecha de ocurrencia del siniestro y/o falla con una Póliza de Seguros Multirriesgo N° que aseguraba todos los bienes del activo fijo contra todo riesgo, por lo que en virtud de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó sustentar por escrito y con la documentación y base legal correspondientes, las razones por las que consideró como gasto del ejercicio 2007 las referidas pérdidas por el costo de los bienes del activo fijo que fueron siniestrados o presentaron falla.

Que mediante escrito de 2 de noviembre de 2011 (folios 1801 a 1803 del Expediente N° , la recurrente señaló que los activos detallados en los ítems 23 y 25 al 27 fueron dados de baja por ser activos fuera de uso, y que la documentación de sustento fue presentada en respuesta al Requerimiento N° incluyendo el informe técnico emitido por profesional competente, por lo que cumplen con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta para ser deducidos como gasto.

Que indicó que los activos se encontraban fuera de uso porque no funcionaron como se esperaba al momento de utilizarlos en el desarrollo de sus actividades, y además, no fueron cubiertos por la póliza de seguros multirriesgo que se indica en el requerimiento, por lo que no recibió indemnización alguna de la compañía de seguros y/o terceros. En tal sentido, sostuvo, entre otros, que la observación de la Administración en virtud del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable, siendo la norma aplicable el artículo 43 de la referida ley.

Que refirió que al tratarse de un hecho negativo, no cuenta con documentación que acredite que no recibió indemnización alguna por tales activos, ello sin perjuicio que los libros contables están a disposición de la Administración a efecto que esta verifique ello, o realizar un cruce de información con la compañía de seguros para confirmar su alegato. En todo caso, indica que existe reiterada jurisprudencia de este Tribunal que establece que no es obligación de los contribuyentes probar o sustentar ante la Administración hechos negativos (hechos respecto de los cuales se afirma que no han ocurrido).

Que mediante el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1809 a 1814 del Expediente N° 17505-2012), la Administración dio cuenta del referido escrito y luego de la evaluación correspondiente, señaló que observaba los ítems que corresponden a los conceptos indicados a continuación:

- Ítem 23: Baja por siniestro de camioneta Toyota Placa ocurrido el 13 de setiembre de 2007 en la cercanía de la garita de control del según informe técnico.
- Ítem 25 al 27: Bajas de ollas de fierro 30 Tn31 por presentar falla prematura por deficiencia de calidad de fabricación y por haberse rajado al poco tiempo de operación, según refiere los informes técnicos de 27 julio 2007, elaborados por Ingeniero

Que mencionó que en cuanto al ítem 23, en el informe técnico presentado se indica que el 24 de setiembre de 2007 fue trasladado el vehículo a Lima para evaluación de daños por parte del seguro; y, en lo que se refiere a los ítems 25 al 27, se verificó que la recurrente contaba a la fecha de ocurrencia del siniestro y/o falla con una Póliza de Seguros Multirriesgo N° que aseguraba todos los bienes del activo fijo contra todo riesgo, incluyendo el de fallas por fabricación.

Que señaló que la revisión de la referida póliza de seguros multirriesgo se observa que estuvo vigente por el ejercicio 2007; que cubría la maquinaria fija y estacionaria como materia asegurada, contra la pérdida o daño material ocurridos a la misma durante la vigencia del seguro, siempre que sucedan de forma accidental, súbita e imprevista a consecuencia directa de los riesgos cubiertos, haciendo necesaria su reparación o reposición (cláusula 1); que dentro de los riesgos cubiertos se comprendía los errores de diseño, cálculo o montaje, así como los defectos de función, de material, de construcción, mano de obra y

³¹ Toneladas.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

empleo de materiales defectuosos (cláusula 3); y en el anexo señala que la materia asegurada la conforman todos los bienes de cualquier clase y descripción de propiedad del asegurado, por un valor de US\$ 19 936 904,00 correspondiente a maquinaria y equipo del giro.

Que así también, la Administración indicó que verificó al cierre del ejercicio 2007, que la recurrente no contabilizó el correspondiente ingreso por indemnización del siniestro de los activos fijos observados.

Que sobre la base de lo señalado, la Administración indicó que dado que la recurrente contaba a la fecha de ocurrencia de los siniestros con un seguro que cubría a sus bienes del activo fijo observados, de conformidad con el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, solo le correspondía la deducción de la pérdida en la parte que no resultara cubierta por el seguro, previa acreditación de la liquidación correspondiente expedida por la entidad aseguradora; por lo tanto, observó que la pérdida registrada por los ítems 23 y 25 al 27 ascendente a S/ 243 304,17, no resultaba deducible.

Que a través del Requerimiento N° _____ emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1219 a 1221 del Expediente N° _____), la Administración comunicó la aludida observación.

Que mediante escrito de 30 de marzo de 2012 (folios 1169 y 1170 del Expediente N° _____), la recurrente reiteró los argumentos esgrimidos en su descargo anterior, y agregó que la misma Administración pudo verificar que al cierre del ejercicio 2007 no contabilizó el ingreso por indemnización del siniestro de activos observados. Así también, mencionó que el hecho que exista una póliza de seguros multirriesgo no la obliga a utilizarla en todos los siniestros que le ocurra a los bienes de su activo fijo, puesto que su aplicación es una decisión unilateral suya en base al costo o beneficio; de manera que tomó la decisión de dar de baja los activos y adquirir unos nuevos por la necesidad inmediata de reponerlos y no detener la las operaciones, lo que supondría un mayor costo, pues seguir el procedimiento de póliza del seguro requería más tiempo. Finalmente, sostuvo que la observación debía ser levantada por carecer de sustento legal, al no existir norma que disponga el desconocimiento del gasto de baja de activos asegurados respecto de los cuales no se ha demostrado que estuvieron cubiertos por una indemnización, correspondiéndole la carga de la prueba de ello a la Administración por tratarse de hechos negativos.

Que en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 1199 y 1200 del Expediente N° _____), la Administración dio cuenta que en su escrito la recurrente reconoce que los activos dados de baja por siniestro y fallas de fabricación que son materia de observación, se encontraban asegurados, y que fue su decisión no ejercer las acciones de cobranza del monto indemnizable en base a un análisis costo/beneficio; sin embargo, no ha acreditado con documentos el referido análisis, que incluya el valor estimado recuperable y el costo de reposición, entre otros, y demuestre que resultaba inútil u oneroso ejercer las acciones de cobro del seguro. En tal sentido, mantuvo la observación.

Que del análisis de lo actuado en el procedimiento de fiscalización y lo señalado en la Resolución de Determinación N° _____ (folios 9063 a 9067 del Expediente N° _____), se aprecia que la Administración reparó el gasto por la baja de activos correspondientes a los ítems 23, y 25 al 27 del Anexo N° 3 adjunto al Requerimiento N° _____, señalando como sustento que los referidos activos se encontraban cubiertos por la Póliza de Seguros Multirriesgo N° _____ cuyo alcance comprendía incluso los errores de diseño, cálculo o montaje, así como los defectos de función, de material, de construcción, mano de obra y empleo de materiales defectuosos; amparándose en el inciso d) del artículo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, la recurrente señala en sus alegatos que los referidos activos fueron dados de baja cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que el gasto por las referidas bajas no fue cubierto por la póliza de seguros multirriesgo, razón por la cual no recibió indemnización alguna de la compañía de seguros, como la misma Administración ha reconocido luego de la revisión de sus libros contables.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que son gastos deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no estén cubiertas por indemnizaciones o seguros, siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que por su parte, el artículo 3 de la citada ley dispone que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes: a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24; y b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

Que según el inciso e) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, para efecto del inciso a) del artículo 3 de la aludida ley, no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes.

Que mediante la Resolución N° 879-2-2001, este Tribunal ha dejado establecido que las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, esto es, indemnizaciones relacionadas con daños emergentes, de modo que el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones contempladas por la ley, ya que si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su perceptor gravado con el Impuesto a la Renta.

Que la citada resolución agrega que el daño emergente implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado; en tal sentido, la indemnización a que diera lugar este tipo de daño, está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso.

Que sobre el particular, García Mullín afirma que: ***“Es norma general admitir la deducción de las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor por los bienes depreciables, en la parte no cubierta por indemnización o seguro. A fin de determinar esas pérdidas, los bienes deben considerarse por el valor residual que les correspondía al iniciar el ejercicio en que se experimentaron aquellas. En los casos en que la indemnización recibida supera el valor residual del bien, es también normal que el beneficio resultante se considere renta del ejercicio, sea por disposición expresa de la ley o como consecuencia del alcance conferido al concepto de renta”***³² (el resaltado es nuestro).

Que asimismo, Fernández Origgi manifiesta respecto al margen no cubierto por empresas aseguradoras que: ***“En la práctica existen muchos casos en los que se dan siniestros que sólo son parcialmente cubiertos por los aseguradores puesto que, resulta común en el mercado una práctica en virtud de la cual, dentro de las condiciones de las pólizas se establece que la cobertura del seguro es aplicada por encima de un importe determinado del siniestro (preestablecido como «piso») siendo que, la parte que no supera dicho importe es cubierta directamente por la empresa perjudicada. Respecto de estos casos cabe indicar que, no será deducible el monto del gasto incurrido en tanto que se aplica a la adquisición de un bien depreciable. No obstante, será deducible la pérdida determinada de la diferencia entre el monto percibido de la aseguradora por concepto de indemnización y el valor en libros del bien siniestrado.”***³³

³² García Mullín, Roque. Impuesto a la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, página 130.

³³ Fernández Origgi, Ítalo. Las deducciones del Impuesto a la Renta. Palestra, Lima, 2005, página 200.



Tribunal Fiscal

Nº 04482-3-2022

Que teniendo en consideración que en la Ley del Impuesto a las Ganancias argentina se ha previsto una norma de redacción similar³⁴ a la contemplada en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta peruana, resulta pertinente la remisión al comentario de Luis Omar Fernández respecto de dicho dispositivo legal:

*“La norma es una protección generosa hacia este tipo de quebrantos **ya que permite la cobertura de la parte del valor del bien no indemnizada por eventuales seguros**; esto incluye el cómputo del valor residual total en caso de inexistencia de aquéllos.*

(...)

El origen de la pérdida debe ser el caso fortuito o la fuerza mayor (77) mientras que los bienes que los sufran deben estar afectados a la obtención de ganancias gravadas. Por su parte, el devengamiento de la pérdida, dada la causa de la misma es instantáneo y ocurre al acaecer el hecho fortuito o la fuerza mayor.

(...)

*En caso de carecer seguro, dicho valor (menos el valor neto de lo salvado) será la pérdida a deducir; **cuando se perciban indemnizaciones, la pérdida computable surgirá de restar del valor anterior el importe de la indemnización.***

De este cálculo pueden surgir dos resultados:

*a) Que arroje pérdida neta, con lo cual ése será el importe a computar en el balance fiscal **como deducción.***

*b) Que arroje ganancia, como resulta de ser la **suma de la indemnización** y el valor rescatable mayor que el valor residual actualizado.”³⁵ (el resaltado es nuestro).*

Que como se aprecia de las normas, la jurisprudencia y la doctrina citadas; así como se ha establecido en la Resolución N° 07581-3-2019 sobre la base de estas, la Ley del Impuesto a la Renta del Perú admite la deducción de pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes afectos a la generación de renta gravada, en tanto resulta razonable que el contribuyente recupere el costo invertido no depreciado del bien que ya no será utilizado en las actividades generadoras de renta; sin embargo, cuando dicho costo no depreciado se encuentre cubierto por una indemnización o el seguro contratado para tal fin, ya no tendría sentido aceptar dicha pérdida, toda vez que la esfera patrimonial del contribuyente no sufre merma o disminución alguna al haberse percibido tal indemnización. En concordancia con ello, en el supuesto que se hubiere contratado un seguro, si la empresa aseguradora no efectúa el pago de la indemnización correspondiente, la pérdida extraordinaria sufrida sería deducible debido a que no fue efectivamente cubierta por el seguro contratado, al no haberse percibido la indemnización, y en consecuencia, no se hubiese verificado la restitución del patrimonio afectado del contribuyente.

Que por otro lado, el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, a efecto de lo dispuesto por el artículo 43 citado en el considerando anterior, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por: 1) Seguir depreciándolo

³⁴ El inciso c) del artículo 82 de la Ley del Impuesto a las Ganancias comentada por el autor, establece que se podrán deducir “las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones”.

³⁵ Fernández Luis Omar. Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica – Práctica. La Ley, Buenos Aires, 2005, pp. 361 y 362.



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

anualmente hasta la total extinción de su valor; o 2) Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo, en cuyo caso el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e, igualmente, los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que asimismo, en la Resolución N° 06690-2-2010 se ha señalado que el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja, debe acreditarse mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, que expliquen en forma técnica las razones por las cuales se considera el desuso o la obsolescencia de dichos bienes.

Que de lo indicado precedentemente se tiene que la baja de un activo fijo por obsolescencia o desuso, deberá ser acreditada mediante un informe técnico que determine dicha situación, esto es, un informe en el que se revele por escrito las condiciones por la que se originó la obsolescencia o desuso del activo fijo y se determine, de acuerdo a la evaluación del profesional competente, que no se espera utilizarlo en las actividades propias de la empresa.

Que de lo expuesto se tiene que el inciso d) del artículo 37 y el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosados, corresponden a supuestos normativos distintos de gastos deducibles, siendo que el primero está referido a las pérdidas extraordinarias de bienes del activo por causas de fuerza mayor, caso fortuito, o por delitos de terceros, mientras que el segundo está referido a los gastos originados en la baja contable de activos fijos por desuso u obsolescencia; motivo por el cual, cada uno de dichos supuestos le son aplicables requisitos específicos distintos para su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, conforme con lo actuado durante la fiscalización y el valor impugnado (folio 9066 del Expediente N° 17505-2012), la Administración dejó constancia que respecto de los ítems por baja de activos observados, solo el ítem 23 corresponde a una baja por causa de siniestro, siendo que con relación a los ítems 25 al 27 observados (ollas de fierro fundido), la causa de la baja fue por presentar falla prematura por deficiencia de calidad de fabricación y por haberse rajado al poco tiempo de fabricación, según los informes técnicos presentados.

Que en efecto, conforme se verifica de la documentación adjunta al Informe Técnico N° (folio 7254 del Expediente N°), presentado por ítem 23, como el Atestado Policial N° y el "Acta de Inspección Técnico Policial" (folios 7238, 7239 y 7247 a 7251 del Expediente N° 17505-2012), la causa del siniestro se debió a un accidente por despistaje y choque producidos por problemas de visibilidad y maniobrabilidad en la vía por donde transitaba (polvareda).

Que por su parte, de la revisión de los documentos "Informes Técnico de Baja de Activo Fijo de Proyecto" (folios 7223, 7225 y 7231 del Expediente N°) presentados por la recurrente para sustentar la baja de los ítems 25 al 27, se advierte que según la verificación efectuada por el ingeniero que suscribe los referidos informes, los activos "ollas de fierro fundido" presentaban falla prematura por deficiencia de calidad de fabricación y por haberse rajado al poco tiempo de fabricación; dictamen, que según se observa de lo actuado, no ha sido cuestionado por la Administración.

Que por lo señalado se tiene que respecto del gasto por la baja de los activos según los ítems 25 al 27, la norma aplicable no es el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino el artículo 43 de la misma ley.

Que en tal sentido, toda vez que el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable a los referidos gastos por bajas señalados en los ítems 25 al 27, no prevé como requisito para su deducción que se verifique si los bienes se encontraban cubiertos por indemnizaciones o seguros, aspecto que es señalado por la Administración como motivo determinante del reparo, y que según lo señalado en la resolución



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

apelada (folio 9275 del Expediente N° , la recurrente acreditó la condición de desuso e inoperatividad de los aludidos activos a partir de lo indicado en los informes técnicos antes citados, se tiene que el aludido reparo no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede levantarlo y revocar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

Que por otro lado, en cuanto al activo fijo correspondiente al ítem 23, cabe indicar que la recurrente ha señalado desde la fiscalización que no ha recibido indemnización alguna por el siniestro del citado activo, siendo que al respecto, durante el mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración señaló expresamente en el Resultado del Requerimiento N° que había verificado que al cierre del ejercicio 2007 no se contabilizó ingreso por indemnización por el aludido siniestro.

Que en virtud de lo expuesto se tiene que, en el presente caso, si bien la pérdida extraordinaria del activo fijo observado (ítem 23) se encontraría asegurada mediante la Póliza Multirriesgo N° (folios 1795 a 1797 del Expediente N°), según lo verificado por la propia Administración, la compañía de seguros emisora de la referida póliza no efectuó el pago de la indemnización correspondiente. Por tanto, considerando que la Administración no ha cuestionado la fehaciencia del siniestro, el importe del monto de la pérdida extraordinaria, ni su devengo; conforme lo dispone el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe verificarse si se cumple con el requisito para su deducción referido a que la pérdida del activo dado de baja, no debe encontrarse cubierta con indemnización o seguro.

Que al respecto, contrariamente a lo señalado por la Administración, para afirmar que la pérdida originada a causa del siniestro se encontraba cubierta, no basta con el hecho que el activo se encontraba asegurado mediante la Póliza Multirriesgo N° 1301-511135; ya que conforme se ha concluido precedentemente, en la medida que no se haga efectivo el cobro de la indemnización correspondiente, no se verifica que la recurrente haya recuperado el costo invertido no depreciado del bien que ya no será utilizado en las actividades generadoras de renta.

Que en consecuencia, las pérdidas producidas por el aludido siniestro resultan deducibles, al no haberse efectuado el pago de la indemnización en el periodo acotado, por lo tanto, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados y pruebas ofrecidas por la recurrente sobre tal extremo.

Que carece de sustento el argumento de la Administración en el sentido que al ser deducibles las primas de seguros que cubren riesgos sobre bienes productores de rentas gravadas, concluir que también son deducibles los desembolsos efectuados por los contribuyentes para cubrir dichos riesgos, equivaldría a aceptar una doble deducción de gastos por un mismo hecho, toda vez que responden a supuestos distintos. Así, de conformidad con el inciso c) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los pagos de las primas de seguros en la medida que tengan por objeto cubrir aquellos sucesos de producción incierta que podrían perjudicar un bien productor de rentas gravadas, mientras que el inciso d) del referido artículo 37, permite la deducción de pérdidas extraordinarias que no hayan sido cubiertas por indemnizaciones recibidas por dichos seguros, siendo este último supuesto el que se ha verificado en el presente caso.

7. Otros gastos reparados del ejercicio 2008

a) Derecho de vigencia devengado en el ejercicio anterior (2007)

Que la recurrente señala que el gasto por derecho de vigencia del ejercicio 2007 debe deducirse en el ejercicio 2008 en el que se realizó su pago, pues en dicho momento decidió mantener la titularidad de las concesiones mineras. Indica que los derechos de vigencia son pagos voluntarios para conservar la titularidad de las concesiones, y no constituyen obligaciones ciertas, pues conforme con el artículo 32 del Decreto Supremo N° 003-94-EM, no resultan exigibles ni pueden ser objeto de cobranza coactiva.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que menciona que en la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida a fin de resolver la reclamación respecto de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la propia Administración ha señalado que los derechos de vigencia no constituyen una obligación sino el pago de un derecho en caso se desee mantener la concesión vigente, lo que es concordante con el tratamiento tributario que adoptó para el ejercicio 2008, y no ha sido tenido en cuenta por la Administración en la resolución apelada.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera los citados argumentos.

Que según el Punto 7 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 2459 a 2465 del Expediente N° [redacted]), la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los gastos por derecho de vigencia del ejercicio 2007 al considerar que dichos gastos se devengaron en este último periodo, señalando como sustento los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados, y como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° [redacted] (folio 1856 del Expediente N° 2014), la Administración solicitó a la recurrente sustentar y acreditar con la documentación correspondiente el importe de S/ 1 177 878,15 por concepto de "Derechos de vigencia 2007", consignado como adición en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 según Formulario PDT 662 N° [redacted].

Que en su escrito de 23 de mayo de 2013 (folios 376 y 377 del Expediente N° [redacted]) la recurrente señaló que tal adición corresponde a gastos por derecho de vigencia para mantener las concesiones mineras. Indicó que si la concesión minera entra en etapa de producción mínima obligatoria y aún no está en etapa extractiva real, puede mantener la titularidad de la concesión a través del pago de un sobrecargo al derecho de vigencia denominado "penalidad", y que por error adicionó el gasto correspondiente a dicho concepto en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por el importe de S/ 1 177 878,15. Señaló también que la Administración ha reconocido la deducibilidad de la penalidad en la Resolución de Intendencia N° 0150140009396 emitida respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 1947 a 1951 del Expediente N° [redacted]), la Administración señaló respecto de los argumentos de la recurrente que de la documentación presentada por esta última, el importe de S/ 1 177 878,15 se encuentra conformado por: (i) penalidades año 2007 – S/ 518 924,03, y (ii) derecho de vigencia año 2007 – S/ 658 954,12. Así precisó que en el pronunciamiento emitido mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] solo indicó que se aceptaba la deducción del concepto por penalidades, por lo que aceptó los descargos de la recurrente respecto de dicho concepto.

Que sin embargo, respecto de los derechos de vigencia observó que conforme a lo señalado en el artículo 39 de la Ley General de Minería, entre otros, el concesionario minero está obligado al pago del derecho de vigencia equivalente a U\$S 3 dólares por hectárea solicitada u otorgada, el mismo que debe abonarse incluso desde el año en que se formula el petitorio, y a partir del segundo año, hasta el 30 de junio de dicho segundo año, siendo que igual procedimiento se sigue para los ejercicios siguientes.

Que así, estableció que el gasto por derecho de vigencia del ejercicio 2007 se devengó en el ejercicio 2007 de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que considerando que la recurrente tenía conocimiento de la determinación y cuantía de dichos gastos, no resultaba aplicable la excepción contenida en el último párrafo del aludido artículo 57. En consecuencia, concluyó que la adición del gasto por derechos de vigencia para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debía mantenerse por el importe de S/ 658 954,12.

Que en el Requerimiento N° [redacted], emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folio 1938 del Expediente N° [redacted]), la Administración comunicó a la recurrente la citada observación.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que a través del escrito de 4 de junio de 2013 (folios 249 y 250 del Expediente N°), la recurrente indicó que los pagos por derecho de vigencia devengan en el momento en que decide que va a mantener las concesiones mineras; que es con el pago de dichos derechos antes de que transcurran los dos años consecutivos señalados por la ley para que opere la caducidad de las concesiones mineras; y que el pago de los derechos de vigencia es voluntario para conservar la titularidad de las concesiones, y no resultan exigibles conforme al artículo 39 de la Ley General de Minería.

Que en el Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1893 a 1896 del Expediente N°), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y dejó constancia que esta había presentado una declaración rectificatoria mediante Formulario PDT 662 N° , mediante la cual había retirado la adición correspondiente a los derechos de vigencia del 2007 por el importe de S/ 1 177 878,15; por lo que sobre la base de los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N° mantuvo la observación sobre la no deducción de los derechos de vigencia devengados en el ejercicio 2007 para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 658 954,12, toda vez que la recurrente se encontraba obligada a su pago con la presentación del petitorio, y desde el segundo año, el pago se computa desde el 1 de enero de cada año.

Que de la documentación que obra en autos (folios 303 a 362 del Expediente N°), se aprecia que la recurrente registró como gasto del ejercicio 2008 en la Cuenta 6391008050, los pagos por concepto de "Derecho de Vigencia" correspondientes al ejercicio 2007, que según lo verificado por la Administración durante la fiscalización y no controvertido por la recurrente, ascendieron a S/ 658 954,12.

Que según el artículo 9 del Texto Único de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos.

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la citada ley, a partir del año en que se hubiere formulado el petitorio, el concesionario minero estará obligado al pago del Derecho de Vigencia, el cual es de US\$ 3,00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea solicitada u otorgada.

Que agrega el referido artículo que el Derecho de Vigencia correspondiente al año en que se formule el petitorio de la concesión minera, deberá abonarse y acreditarse con motivo de la formulación del petitorio. El Derecho de Vigencia correspondiente al segundo año, computado a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se hubiere formulado el petitorio de la concesión minera, deberá abonarse hasta el 30 de junio del segundo año. Igual regla se aplicará para los años siguientes.

Que por otro lado, el artículo 59 de la referida ley, modificado por la Ley N° 28196³⁶, señala que produce la caducidad de denuncios, petitorios y concesiones mineras, así como de las concesiones de beneficio, labor general y transporte minero, el no pago oportuno del derecho de vigencia o de la penalidad, según sea el caso, durante dos (2) años consecutivos. De omitirse el pago de un año, su regularización podrá cumplirse con el pago y acreditación del año corriente, dentro del plazo previsto en el artículo 39 de dicha ley. En todo caso, el pago se imputará al año anterior vencido y no pagado.

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo con Martín Vines y Raysa Malca, el pago por Derecho de Vigencia *"es una retribución económica que se debe pagar para formular un petitorio minero y para posteriormente mantener su vigencia"*³⁷.

Que asimismo, conforme con lo establecido en la Resolución N° 343-3-2005, siendo la minería una actividad extractiva de riesgo a largo plazo, los titulares mineros requieren disponer de diversas concesiones en cuyas áreas realizarán sus actividades, de acuerdo a sus planes y estrategias operativas, para lo cual es preciso que paguen anualmente los derechos de vigencia de concesiones.

³⁶ Publicada el 27 de marzo de 2004.

³⁷ Vines Arbulú, Martín y Malca Alva, Raysa. La Concesión minera en el ordenamiento peruano: análisis sobre su naturaleza jurídica. Disponible en: <http://www.usat.edu.pe/files/revista/ius/2015-1/paper13.pdf> Fecha de consulta: 17 de junio de 2022.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que de lo expuesto, se aprecia que el Derecho de Vigencia es una obligación que se paga para formular el petitorio minero (solicitud de una concesión minera), y luego, a partir del segundo año de realizado el citado petitorio, el titular minero se encuentra obligado a realizar el pago del citado derecho anualmente.

Que de acuerdo con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos se imputan al ejercicio comercial en el cual se devenguen.

Que el último párrafo del citado artículo 57, establecía que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que este Tribunal ha indicado en las Resoluciones N° 02812-2-2006 y 09314-8-2016, entre otras, que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del ingreso o gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que por lo señalado, considerando que la obligación de pagar el "Derecho de Vigencia" se origina con la presentación del petitorio, y posteriormente, desde del segundo año y siguientes, se genera de manera anual; se concluye que los gastos por Derecho de Vigencia del ejercicio 2007 se devengaron en dicho periodo. Asimismo, en tanto que la recurrente tenía conocimiento de la citada obligación de carácter legal y su cuantía, no resulta aplicable el tratamiento excepcional previsto en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta para su imputación al ejercicio 2008. Por lo tanto, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, y procede confirmar la Resolución de Intendencia N° en el citado extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente en el sentido de que el "Derecho de Vigencia" no constituye una obligación sino un pago voluntario, y que por ello debe deducirse en el periodo en que decide mantener la titularidad de las concesiones y se realiza el pago correspondiente; cabe indicar que tal como lo establece el artículo 39 de la Ley General de Minería, el "Derecho de Vigencia" es una obligación de cargo del titular del petitorio minero establecida por la ley, ello con independencia que la recurrente, con el objetivo de evitar la caducidad de la concesión, decida pagar el citado derecho en el ejercicio siguiente al de su devengo. Asimismo, cabe precisar que lo dispuesto en el artículo 32 del Decreto Supremo N° 003-94-EM, no enerva que la obligación de pagar el derecho de vigencia correspondiente al ejercicio 2007 se haya originado, y su cuantía hubiera podido medirse con certeza, en dicho periodo; por lo que lo indicado por la recurrente al respecto no resulta atendible.

Que finalmente, cabe señalar que sin perjuicio que la recurrente no ha acreditado que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la Administración emitió un pronunciamiento en sentido contrario, lo alegado por la recurrente con relación a ello, no resulta pertinente en el presente caso.

b) Gastos comunes vinculados a Renta de Fuente Extranjera

Que en su escrito de apelación y ampliatorio la recurrente únicamente cuestiona que corresponda la aplicación del método del gasto o método directo para la determinar la proporcionalidad de gastos imputables a rentas de fuente extranjera.

Que mediante escrito de alegatos reitera lo expuesto y agrega que los gastos materia de reparo no tienen naturaleza de gastos comunes sino que se trata de gastos directamente relacionados con la renta gravada.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Que del Punto 6 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 2466 a 2470 del Expediente N°), se aprecia que la Administración reparó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 el importe de S/ 50 271,37, correspondiente a la diferencia del cálculo de gastos comunes proporcionales a renta de fuente extranjera, señalando como base legal el artículo 29-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no son imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.

Que según el numeral 1 del artículo 29-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos que incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, que no sean imputables directamente a una o a otras, serán deducidos en forma proporcional, de acuerdo con el siguiente procedimiento: 1.1. Aplicando a dichos gastos el porcentaje que resulte de dividir los gastos directamente imputables a la renta de fuente extranjera a la que se encuentre vinculada el gasto, entre la suma de dichos gastos y los gastos directamente imputables a la renta de fuente peruana de la categoría a la que se encuentre vinculada el gasto, multiplicado por cien. El porcentaje se expresará hasta con dos decimales. El monto resultante será el gasto deducible para la determinación de la renta neta de fuente extranjera. El saldo se aplicará para la determinación de la renta neta de fuente peruana de la categoría a la que se encuentre vinculado el gasto, en tanto la citada ley admita su deducción.

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (folio 1987 del Expediente N°), la Administración observó que considerando la información proporcionada en respuesta al Requerimiento N° respecto de la distribución de gastos comunes asociados a rentas de fuente peruana y de fuente extranjera, no se aprecia del detalle de adiciones tributarias, ningún concepto respecto de la distribución de gastos asociados a la pérdida de fuente extranjera por S/ 5 212 245,36, por lo que requirió la sustentación de la distribución del gasto común vinculado a dicha pérdida.

Que en respuesta (folios 585 a 587 del Expediente N°), la recurrente señaló que para la determinación de los gastos comunes asociados a renta de fuente extranjera resulta aplicable el método directo, siendo que de su aplicación se determina como adición el importe de S/ 48 639,00 que procedería a rectificar.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1962 a 1964 del Expediente N°), la Administración observó que del cálculo proporcionado (folio 392 del Expediente N°), se aprecia que el total de gastos comunes atribuibles a rentas de fuente extranjera ascendía a S/ 97 278,00, el cual difiere del importe señalado como adición por la recurrente, y que existía contradicción entre el monto de los gastos directamente imputables a rentas fuente peruana y el monto de los gastos comunes señalados en el cálculo presentado en respuesta al presente requerimiento y el monto de los mismos conceptos señalado en el cálculo presentado en respuesta al Requerimiento N° por la determinación de los gastos inherentes a rentas no gravadas.

Que en tal sentido, señaló que sobre las conclusiones contenidas en el Resultado del Requerimiento N° procedía determinar el gasto común inherente a rentas de fuente extranjera bajo el método directo, conforme se detalla en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122130000674 (folios 1962 y 1959 del Expediente N°), determinando como gasto común atribuible a renta de fuente extranjera el importe de S/ 102 873,42 según lo siguiente:

Gastos Comunes a Rentas de Fuente Peruana y Rentas de Fuente Extranjera	Importe (S/)
Gastos de Administración	30 345 518,33
Participación del Directorio	94 789 334
Gastos Bancarios País	137 682,06
ITF	3 319 236,01
Total	128 591 770,40



Tribunal Fiscal

Nº 04482-3-2022

Gastos	Importe (S/)	Porcentaje (%)	Gasto Común a distribuir
Gastos directamente relacionados con Rentas de Fuente Peruana	58 934 950,76	99.92%	128 488 896,98
Gastos directamente relacionados a Rentas de Fuente Extranjera	47 298,72	0.08%	102 873,42
Totales	58 982 249,48	100%	128 591 770,40

Que a través del Requerimiento N° [] emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folio 1939 del Expediente N° : []) la Administración puso en conocimiento de la recurrente la aludida observación.

Que en respuesta (folios 258 y 259 del Expediente N° []) la recurrente indicó que aceptaba parcialmente la observación de la Administración por el importe de S/ 51 676,00, de acuerdo con el siguiente cálculo adjunto a su escrito (folio 187 del Expediente N° []):

Gastos imputables a Renta de Fuente Peruana	Importe (S/)
Gasto de Ventas	39 635 551,00
Regalías Mineras	55 976 126,00
Gastos de Exploración	17 760 609,00
Gasto Carta de Crédito Importaciones	52 362,00
Gasto Carta de Crédito Exportaciones	50 440,00
Gastos Carta Fianza	90 406,00
Gastos de Sobregiro	2 099,00
Operaciones de compra venta a futuro	52 756,00
Gasto por Diferencia de Inventario	80 820,00
Mermas de Suministro Diversos	77 118,00
Sanciones Administrativas y Fiscales	3 189,00
Intereses Moratorios	795
Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores	891 716,00
Gasto por diferencia de Costo Real (COC)	(14 318,00)
Gastos No Deducibles	100 720,00
Gastos No Operativos	203 445,00
Total	114 963 833,00

Gastos imputables a Renta de Fuente Extranjera	Importe (S/)
Gasto de cobranza exterior	1 376,00
Gastos Bancarios exterior	45 923,00
Total	47 299,00

Gastos	Importe (S/)	Porcentaje (%)	Gasto Común a distribuir
Gastos directamente relacionados con Rentas de Fuente Peruana	114 963 833,00	99.959%	125 603 457,00
Gastos directamente relacionados a Rentas de Fuente Extranjera	47 299,00	0.041%	51 676,00
Totales	115 011 132,00	100%	125 655 133,00

Que asimismo, precisó respecto de la cuantificación de gastos comunes a rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, que la Administración considera indebidamente como gasto común (Gastos de Administración) el importe de S/ 30 345 518,33 cuando el importe correcto es de S/ 27 408 881,00, siendo que la diferencia de S/ 2 936 637,00 corresponde a gastos que no son comunes según su naturaleza y además fueron adicionados y/o reparados por la Administración.

Que en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° [] (folios 1909 a 1912 del Expediente N° []), la Administración indicó que de la información revisada durante el procedimiento de fiscalización se establecía que los gastos comunes a distribuir entre renta de fuente peruana y renta de fuente extranjera ascendían a S/ 127 434 214,02; sin embargo, en el cálculo



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

proporcionado por la recurrente esta considera como gastos comunes el importe de S/ 125 655 133,00, siendo que la diferencia de S/ 1 779 080,62 se debe a que la recurrente excluye del rubro de "Gastos de Administración" (S/ 30 345 518,33) los gastos que no han sido adicionados según la declaración rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 662 N° , ni acotados por la Administración durante la fiscalización de acuerdo con el siguiente detalle:

Importe adicionado a ser excluido del rubro de Gastos de Administración de Gastos Comunes a Renta de Fuente Peruana y Renta de Fuente Extranjera			
Gastos de Administración	Adición según recurrente	Adición según Administración	Diferencia
Gasto Despacho y Alm país	815 255,00	-	815 255,00
Gastos no admitidos	469 747,00	469 747,00	-
Donaciones no deducibles	346 891,00	346 891,00	-
Donaciones deducibles	272 958,00	-	272 958,00
Otros Suministros	239 735,00	-	239 735,00
Gastos de Viaje en el país	233 480,00	6 453,38	227 026,62
IGV no utilizado	224 106,00	-	224 106,00
Gastos con boleta de pago	175 124,00	175 124,00	-
Gastos de viaje al exterior	159 341,00	159 341,00	-
Totales	2 936 637,00	1 157 556,38	1 779 080,62

Que en cuanto a los gastos directamente imputables a las rentas de fuente peruana, indicó que según las conclusiones de la fiscalización señaladas en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° , se determinaba que los mismos ascendían a S/ 57 654 266,24, por cuanto se excluyeron de los gastos indicados por la recurrente a: (1) las regalías mineras por S/ 55 976 126,00 debido a que constituyen costo del mineral extraído y no gasto; (2) el concepto "operaciones de compraventa a futuro" registrado en la cuenta 6791008000 por el importe de S/ 52 756,00 que corresponde a un "resultado" y no a un "gasto"; y (3) los conceptos adicionados por la recurrente que no califican como gasto directo imputable a renta gravada, por lo que deben excluirse de esta las adiciones de las subcuentas

- Gasto por diferencia de inventario (S/80 819,54),
- Sanciones Administrativas y Fiscales (S/ 3 188,81),
- Intereses Moratorios (S/ 794,86),
- Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores (S/ 891 716,35),
- Gastos No Deducibles (S/ 100 719,69) y
- Gastos No Operativos (S/ 203 445,27), tal como se aprecia del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1891 y 1892 del Expediente N°

Que en tal sentido, la Administración determinó el gasto común inherente a rentas de fuente extranjera en el importe de S/ 101 947,37, de conformidad con lo siguiente:

Gastos	Importe (S/)	Porcentaje (%)	Gasto Común a distribuir
Gastos directamente relacionados con Rentas de Fuente Peruana	57 654 266,24 ³⁸	99.92%	127 332 266,65
Gastos directamente relacionados a Rentas de Fuente Extranjera	47 298,72	0.08%	101 947,37
Totales	57,701,564.96	100%	127 434 214,02

Que por lo señalado, la Administración observó la deducción del importe de S/ 101 947,37 toda vez que la recurrente obtuvo pérdidas de rentas de fuente extranjera, y dado que la recurrente aceptó el reparo por el importe de S/ 51 676,00 según declaración rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 662 N° procedió a reparar la diferencia por S/ 50 271,37.

³⁸ Si bien en el cuadro insertado en el Resultado del Requerimiento N° (folio 1909 del Expediente N° 3023-2014), la Administración indica como "Gasto directo imputable a Rentas de Fuente Peruana" el importe de S/ 58 934 950,76 indicado al cierre del Requerimiento N° , ello se debe a un error material que no tiene incidencia en el porcentaje de atribución de 99.92% considerado en el citado cuadro, tal como se corrobora en el folio 1911 del Expediente N° .



Tribunal Fiscal

N° 00482-3-2022

Que como se ha indicado, la recurrente cuestiona que corresponda la aplicación del método del gasto o método directo para determinar la proporcionalidad de gastos imputables a rentas de fuente extranjera; sin embargo, como se aprecia de los actuados, la Administración ha procedido a determinar la proporcionalidad de los gastos comunes a rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, teniendo en cuenta la proporcionalidad de gastos directos imputables a cada una de dichas rentas (método directo), siendo que a mayor abundamiento, la misma recurrente aceptó parcialmente la acotación aplicando la referida proporcionalidad, por lo que lo carece de sustento su alegato.

Que asimismo, se observa que la recurrente no esgrime argumento alguno para cuestionar las observaciones por exclusión de partidas de la relación de gastos directamente imputables a rentas de fuente peruana, siendo que en el caso de los gastos por regalías mineras (S/ 55 976 126,00), tal como se ha concluido en la presente resolución, constituyen "costo" de los inventarios por minerales extraídos y no gasto.

Que en cuanto a la observación a los gastos comunes por la diferencia de S/ 1 779 080,62 en el rubro de los "Gastos de Administración", debe señalarse que tal como indicó la Administración, del detalle de adiciones y deducciones que obra en autos (folio 1532 del Expediente N°), no se aprecian adiciones por las cuentas contables e importes señalados por la recurrente, que componen la citada diferencia según el cuadro reseñado precedentemente; siendo que tampoco se encuentra acreditado en autos que se trataran de gastos directamente imputables a rentas de fuente peruana, por lo que carece de sustento lo señalado en su escrito de alegatos respecto a que el importe reparado de S/ 50 271,00 no tiene naturaleza de gasto común.

Que en tal sentido, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que se confirma la Resolución de Intendencia N° en el citado extremo.

Que teniendo en consideración que con relación a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008 se han levantado algunos reparos y se han mantenido otros, corresponde que la Administración proceda a reliquidar las Resoluciones de Determinación N° y , respectivamente, conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

8. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008

Que de los Anexos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° i a folios 2425 a 2442 del Expediente N°), se aprecia que la Administración determinó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2008, como consecuencia de la aplicación de coeficientes distintos a los declarados por la recurrente, al considerar la Administración los impuestos calculados según los resultados de las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, respectivamente, y excluir de los ingresos netos de dichos periodos la ganancia por diferencia en cambio; señalando como base legal el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero, se calcularán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que de otro lado, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, los incisos a) y d) del citado artículo señalan que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el citado inciso d), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que de la revisión de los Anexos N° 2 y 3 de las resoluciones de determinación y de la apelada (folios 2425 a 2441 y 3789 del Expediente N°), se aprecia que la Administración aplicó para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2007, los siguientes coeficientes:

Coeficiente Enero y Febrero 2008

Concepto		Importe (S/)
(A) Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 según Resolución de Determinación N°		191 680 892,00
Ingresos netos del ejercicio 2006		1 226 629 491,00
(+) Ventas netas, ingresos financieros, otros ingresos, enajenación de valores y activos	1 289 911 404,00	
(-) Subcuenta 776 Ganancia por Dif. de Cambio	(63 281 913,00)	
Coeficiente		0.1563 ³⁹

Coeficiente Marzo a Diciembre 2008

Concepto		Importe (S/)
(A) Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 según Resolución de Determinación N° 012-003-0028966		324 830 305,00
Ingresos netos del ejercicio 2007		1 712 040 491,00
(+) Ventas netas, ingresos financieros, otros ingresos, enajenación de valores y activos	1 748 737 456,00	
(-) Subcuenta 776 Ganancia por Dif. de Cambio	(36 696 965,00)	
Coeficiente		0.1897 ⁴⁰

Que al respecto, la recurrente alega que la reliquidación practicada por la Administración por modificación de coeficientes es indebida, por cuanto se sustenta en las resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007 que no son firmes dado que fueron impugnadas

³⁹ Al respecto, se tiene que la recurrente aplicó para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008 el coeficiente de 0.1559 (folio 243 del Expediente N°

⁴⁰ Al respecto, se tiene que la recurrente aplicó para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 el coeficiente 0.1845 (folio 2439 del Expediente N°



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

oportunamente, y están pendientes de resolver según los Expedientes de Apelación N° y
respectivamente.

Que señala, entre otros, que la exclusión de las ganancias por diferencia en cambio del denominador (ingresos netos) es indebida por cuanto dicha ganancia es un ingreso gravable verificable al finalizar el ejercicio; por tanto, no solo debe considerarse para el numerador sino también en el denominador del coeficiente, caso contrario, este se distorsionaría, siendo que similar razonamiento se ha seguido en la Resolución N° respecto de la inclusión del Resultado por Exposición a la Inflación.

Que mediante escrito ampliatorio de 24 de enero de 2017 (folios 4214 a 4235 del Expediente N° , solicita la aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, en relación con la cual señala que resulta ilegal el cobro de intereses y multas como consecuencia de modificaciones del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores que son producto de acotaciones de la Administración o declaraciones rectificatorias, si es que tales modificaciones ocurren con posterioridad a la fecha de vencimiento para cumplir con dichos pagos.

Que de igual forma, solicita la aplicación de la Resolución N° , que constituye precedente de observancia obligatoria, a efectos que se deje sin efecto o levante el reparo por exclusión de la ganancia por diferencia en cambio contabilizados en la cuenta 776, conforme se ha resuelto en las Resoluciones N° 04728-10-2016 y 08016-1-2016, en base al citado precedente de observancia obligatoria.

Que a través de escrito de alegatos, la recurrente señala que en la Resolución N° 10924-1-2019 emitida a la misma recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se levantaron diversos reparos por lo que corresponde modificar el coeficiente de enero y febrero de 2008, incorrectamente determinado sobre la base de los resultados de la fiscalización del citado impuesto y periodo. Y en cuanto al coeficiente de marzo a diciembre de 2008, indica que se recalcule los mismos en función a lo que se resuelva en el Expediente N°

Que en tal sentido, corresponde establecer si la determinación efectuada por la Administración de los coeficientes para los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2008, se encuentra arreglada a ley.

Numerador

Que la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, fue impugnada por la recurrente, reclamación que fue declarada fundada en parte mediante la Resolución de Intendencia N° , siendo que aquella interpuso recurso de apelación, el cual fue atendido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10924-1-2019, a través de la cual este Colegiado dispuso la reliquidación del citado valor.

Que asimismo, con relación a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, se tiene que mediante la presente resolución se han levantado algunos reparos formulados respecto de dicho tributo y periodo, y se han mantenido otros, disponiéndose que la Administración proceda a la reliquidación de la referida resolución de determinación.

Que en tal sentido, se revoca la Resolución de Intendencia N° en este extremo, a fin que la Administración determine el numerador aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, considerando la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° y según lo expuesto precedentemente.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no podía basarse en actos administrativos que no son firmes para sustentar la emisión de los valores materia de grado, debe indicarse que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁴¹, todo acto administrativo se considera válido en tanto su

⁴¹ Recogidos actualmente en los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo de los procedimientos contenciosos tributarios iniciados.

Que cabe precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, como en el presente caso, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en reiteradas resoluciones de este Tribunal, como las Resoluciones N° 12611-8-2011 y 09155-4-2016, las cuales se condicen con la jurisprudencia citada por la recurrente.

Denominador

Que en cuanto a la exclusión de los ingresos por diferencia en cambio contabilizados en la subcuenta contable 776 - *Ganancia por Dif. de Cambio* de los ingresos netos (denominador) de los ejercicios 2006 y 2007, a efecto de la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, cabe señalar que este Tribunal mediante Resolución N° 11116-4-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, ha establecido que *"las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."*⁴².

Que conforme a los fundamentos de la citada jurisprudencia, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, la ganancia por diferencia en cambio a considerarse en el denominador del coeficiente, será la diferencia o neto resultante entre las subcuentas "776 – Ganancia por Diferencia de Cambio" y "676 – Pérdidas por Diferencias de Cambio", siempre que del mismo arroje un resultado positivo, toda vez que según el artículo 85 de la misma ley y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto una cifra con signo positivo.

Que en tal sentido, y teniendo en cuenta el citado criterio de observancia obligatoria, las ganancias derivadas de las diferencias de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por lo tanto, la exclusión de los ingresos por diferencia en cambio contabilizados en la subcuenta contable 776 - *Ganancia por Dif. de Cambio*, del denominador para fines de la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2008, no se realizó conforme a ley, por lo que se levanta el reparo en tal extremo.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° _____ en el extremo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero a diciembre de 2008 a efectos que la Administración proceda a su reliquidación conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que con relación a los argumentos en el sentido que no procede el cobro de intereses por omisión a los pagos a cuenta que se hayan generado por modificaciones del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores producto de acotaciones de la Administración o declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente, si aquellas modificaciones ocurren con posterioridad a la fecha de vencimiento para cumplir con dichos pagos, según lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, el

⁴² El mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

artículo 34 del Código Tributario y conforme se ha indicado en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA; es del caso mencionar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal; por tanto, esta instancia no puede apartarse de ellos. En tal sentido, no resultan amparables los argumentos planteados por la recurrente en contrario.

Que estando al sentido de las conclusiones arribadas, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos formulados por la recurrente al respecto.

II. MULTAS

Que las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y están vinculadas a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, respectivamente.

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encuentran vinculadas con la determinación de los pagos a cuenta de enero a mayo y julio a diciembre de 2008, contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____ a _____, respectivamente.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vigente para el presente caso, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 toda vez que las resoluciones de multa en mención tienen sustento en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, así como de los pagos a cuenta de enero a mayo y julio a diciembre de 2008, según lo expuesto anteriormente, respecto de los cuales se ha dispuesto su reliquidación, corresponde resolver en igual sentido, y en consecuencia, revocar las Resoluciones de Intendencia N° _____ y _____ en el extremo de las aludidas multas, a efecto que la Administración proceda a su reliquidación conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que en cuanto a que no procede el cobro de multas por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de conformidad con lo señalado en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, y los argumentos conexos al citado pronunciamiento judicial, corresponde remitirse a lo indicado previamente sobre el particular.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que según se advierte de un extremo de los escritos de apelación y ampliatorios, la recurrente refiere que ha cancelado la deuda que contienen los valores impugnados y solicita se ordene a la Administración la devolución de los pagos indebidos o en exceso, más los intereses respectivos, por lo que considerando que en la presente resolución se han levantado algunos reparos y confirmando otros; y consecuentemente, se ha ordenado la reliquidación de dichos valores, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento



Tribunal Fiscal

N° 04482-3-2022

Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, según el cual el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, corresponde que la Administración otorgue a este extremo de su apelación el trámite de un procedimiento no contencioso de devolución, y en caso exista un procedimiento en trámite sobre la misma materia, anexe o acumule copia de los actuados pertinentes.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de ambas partes conforme a la Constancia de Informe Oral N° (folio 15548 del Expediente N° y folio 4333 del Expediente N°).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con los Expedientes N° y
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 28 de setiembre de 2012, en el extremo de los reparos por gastos de servicios de almacenamiento y despacho (adición y deducción), gastos no devengados en el ejercicio 2007, gastos de seguridad prestados por el Ejército Peruano, Pérdida de activos no deducible por encontrarse asegurados, gastos comunes inherentes a rentas no gravadas (adición y deducción), así como la multa vinculada; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013, en el extremo de los reparos por gastos de servicios de almacenamiento y despacho (adición y deducción), gastos de seguridad prestados por el Ejército Peruano, gastos comunes inherentes a rentas no gravadas, y la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, así como las multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, dentro del extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.
4. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso al extremo del escrito de apelación en que se plantea tal pretensión, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
GC/FC/CZ/MS/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente