Ministerio de Economía y Finanzas
HUERTAS VALLADARES Patricia Vilma FAU 20131370645 soft
Fecha: 08/08/2024 21:54:49
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 06922-1-2024

EXPEDIENTE N° : 16229-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de julio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución N° de 13 de setiembre de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2016 y tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a abril y diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 3516, 3517, 4214 y 4215), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; mediante Cartas N° y (fojas 478, 479, 4216 y 4217), comunicó que el procedimiento incluiría la aplicación de las normas de precios de transferencia, y como resultado emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (fojas 4313 a 4315), por los siguientes reparos:

Reparos	Fiscalización S/
1. Comprobantes de pago no deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por corresponder a gastos del ejercicio 2015.	4 598 033,00
2. Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes	20 200 173,00
3. Depreciación tributaria mayor a la financiera no contabilizada	14 833 219,00
4. Operaciones no fehacientes	18 093 773,00
5. Costo de ventas	3 792 626,00
6. Deducción por "intereses capitalizados" que no son gastos preoperativos	7 825 498,00
7. Deducción por "aplicación cierre de mina" que ha sido deducido doble en la determinación del Impuesto a la Renta 2016	2 982 712,00
8. Gastos y/o costos no fehacientes	1 488 507,00
9. Ajuste al valor convenio en la exportación de zinc refinado a su vinculada	87 665 991,00
Total	**161 480 532,00**

- Resoluciones de Determinación N° (fojas 4329 a 4331), por la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero a abril y diciembre de 2016 por los reparos relacionados con gastos no sustentados de forma fehaciente (S/38 486 733,00) y por ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su parte vinculada (S/87 665 991,00).

[1] Antes

[2] Depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 3 de enero de 2019, conforme con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.

[3] Depositadas en el buzón electrónico de la recurrente el 25 de octubre de 2021, conforme con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.

Ministerio de Economía y Finanzas
ZUÑIGA DULANTO Liceth Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 09/08/2024 08:51:08
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
MEJIA NINACONDOR Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 08/08/2024 16:32:06
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
CHIPOCO SALDIAS Liliana Consuelo FAU 20131370645 soft
Fecha: 08/08/2024 16:35:34
Motivo: Soy el autor del documento

- Resoluciones de Determinación N° a (fojas 4322 a 4328), por los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2016, por modificaciones al cálculo del coeficiente y por desconocimiento del saldo a favor del ejercicio anterior.
- Resoluciones de Multa N° y (fojas 4320 y 4321), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre 2016.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (fojas 4337/vuelta a 4397), el cual fue declarado fundado en parte por la resolución apelada[4] (fojas 4535 a 4586), por lo que corresponde emitir pronunciamiento sobre los reparos que suben en grado; sin embargo, previamente es pertinente evaluar la admisión de medios probatorios presentados en instancia de reclamación y apelación, así como pronunciarse acerca de la declaración rectificatoria del 12 de agosto de 2022, presentada dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N°

MEDIOS PROBATORIOS

Que el 11 de noviembre de 2022 la recurrente presentó escritos ampliatorios a su recurso de reclamación (fojas 4478 a 4493), a los que adjuntó medios probatorios y la Carta Fianza N° de 11 de noviembre de 2022 (foja 4476 y 4477), con vencimiento al 2 de octubre de 2023, emitida por el a favor de la Administración, hasta por S/73 996 904,00, en referencia a la deuda tributaria vinculada a las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a abril y diciembre de 2016, así como a la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (fojas 4476 y 4477); apreciándose de autos que en la etapa de reclamación se admitieron los referidos medios probatorios requeridos y no presentados durante la etapa de fiscalización, relacionados con los reparos por concepto de "gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes", "operaciones no fehacientes" y "gastos y/o costos no fehacientes".

Que asimismo, se aprecia que adjunto al recurso de apelación (fojas 4713/vuelta a 4811) presentado contra la Resolución N° la que declaró fundada en parte la reclamación, y al escrito ampliatorio de apelación de 15 de noviembre de 2023 (fojas 4636 y 4637/vuelta) la recurrente presentó medios probatorios adicionales (fojas 4637 a 4702/vuelta y 4620 a 4635).

Que de acuerdo con los artículos 125[6] y 141[7] del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), dado que la recurrente ha cumplido con presentar medios probatorios dentro del término probatorio y renovar la carta fianza por la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° , por el plazo de 18 meses establecido en el artículo 148[8] del Código Tributario, corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados mediante su recurso de apelación, así como los proporcionados mediante el escrito ampliatorio de apelación.

---

[4] Dejó sin efecto el reparo por «Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes» en el extremo de la «Obs. 2: Anticipos, vacaciones y permisos» por Pago por el Día del Minero y Bono Jubilación, por S/159 751,27 y S/23 400,00, respectivamente; en el extremo de la «Obs. 3: Comisiones y premios» por "Indemnización - suma graciosa" por S/539 091,77, y la aplicación de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016 en el extremo sustentado en el reparo por Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes y la multa vinculada.

[5] La referida fianza fue renovada mediante la Carta Fianza N° del 2 de octubre de 2023 con vencimiento al 4 de abril de 2025 (fojas 4588 y 4589).

[6] Según el cual el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas es de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

[7] De acuerdo con el cual, en caso la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza bancaria o financiera u otra garantía durante la etapa de la apelación por el monto, plazos y periodos señalados en el artículo 148.

[8] Según el cual se deben aceptar aquellas pruebas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de interposición de la apelación.

Que de acuerdo con los aspectos impugnados por la recurrente, son materia de grado únicamente los extremos confirmados por la resolución apelada, para lo cual es menester evaluar las pretensiones planteadas en su recurso de apelación del 4 de octubre de 2023.

NULIDAD

Que mediante el escrito de alegatos, la recurrente señala que con la declaración rectificatoria del 12 de agosto de 2022, presentada mediante PDT 704 N° dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, aceptó total y parcialmente algunas de las observaciones formuladas, incrementando las adiciones por S/6 260 471,00.

Que indica que no obstante ello, en la resolución de determinación la Administración considera las acotaciones aceptadas como parte de los reparos formulados, lo que se contrapone al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, por lo que no se encuentra arreglado a ley que la Administración desconozca su presentación pues según el criterio de observancia y el artículo 88 del Código Tributario, no estaba habilitaba a observar los efectos de dicha rectificatoria. Por tanto, solicita que se declare la nulidad del valor y de la resolución apelada, al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, debido a que se ha vulnerado el procedimiento legal establecido.

Que sobre el particular, el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1535, establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido este, podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que según el criterio establecido en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria «Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia».

Que en el presente caso, se advierte que en la declaración rectificatoria presentada por la recurrente el 12 de agosto de 2022, mediante el PDT 704 N° (fojas 4228 a 4230), esta declaró una mayor pérdida neta compensable de ejercicios anteriores por S/66 106 474,00 que la consignada en su declaración original el 31 de marzo de 2017, presentada mediante PDT 704 N° por S/59 846 003,00, lo que fue objeto de verificación por parte de la Administración, conforme se constata en el Resultado del Requerimiento Complementario N° (fojas 4182 a 4187), a través del cual la Administración comunicó a la recurrente, respecto a la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores considerada por esta, que mediante el punto 2 del Requerimiento N° y su resultado se le había informado que como resultado del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015 se determinó la inexistencia de saldos de pérdidas compensables de ejercicios anteriores para el ejercicio 2016, concluyendo que la declaración rectificatoria presentada mediante el PDT 704 N° carecía de veracidad y exactitud y, en consecuencia, esta no había surtido efectos jurídicos, conforme a lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, por lo que no había reconocido legalmente los reparos relacionados con la fiscalización.

Que en consecuencia, considerando que conforme con el criterio de este Tribunal solo aquellas observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario no constituyen reparos efectuados por la Administración, lo que no ocurrió en el caso de autos, se tiene que las observaciones formuladas por la Administración en la fiscalización de la que fue objeto la recurrente constituyen reparos,

resultando arreglado a ley que se consignaran en la Resolución de Determinación N°
siendo susceptibles de controversia; por lo que carece de validez la nulidad alegada por la recurrente.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. **Comprobantes de pago no deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por corresponder a gastos del ejercicio 2015**

Que la recurrente solicita que se tengan en cuentan todos los registros contables efectuados en el Libro Diario electrónico del ejercicio 2016, contabilizados en la Cuenta Energía eléctrica, relacionados a gastos de energía que devengaron en el ejercicio 2015 y que no debieron de afectar los resultados del ejercicio fiscalizado.

Que reconoce el reparo por S/4 598 032,96, que corresponde al efecto neto que incidió en los resultados del ejercicio 2016, al considerar que los registros contables reparados por la Administración tienen un efecto positivo en la señalada cuenta de gastos por S/5 991 277,38 y los registros contables adicionales que se solicitaron sean considerados, tienen un efecto negativo en la aludida cuenta por S/-1 393 244,40.

Que señala que los registros contables fueron presentados junto a los correspondientes comprobantes de pago que sustentan tanto el aumento como la disminución del saldo de la Cuenta Energía eléctrica, los que generan un efecto neto de disminución en aquella cuenta y, consecuentemente, los resultados del ejercicio 2016 se ven incrementados, lo que originó se pague una mayor renta cuando correspondía una cancelación mucho menor.

Que menciona haber demostrado y detallado la dinámica contable aplicada para el registro de las facturas, precisando que los registros contables detallados en los Cuadros D1 y D2 corresponden a asientos contables de ajuste a la provisión inicial de los gastos por energía eléctrica del 2015 que son efectuados una vez que los comprobantes son recibidos y se conoce el importe definitivo del gasto.

Que solicita que se reconozca como parte de la determinación del ejercicio 2015 la deducción del reparo formulado, considerando lo concluido por la Administración en la resolución apelada, en la que se indicó que «*... se verificó que parte de estos comprobantes de pago por S/5 991 277,36, fueron registrados contablemente y afectaron los resultados del ejercicio 2016; no obstante, el área acotadora señaló que toda vez que dichos gastos devengaron en el ejercicio 2015, no correspondía su deducción en el ejercicio 2016*».

Que por su parte, la Administración señala que verificó del libro diario electrónico del ejercicio 2015 que la recurrente realzó una provisión de gastos por energía eléctrica que no tenían comprobantes de pago registrados en el Registro de Compras de dicho ejercicio por S/120 704 524,64. Refiere, asimismo, que a fin de sustentar tal provisión la recurrente presentó, en el curso de la fiscalización del citado ejercicio, comprobantes de pago de mayo a diciembre de 2015 por S/120 331 789,53; sin embargo, constató que parte de dicho comprobantes, por S/5 991 277,36, fueron registrados contablemente y afectaron los resultados del ejercicio 2016, aun cuando se trataba de gastos devengados en el 2015, por lo que no correspondía su deducción en el ejercicio 2016, aspecto, este último, que fue aceptado por la recurrente en la fiscalización del ejercicio 2016, quien realizó ajustes contables que afectaron los resultados del ejercicio 2016, que disminuyeron el gasto de energía eléctrica devengados en el 2015 por S/1 393 244,40, ajuste que fue aceptado por el área acotadora, determinando un reparo para la determinación del ejercicio 2016 por la diferencia, esto es, por S/4 598 033,30, que se incluyó en la Resolución de Determinación N°

Que atendiendo a lo expuesto y advirtiéndose que existe coincidencia entre la recurrente y la Administración respecto al motivo y monto del reparo, se concluye que no existe un aspecto controvertido que amerite el pronunciamiento sobre el particular, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a la solicitado por la recurrente respecto a que se le reconozca como parte de la determinación del ejercicio 2015 la deducción del reparo formulado, corresponde indicar que no siendo materia de análisis en el presente caso dicho ejercicio, no resulta atendible lo solicitado, debiendo ser

alegado ello en el procedimiento correspondiente al ejercicio 2015.

2. Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó los cargos en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, por no acreditar fehacientemente su pago. Precisa que los cargos acotados están integrados por: i) Bono cierre de pliego, ii) Bonificación especial, iii) Bonificación por el día del trabajador y pago por día del trabajador, iv) Bonificación proporcional Ley 30334, y v) Remuneración variable diferida.

Que con relación al «Bono cierre de pliego», explica que corresponde a un desembolso otorgado a los trabajadores afiliados a un sindicato con el que culminó satisfactoriamente una negociación colectiva, lo que puede constatarse en el punto 12 del Convenio Colectivo 2016-2018 suscrito con el Sindicato de Trabajadores de la Refinería de (en adelante,). Precisa que el pago del bono se produjo en el ejercicio 2016 y benefició a un conjunto de 481 trabajadores a quienes entregó S/5 800,00.

Que indica que el 24 de mayo de 2016 pagó un adelanto del referido bono por S/4 988,00, salvo a 16 trabajadores a quienes les otorgó importes inferiores; lo que acredita con la constancia de depósito bancario y su registro contable. Agrega que el saldo pendiente del aludido bono fue abonado el 30 de mayo de 2016, operación que también fue acreditada con la constancia de la transferencia.

Que señala que si bien la Administración concluye que al haber otorgado importes inferiores a S/5 800,00 a un conjunto de trabajadores se estaría frente a un pago de un concepto distinto al bono por cierre de pliego, presenta las boletas de pago de los trabajadores

correspondientes al periodo mayo de 2016 y las constancias de transferencias bancarias.

Que respecto a la «Bonificación especial» indica que corresponde al desembolso realizado por única vez a favor de los trabajadores activos a la fecha en que se firmó el Convenio Colectivo de Otorgamiento del Bono Especial, el que se puede verificar del Acta de Otorgamiento de Bonificación por Acuerdo Colectivo, suscrita con el Sindicato de Trabajadores Técnicos y Profesionales de
de 19 de abril de 2016. Precisa que 587 trabajadores fueron beneficiados con la bonificación especial y que el cálculo se puede verificar en el archivo en formato Excel presentado.

Que menciona que la fórmula para determinar el cálculo de la bonificación especial no implica multiplicar el sueldo del trabajador al 2015 por 3 o 4 y en algunos casos dividirlo entre 2, como señala la Administración, pues el procedimiento aplicado es siempre multiplicar por 4 el sueldo básico, como dispuso el Acta de Otorgamiento de Bonificación por Acuerdo Colectivo, fórmula ajustada de manera que para el caso de los trabajadores que laboraron por un periodo inferior a 12 meses en el año 2015 se les haga el pago proporcional de la bonificación por el periodo de tiempo trabajado. Presenta la carta de aceptación de otorgamiento de bono especial, boletas de pago del periodo abril de 2015 y constancias de transferencias bancarias respecto a los trabajadores

y .

Que respecto a la «Bonificación por el día del trabajador y Pago por el día del trabajador», señala que el pago por el día del trabajador equivale a una remuneración diaria entregada a todos los trabajadores en planilla cuando el día del trabajador se celebra en un día que coincide con el día de descanso semanal, ello en el marco de lo establecido en el Decreto Legislativo N° 713 y el Decreto Supremo N° 012-92-TR.

Que en relación con la «Bonificación por el día del trabajador», indica que corresponde al pago realizado a finales de abril a favor de cada uno de los trabajadores sujetos a negociación colectiva, en razón de la celebración anual del día del trabajador, bonificación que equivale a dos remuneraciones diarias, obligación que originada en el Convenio Colectivo suscrito con el Sindicato . Advierte que la Administración no evalúa la información contenida en el Archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN
Anticipos y vacaciones y permi» originando un deficiente sustento del reparo. Agrega que presenta documentación que acredita el pago de la aludida bonificación, respecto a los trabajadores

Que respecto a la «Bonificación proporcional Ley 30334» aduce que corresponde al desembolso efectuado en razón de las liquidaciones de bienes y servicios del personal que cesó durante el año, ello en virtud de lo establecido por la Ley N° 30334, cuyo pago se calcula a partir de la aplicación de un porcentaje sobre la gratificación de navidad o fiestas patrias o trunca en caso de cese. Agrega que tal porcentaje varía de acuerdo con la afiliación del trabajador al seguro de salud (EPS o ESSALUD). Sostiene que acreditó su dicho con la presentación de las liquidaciones de beneficios sociales de los trabajadores y las constancias de pago asociadas. En esta instancia muestra dicha información respecto a los trabajadores

y .

Que sobre la «Remuneración variable diferida» otorgada a dos trabajadores, afirma que corresponde a uno de los componentes de la remuneración total, cuya finalidad es retribuir el rendimiento de los directivos consecuencia de los resultados previamente acordados al final de cada año fiscal. Precisa que el origen del desembolso acotado se encuentra en la Política Corporativa VID-Remuneración Variable proporcionada por aquella y el cálculo en los archivos Excel presentados. Adjunta boleta de pago y constancia de transferencia bancaria de de febrero 2016 y de de marzo de 2016.

Que indica que también se acotó por falta de acreditación fehaciente del pago los cargos en la Cuenta Comisiones y premios que corresponden a la «Bonificación por rendimiento» que constituye uno de los componentes de la remuneración total y tiene como objetivo remunerar el desempeño de todos los empleados y ejecutivos por el alcance de los resultados acordados al final de cada ejercicio fiscal. Agrega que dicha bonificación se sustenta en la política proporcionada mediante archivo «ANEXO_01 B.IMAGEN -Comisiones y premios», en el que se detalla la forma de cálculo de los 83 trabajadores beneficiados. Indica que presenta la boleta de pago y la constancia de transferencia bancaria respecto a los trabajadores y .

Que finalmente, en relación con los cargos acotados a las Cuentas Materiales p/eventos y conmem y Indemnización trabajadores, señala que dicho gasto corresponde a aquellos desembolsos asociados a gastos recreativos en favor del personal, gastos de capacitaciones y charlas, gastos por asesorías en materia laboral y otros. Añade que aceptó tales gastos, mediante la presentación de la declaración rectificatoria del 12 de agosto de 2022, la que fue desconocida por la Administración, aun cuando a la fecha de emisión de la resolución de determinación no había transcurrido el plazo para que la Administración la verificara, teniendo en cuenta que se trataba de una menor obligación, lo que implica la vulneración del procedimiento legal establecido, que conlleva la nulidad del valor. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10542-2-2016 y 00991-3-2018.

Que mediante escrito de alegatos reitera que los conceptos de bonificación especial, bono de cierre de pliego y bonificación por rendimiento se encuentran sustentados fehacientemente.

Que por su parte, la Administración señala que formuló reparos debido a que: (i) no sustentó de manera fehaciente los cargos en las Cuentas Anticipos y vacaciones y permisos y Comisiones y premios, (ii) superó el límite máximo de los gastos recreativos contabilizados en la Cuenta Materiales p/ eventos conmem, y (iii) no cumplió con el criterio de generalidad de los gastos registrados en la Cuenta Indemnización trabajadores.

Que del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) se aprecia que la Administración reparó la renta neta del ejercicio 2016 por S/20 200 173,01[5], por «gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes», sustentada, entre otros, en los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y el ítem 3 al Resultado del Requerimiento N° .

[5] Modificado en la instancia de reclamación a S/19 477 929,97, al haberse levantado en algunos extremos el reparo por Gastos y costos relacionados a cargas de personal no fehacientes (fojas 4570/vuelta y 4569).

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 3859/vuelta a 3861) la Administración señaló que en virtud de la información presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° a través del cual le solicitó el sustento de operaciones relacionadas con cargas de personal, estableció que aquella información no fue suficiente para acreditar su fehaciencia y, por ende, que hubiera cumplido con el principio de causalidad, además de los criterios de generalidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Que indica que para conocer la naturaleza de las operaciones que se detallan en el cuadro 1 siguiente, verificar que cumplan con los principios de causalidad, generalidad y razonabilidad y que se encuentren debidamente acreditadas con documentación probatoria fehaciente y se hayan devengado en el ejercicio 2016 solicitó: (i) presentar un escrito fundamentado vinculado a la acreditación de la causalidad y generalidad del gasto en la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, en el que se precisara si las operaciones acotadas formaron parte del costo de ventas; (ii) proporcionar, respecto a los cargos acotados, los comprobantes de pago y documentos complementarios, asientos contables, políticas contables, acuerdos, memorandos, lineamientos, boletas de pago y liquidación de beneficios sociales u otros documentos que acrediten su fehaciencia; (iii) proporcionar por cada cargo acotado un archivo en formato Excel donde se muestra cada beneficiario (empleado u otro), sus datos de identificación, cargo, área, fecha de ingreso y cese, concepto, fecha de puesta a disposición, medio de pago, importe y periodo del concepto; (iv) proporcionar los medios de pago; y (v) en el caso del concepto de indemnización de trabajadores, proporcionar el programa de incentivo, información relacionada a ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, el procedimiento por cese de labores y otra información relacionada.

Subcuenta contable	Concepto	Importe
	Anticipos y vacaciones y permisos	13 763 642,95
	Comisiones y premios	6 079 718,73
	Materiales p/eventos y conmemoraciones	448 274,61
	Indemnización trabajadores	4 744 557,70

Que en respuesta, mediante el punto 1 del escrito presentado el 28 de enero de 2022 (fojas 2621/vuelta a 2625/vuelta), la recurrente señaló que:

- La Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos corresponde a bonificaciones pactadas en los convenios sindicales, tales como el Bono del 1° de Mayo, el Bono por Cierre de Pliego, el Bono por el Día del Minero y otros conceptos extraordinarios (bonificaciones y/o gratificaciones).
- La Cuenta Comisiones y premios corresponde al gasto de la planilla por el concepto de bonificación por rendimiento de los colaboradores.
- La Cuenta Materiales p/eventos y conmemoraciones precisó que corresponde a los desembolsos asociados a gastos recreativos en favor del personal, gastos por capacitaciones y charlas, gastos por asesorías en materia laboral y otros.
- La Cuenta Indemnización trabajadores señaló que son pagos que se otorgan a los colaboradores dentro de una negociación por la salida de la empresa.
- Como sustento presentaba: planilla de pagos de empleados del año 2016, medios de pago de boletas de pago de los trabajadores, archivos Excel según formato SUNAT, archivos Excel con asientos contables, políticas de bonos otorgados y liquidaciones de beneficios sociales y medios de pago.

Que en el punto 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3823/vuelta a 3836/vuelta) la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos y de la documentación presentada por la recurrente, de cuya valoración concluyó, respecto a los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, que no se sustentó fehacientemente el cargo acotado, debido a que no se indicó la naturaleza de las operaciones, ni se explicó o precisó por cada uno de los conceptos que la integran su forma de cálculo, ni el detalle de las políticas aplicables. Además, indicó que el total solicitado a sustentar respecto a la señalada cuenta ascendía a S/13 763 642,95, sin embargo, el archivo presentado por la recurrente como sustento mostraba un resumen por trabajador y concepto que sumaba S/13 787 577,40. Agregó que lo expuesto por la recurrente no se podía verificar con las boletas de pago proporcionadas, pues existían conceptos como el de «varios» que no es un concepto válido para su análisis. Señaló además que las operaciones correspondían a operaciones no fehacientes, por lo que anulaban todo análisis respecto a la causalidad, razonabilidad, generalidad, entre otros.

Que respecto al cargo de la Cuenta Comisiones y premios, reiteró que no se indicó la naturaleza de las operaciones, habiéndose señalado de manera general que corresponden a la bonificación por rendimiento de sus colaboradores, sin precisar su base legal. Señaló que en los archivos presentados por la recurrente se muestran dos conceptos, uno por «bonificación por rendimiento» que no explica su naturaleza y otro con el concepto «varios» respecto del cual no existe referencia documental para que pueda ser evaluada. Indicó que las operaciones correspondían a operaciones no fehacientes, por lo que anulaban todo análisis respecto a la causalidad, razonabilidad, generalidad, entre otros, por lo que reparó dicho cargo al no haberse sustentado fehacientemente.

Que con relación a la Cuenta Materiales p/eventos y conmemoraciones, precisó que del escrito presentado por la recurrente se distinguen dos conceptos «gastos recreativos» por S/530 217,33 y «otros gastos diversos» por S/252 620,28. En el caso del primero señaló que, si bien en la declaración jurada del ejercicio 2016 la recurrente se adicionó S/334 563,00, aplicando el límite máximo de S/158 000,00 respecto del total de gastos recreativos por S/530 217,33, quedaba S/37 654,33 pendiente de aplicar. Agregó que dicho importe fue aceptado por la recurrente como reparo. Respecto al segundo concepto señaló que la información presentada confirma la fehaciencia de las operaciones y su validez a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que respecto a los cargos en la Cuenta Indemnización trabajadores indicó que, de acuerdo con lo señalado por la recurrente, corresponde al pago por el cese de funciones otorgado dentro de una negociación, que corresponde a «sumas graciosas» por S/4 425 400,70 y «otros gastos operacionales» por S/319 517,00. Explicó que de la información evaluada pudo verificar que del total de 82 ceses laborales en el ejercicio 2016 solo 39 habían recibido un pago por sumas graciosas y/u otros gastos de compensación, existiendo 43 trabajadores que no recibieron ningún pago, concluyó que la recurrente no mantuvo el mismo criterio con todos sus trabajadores, desconociendo el criterio de generalidad, así explicó el caso de los trabajadores y , a quienes pese a cumplir con las condiciones dispuestas en su política no se les otorgó el beneficio; por lo que reparó los cargos en la aludida cuenta.

Que del ítem 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal» por S/24 845 886,00, a fin que presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (fojas 3458 a 3464/vuelta), la recurrente indicó, respecto a los cargos en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, que se encuentra integrado por: (i) Bono de cierre de pliego, que corresponde al monto pagado al cierre de la negociación colectiva y firma de este. Presenta boletas de pago firmadas, constancia de depósito del adelanto del bono, cuadro resumen con la relación del personal al que se le otorgó dicho bono; (ii) Bonificación especial, monto otorgado por única vez, que se entrega a los trabajadores activos a la fecha en la que se firmó el convenio de otorgamiento del bono. Detalla los criterios con los que se otorgó el monto. Presenta boletas firmadas, constancias de depósito del adelanto del bono, convenio individual firmado por los trabajadores, cuadro de cálculo del bono especial; (iii) Pago de bonif por el día del trabajador – mayo, otorgado por celebrarse anualmente el «Día del trabajador» el 1 de mayo. Presenta convenio colectivo y detalle del cálculo y beneficiarios; (iv) Pago del día del trabajador, que se otorga cuando coincide con el día de descanso semanal. Presenta boletas de pago y constancias de pago; (v) Pago por el día del minero, otorgado anualmente el 5 de diciembre por el día del minero. Presenta convenio colectivo, boletas de pago, planillas mensuales, constancias de pago y detalle de cálculo y beneficiarios; (vi) Bonificación proporcional Ley 30334, generado por las liquidaciones del personal que cesó durante el año; y (vii) Bono jubilación, otorgado a los trabajadores que cesan por jubilación.

Que respecto a la Cuenta Comisiones y premios, señaló que corresponde a la bonificación por rendimiento 2016, que es uno de los componentes de la remuneración total, cuyo objetivo es remunerar el desempeño de los empleados por el alcance de los resultados preacordados.

Que acerca de la Cuenta Indemnización trabajadores indicó que el concepto de «suma graciosa» de S/4 425 400,70 corresponde al monto otorgado a título de liberalidad y que para la evaluación del criterio

de generalidad presentaba la planilla denominada «Anexo_03_04: Cuadro_análisis_Politica», que señala los criterios que se evalúan de acuerdo con su política. Asimismo, aceptó el reparo por S/319 157,00.

Que en el ítem 3 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 4132/vuelta a 4146), la Administración da cuenta de la información y argumentos expuestos por la recurrente y concluye que:

- Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos (S/13 763 642,95), si bien la recurrente hace referencia a diversos documentos aquellos fueron presentados fuera del plazo de vencimiento, por lo que no correspondía efectuar análisis sobre ellos, manteniendo el reparo formulado sustentado en los argumentos expuestos en el Resultado de Requerimiento N°.
- Cuenta Comisiones y premios (S/6 079 718,73), de la información presentada detectó diversas inconsistencias, como la cantidad de trabajadores declarados en el PDT 601 del periodo febrero 2017 versus el detalle de la planilla presentada por la recurrente en archivo Excel; el total acotado y el detallado por la recurrente en archivo Excel. Agregó que la recurrente a pesar de presentar diversos archivos no ha sido explícita en señalar la naturaleza de cada uno, no los ha conciliado con las boletas, ni ha indicado el tratamiento tributario otorgado. Estando a ello mantuvo el reparo formulado debido a que no sustentó de manera fehaciente el reparo.
- Cuenta Materiales p/eventos y conmemoraciones (S/37 654,33), señaló que la recurrente no se pronunció al respecto en su escrito de respuesta, por lo que mantuvo el reparo acotado con base en los argumentos expuestos en el Resultado de Requerimiento N°.
- Cuenta Indemnización trabajadores (S/4 744 557,00), indicó que de la información presentada se sustentó el importe de S/4 425 400,70 por el concepto de «sumas graciosas»; no obstante, respecto a la suma de S/319 517,00 por el concepto de «otros gastos operacionales» señaló que si bien se verificó la realización de estos, no se verificó el cumplimiento del principio de generalidad. Agregó que pese a que la recurrente indica aceptar el reparo no ha realizado ninguna rectificatoria.

Que como se ha indicado precedentemente, la resolución apelada (fojas 4573/vuelta a 4574), dejó sin efecto los reparos por «Pago por el Día del Minero» y «Bono Jubilación», por S/159 751,27,00 y S/23 400,00, respectivamente, correspondientes a los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, así como el concepto de «Indemnización – suma graciosa» por S/539 091,77, el que según indica habría sido acotado en la Cuenta Comisiones y premios.

Que con relación al concepto de «Bono por cierre de pliego» que integra los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, en la citada resolución se indicó que la recurrente no presentó documentación que evidencie el supuesto acuerdo para efectuar el pago del bono durante los años 2016, 2017 y 2018, ni el acuerdo de pagar un adelanto del bono por S/4 988,00. Además, se señaló que de la revisión de los conceptos contenidos en las boletas de pago «Adelanto Rem» y «Bono por cierre de pliego» no existía vinculación entre tales conceptos, por lo que no resultaban suficiente a efectos de acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que respecto al concepto de «Bonificación especial», se señala que la información contenida en el archivo Excel denominado «Anexo_03_02_Bono_Especial_2016», que detalla a los trabajadores beneficiados con el bono, no coincide con el importe total acotado. Además, indicó que el procedimiento aplicado no corresponde al establecido en el acta de otorgamiento de la bonificación, ya que no se presentó documentación que evidencie un acuerdo en el que se consideren las variables mencionadas por la recurrente para su cálculo. También observó que algunas boletas de pago incluyen el concepto de «Bonificación especial» respecto a trabajadores que no figuran en el mencionado archivo, como es el caso de Alegre Jaimes Isaías Vidal, por ello concluyó que no se podía establecer que el concepto detallado en las boletas estuviese sustentado en el acuerdo colectivo. Además, precisó que los importes señalados en las constancias de transferencias bancarias no coincidían con los cálculos presentados en el archivo Excel.

Que en cuanto al concepto de «Bonificación por el día del trabajador» y «Pago por el día del trabajador que coincide con el día de descanso semanal» señaló que el total descrito en el archivo «Anexo_03_02_cuadro_calcilo_bonif_1ro_mayo» no coincide con el acotado. Resaltó que los importes consignados en las boletas de pago de mayo 2016 con el concepto «Bonificación 1ro de Mayo» no coinciden con la información detallada en el archivo mencionado, ni se ajustan a lo establecido en el convenio colectivo, como es el caso de los trabajadores y

Indicó que existen casos en los que las boletas de pago incluyen el concepto de «1ro de Mayo – Domingo DS 012-92 TR»; sin embargo, en las constancias de depósito bancario no se incluye el pago por tal concepto y no existe documentación que acredite los desembolsos acotados.

Que respecto a la «Bonificación proporcional Ley 30334» advirtió que el importe acotado no corresponde al señalado en el archivo Excel denominado «Asientos contables, anticipos y vacaciones 2016». Además, resaltó que dicho archivo no muestra la forma de cálculo de cada trabajador para llegar al importe señalado en el aludido archivo. Añadió que las constancias de depósito muestran únicamente el pago final de la liquidación, lo que no permite verificar que el concepto observado se sustente en la Ley N° 30334.

Que en relación con la «Remuneración variable diferida» la Administración concluyó que no se ha sustentado la fehaciencia del gasto observado, pues en el archivo «Anexo 03 03 cuadro calculo RV 2016», que contiene la determinación del monto por pagar por concepto de RV 2016, no se identifican a los trabajadores beneficiados ni se permite verificar el cumplimiento de la política para su aplicación; además, se advirtió que los importes determinados tampoco corresponden a los establecidos en los archivos «ANEXO 03 02 CalculoRVD2013 2014 » y «Anexo 03 02 CalculoRVD2015 », más aún cuando dichos archivos muestran cálculos de la remuneración variable considerando información de los ejercicios 2013 y 2014. Respecto a las boletas de pago presentadas, indicó que si bien contienen los importes calculados en los señalados archivos, estos consideran información de los ejercicios 2013 y 2014, contrario a lo señalado en la política para su aplicación. Añadió que en el caso de la constancia de depósito bancario a favor de Renato Possacini, estas corresponden al concepto de adelanto por S/27 922.28, por lo que no se acredita el pago por el concepto acotado.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que tal como se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho de que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que la carga de la prueba para acreditar la efectiva realización de las operaciones es de los contribuyentes, correspondiéndole a la Administración efectuar la verificación respectiva fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por aquéllos, por lo que es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho al crédito fiscal corresponden a operaciones reales.

Que conforme al Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314), el monto del reparo por Gastos y Costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes ascendió a S/20 200 173.00, importe compuesto por las siguientes cuentas y montos (foja 4132):

Subcuenta contable	Concepto	Importe
	A. Anticipos y vacaciones y permisos	**13 763 642,95**
	B. Comisiones y premios	6 079 718,73
	C. Materiales p/eventos y conmemoraciones	37 654,33
	D. Indemnización trabajadores	319 157,00
Importe total		**20 200 173,01**

A. Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos

Que el reparo de la cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por S/13 763 642,95, se encuentra integrado por los conceptos que se indican a continuación, según el archivo en formato Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi»[10] (foja 4189):

Concepto	Importe S/
Bonificación proporcional ley 30334	28 565,16
Remuneración variable diferida	637 231,24
Bonificación 1ero de mayo	107 764,75
Bonificación 1ero de mayo2	4 326,03
1° mayo-domingo-ds012-92tr	118 610,91
Bonificación extraordinaria reg	4 121,73
Bonificación cierre pliego	2 789 800,00
Bonificación especial	9 850 915,04
Bonificación extraordinaria	84 472,62
Gratificación extraord	58 765,31
Gratificación extraord2	-5 910,03
Bonificación día del minero	**159 751,27**
Bono jubilación	**23 400,00**
Otros[11]	-98 171,12
Total	**13 763 642,95**

Que en la instancia de reclamación la Administración levantó los reparos por «Pago por el Dia del Minero» por S/159 751,27 y «Bono Jubilación» por S/23 400,00 (fojas 4573/vuelta a 4574), por lo que el nuevo monto de reparo a la cuenta Anticipos y vacaciones y permisos se redujo a S/13 580 491,68.

Que corresponde evaluar los reparos formulados respecto a las siguientes cuentas y conceptos:

Concepto	Importe S/
Bonificación proporcional ley 30334	28 565,16
Remuneración variable diferida	637 231,24
Bonificación 1ero de mayo	107 764,75
Bonificación 1ero de mayo2	4 326,03
1° mayo-domingo-ds012-92tr	118 610,91
Bonificación extraordinaria reg	4 121,73
Bonificación cierre pliego	2 789 800,00
Bonificación especial	9 850 915,04
Bonificación extraordinaria	84 472,62
Gratificación extraord	58 765,31
Gratificación extraord2	-5 910,03
Otros[12]	-98 171,12
Total	**13 580 491,68**

Que al respecto cabe considerar que la recurrente formuló argumentos, tanto en su escrito de reclamos como de apelación, únicamente respecto de los conceptos de bono cierre de pliego (S/2 789 800,00), bonificación especial (S/9 850 915,04), bonificación por el día del trabajador (S/112 091,00), pago por el

[10] Contenido en medio magnético (USB) (foja 4189) en: «09_Req_ »
[11] Conformado por: Gtos Reales PPlanta Mar16, PLANTA INDIO MAR16, GTOS REALES PPLANTA AB16, Parada Planta Indio Ab16, Reclasif.1CQ016_05.16, Reclasif.3CQ017_05.16, Gtos Reales PPlanta Jun16, RECLASIF. CECOS, PLANTA DE INDIO 11.16, Parada de Planta 12-16, Reclasificacion 1CQ016.
[12] Ver nota anterior.

día del trabajador (S/118 610,91), bonificación proporcional Ley N° 30334 (S/28 565,16) y remuneración variable diferida (S/637 231,24), los que se procederán a analizar; no obstante, respecto de los conceptos de bonificación extraordinaria reg (S/4 121,73), bonificación extraordinaria (S/84 472,62), gratificación extraord (S/58 765,31), gratificación extraord2 (-S/5 910,03) y otros (-S/98 171,12) al no haber presentado argumento alguno tendiente a cuestionar la acotación formulada, no serán objeto de pronunciamiento correspondiendo confirmar la apelada respecto a tales extremos.

i. Bono cierre de pliego por S/2 789 800.00

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos la siguiente documentación[13]:

- Convenio colectivo periodo 2016-2018 de 20 de mayo de 2016 suscrito entre la recurrente y en el que se pactó, según la cláusula 12, el otorgamiento de una bonificación por cierre de pliego de S/5 800,00, la que sería entregada por única vez (fojas 2532/vuelta a 2535).
- Archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_Cuadro_Benef_Cierre_Pliego», en el que se listan a 481 a trabajadores a los que se les habría otorgado los conceptos de Bonificación por Cierre de Pliego, por S/5 800,00, y Adelanto de Remuneración, por S/4 988,00, siendo que en el caso de 16 trabajadores[14] el importe de adelanto fue entre S/1 995,20 y S/4 239,80. El total del bono asciende a S/2 789 800.00 y el del adelanto a S/2 369 150,36.
- Boletas de pago de los trabajadores de mayo de 2016, en las que se verifica como ingresos del rubro Remuneraciones el concepto de «Bonif cierre de pliego» y en el rubro Descuentos el concepto de «Adelanto Rem», consignando el neto a pagar, entre otros, por el referido concepto.
- Constancia de transferencia bancaria del de 24 de mayo de 2016, en la que se detalla el número de registros (481 trabajadores) y hace referencia al concepto de «Adelanto de remuneración 2» por un total de S/2 369 150,36.
- Constancia de transferencia bancaria del de 30 de mayo de 2016 (fojas 4637 a 4644), en la que se hace referencia al concepto «Sueldo» por un monto total de S/1 941 711,20, que corresponde al detalle de la planilla, cuyos beneficiarios y montos individuales se listan y corresponden a los importes del neto a pagar de las boletas de pago del mes de mayo de 2016.
- Asiento contable en el que se reconoce el adelanto de remuneración, bajo la glosa: «Adelanto bolsa cierre pliego 2016», por S/2 369 150,36.

Que de acuerdo con lo descrito se tiene que en el marco de lo establecido en el Convenio colectivo suscrito con el 20 de mayo de 2016, la recurrente se obligó por única vez a otorgar una bonificación por cierre de pliego por S/5 800,00 a favor de sus trabajadores, sin establecerse la forma en que se efectuaría el pago en cuestión, habiéndose verificado de la documentación reseñada que este fue efectivamente efectuado a favor de 481 trabajadores, conforme se evidencia de las boletas de pago y la constancia de transferencia presentada.

Que si bien, como advierte la Administración en la resolución apelada, no se cuenta con documentación que sustente el acuerdo o las disposiciones relacionadas a la forma de pago del bono, esto es, si se efectuaría íntegramente o con adelantos, ello no es óbice para que el pago se efectuara en partes, como ha ocurrido en el presente caso, en el que se constata de la información obrante en autos que los desembolsos efectuados el 24 de mayo de 2016 a favor de 481 trabajadores bajo el concepto de «Adelanto de remuneración 2», según la constancia emitida por el , supuso el pago de parte de la bonificación por cierre de pliego y que el saldo fue cancelado al 30 de mayo de 2016 como parte del neto a pagar en la planilla de haberes del mes de mayo, ello conforme al detalle descrito en el archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_Cuadro_Benef_Cierre_Pliego» y las Constancias de transferencia bancaria del de 24 y 30 de mayo de 2016, información que se condice con el contenido de las boletas de pago correspondientes al periodo mayo 2016, en las que dicho adelanto es considerado en el rubro descuentos como «Adelanto Rem».

[13] Contenida en medio magnético (USB) (foja 4189) en las rutas: «03_Req_ _2016 \Punto 01\1.1 Organigrama_Manual_Convenio» y «16_Req_ _01.18am».

[14]

Que estando al análisis antes descrito se cuenta con evidencia que acredita la fehaciencia de los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por el concepto de «Bono cierre de pliego», al haberse acreditado que dicha obligación se originó en el contexto de una negociación colectiva y que fue efectivamente pagada a favor de los trabajadores, por lo que corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

ii. Bonificación Especial por S/9 850 915.00

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos la siguiente documentación[15]:

- Acta de otorgamiento de Bonificación por Acuerdo Colectivo de 19 de abril de 2016, suscrito entre la recurrente y los representantes del Sindicato de Trabajadores, Técnico y Profesionales de en el que la recurrente indica que con el objetivo de reforzar el compromiso de los trabajadores en asegurar y velar por el desarrollo normal de sus labores se comprometió a otorgar una bonificación especial al personal activo a la fecha de la suscripción del acuerdo y que hubiera ingresado a la planilla de la empresa hasta diciembre de 2015. Se precisa que la bonificación ascendería a 4 remuneraciones básicas por trabajador, tomando como referencia las remuneraciones actualizadas a diciembre de 2015 y se haría efectiva el 20 de abril de 2016.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi» en el que se detalla la composición de los conceptos que integran la Cuenta Anticipos y vacaciones y permi, entre ellos se tiene el concepto de bonificación especial por S/9 850 915.04.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_Bono_Especial_2016» en el que se listan a 663 trabajadores a los que se le habría otorgado el bono especial, además se explica la forma de cálculo del referido bono, precisándose la fecha de ingreso, el sindicato al que pertenece[16], el sueldo básico a diciembre de 2015, el número de meses de servicio en el año 2015 y el número de sueldos asignados, este último puede ser 1, 2, 3 o 4 sueldos.
- Boletas de pago de los trabajadores correspondientes a los meses de abril y mayo de 2016 en las que se verifica como ingresos del rubro Remuneraciones el concepto de «Bonificación Especial».
- Cartas de aceptación de otorgamiento de bono especial suscrito por los trabajadores de 19 de abril de 2016.
- Constancias de transferencia bancaria del de 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13, 16, 19 y 26 de mayo de 2016.

Que ahora bien, conforme a lo descrito se tiene que en virtud del Acta de Otorgamiento de Bonificación por Acuerdo Colectivo del 19 de abril de 2016, la recurrente se obligó a otorgar un bono a favor de los trabajadores que ascendería a 4 remuneraciones básicas por trabajador, basadas en la remuneración de diciembre de 2015. En los escritos de reclamos y apelación (fojas 4435, 4435/vuelta y 4769/vuelta a 4777), la recurrente explica que para otorgar el bono se tomaron en cuenta diversas variables, como los meses trabajados en el año 2015, la condición salarial o «GS» al que pertenece el trabajador (evaluando la labor de supervisor, coordinador o jefatura en el caso de GS 30 o GS 31), y el sueldo a diciembre de 2015.

Que de la revisión del Archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_Bono_Especial _2016» se aprecia la forma de determinación del importe asignado como bono, considerando las variables señaladas por la recurrente. Esta información concuerda con las boletas de pago, donde figura dicha erogación bajo el concepto de «Bonificación Especial». Además, se cuenta con las constancias de transferencias bancarias, en las que se verifica el pago efectuado a los trabajadores, quienes también suscribieron cartas de aceptación por el otorgamiento del bono.

Que respecto a la observación de la Administración con relación a que no existe coincidencia entre el importe acotado y el detallado en el archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_Bono_Especial _2016» y que el procedimiento aplicado no se condice con el establecido en el acuerdo colectivo, corresponde indicar, con relación a esto último, que el cálculo en el archivo mencionado permite verificar el procedimiento aplicado por la recurrente, pues se consideraron factores como el grado salarial «GS»: por ejemplo, para

[15] Contenida en medio magnético (USB) (foja 4189) en las rutas: «16_Req_ _01.18am» y «09_Req_ ».
[16] Ya sea y no afiliado.

los grados salariales GS 35 a GS 40 (gerentes o ingenieros consultores, cargos de confianza o dirección) se otorgó un bono de 1 sueldo; para los grados salariales GS 32 a GS 34 (supervisores, coordinadores, ingenieros especialistas, jefes, entre otros) se otorgó un bono de 2 sueldos; para los grados salariales GS 30 y GS 31 (analistas III, ingenieros III y IV, comprador III, entre otros) se otorgó un bono de 3 sueldos y para los demás trabajadores de los grados salariales G24 a G31, un bono de 4 sueldos, ello sobre la base del sueldo de diciembre de 2015 y proporcional al tiempo laborado en el año 2015, para aquellos que iniciaron labores en dicho año. Asimismo, en cuanto al importe acotado (S/9 850 915,00) es de indicar que los importes consignados en el archivo Excel «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permi» correspondientes al concepto «Bonificación Especial» otorgados a cada trabajador coinciden con los consignados bajo el mismo concepto en las boletas de pago presentadas, los que, a su vez, corresponden a los importes abonados mediante las constancias de transferencias bancarias del antes indicadas, en las que se ha verificado que los montos abonados a los trabajadores beneficiarios de la bonificación especial neta de la retención del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a la inclusión del concepto de «Bonificación Especial» en la boleta del trabajador , quien no figura en el archivo Excel, se verificó que dicho trabajador sí figura en los archivos «ANEXO_01 B.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi» y «ANEXO_03_02_Bono_Especial_2016» como beneficiario del bono, información que concuerda con la boleta de pago del trabajador mencionado. Asimismo, respecto a la diferencia entre los importes en las constancias de transferencias bancarias y los cálculos del archivo Excel, se verifica que dicha diferencia se debe a la retención aplicable a tal beneficio.

Que estando al análisis expuesto se concluye que la documentación descrita acredita la fehaciencia de los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por el concepto de «Bonificación especial», pues se ha acreditado que dicha obligación se originó en el contexto de un acuerdo colectivo y que fue efectivamente pagada a favor de los trabajadores, por lo que corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

iii. <u>Bonificación por el día del trabajador por S/107 764,75 y S/4 326,03 y pago por día del trabajador S/118 610,91</u>

Que de forma previa al análisis del presente ítem, corresponde precisar que los importes que conforman la Bonificación por el día del trabajador y el pago por día del trabajador, según se detalla en el archivo en formato Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permi» presentado por la recurrente (foja 4189) y que a su vez es recogido en el cuadro del Resultado del Requerimiento N° (foja 4142), son S/107 764,75 y S/4 326,03 (S/112 091,00) y S/118 610,91, respectivamente, cuyo importe total asciende a S/230 701,69; advirtiéndose que en la resolución apelada la Administración, erróneamente, considera que la Bonificación por el día del trabajador asciende a S/342 792,47, importe que duplica tanto la precitada bonificación, como el pago por el día del trabajador: S/107 764,75 + S/4 326,03 + S/118 610,91 + S/107 764,75 + S/4 326,03 = S/342 792,47.

Que cabe mencionar que, si se considera el monto total asumido por la apelada por el ítem Bonificación por el día del trabajador, esto es, S/342 792,47, el importe total del reparo a la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos excedería el importe reparado en fiscalización, ascendente a S/13 763 642,95.

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos la siguiente documentación[17]:

- Convenio colectivo periodo 2016-2018 de 20 de mayo de 2016 suscrito entre la recurrente y , en el que se pactó, según las cláusulas 3.4 y 3.5, el otorgamiento de una bonificación por el 1 de mayo de dos remuneraciones básicas diarias y una bonificación de dos remuneraciones básicas diarias por laborar el día feriado programado.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permi», en este archivo se detalla la composición de los conceptos que integran la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, entre ellos, los conceptos «1° de mayo-Domingo-DS012-92TR» por S/118

[17] Contenida en medio magnético (USB) (foja 4189) en las rutas: «16_Req_ 01.18am» y «09_Req_ ».

610,91 y «Bonif 1ro de mayo» y «Bonif 1ro de mayo2» por S/107 764,75 y S/4 326,03, respectivamente.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_03_02_cuadro_calcilo_bonif_1ro_mayo», en el que se identifican dos hojas denominadas «Bonif 1ro mayo» y «Reint 1ro mayo», en las que se listan a los trabajadores, el sueldo básico, la remuneración diaria y el importe que correspondería a la bonificación por el 1 de mayo, así como el reintegro correspondiente dada la variación del sueldo entre abril y mayo de 2016.
- Boletas de pago de los trabajadores correspondientes a mayo de 2016 en las que se verifica como ingreso de la remuneración los conceptos «Bonif 1ro mayo» y «1°mayo-domingo-DS012-92TR».
- Constancias de transferencia bancaria del de 30 de mayo de 2016.

Que de la información descrita se verifica que la recurrente efectuó erogaciones a favor de los trabajadores correspondientes a bonificaciones por el Día del Trabajador, sustentadas en el Convenio Colectivo suscrito el 20 de mayo de 2016. Dichas erogaciones están detalladas en el archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permisos», información que se correlaciona con los conceptos detallados como ingresos en las boletas de pago correspondientes al mes de mayo de 2016, las cuales a su vez cuentan con las constancias de transferencia bancaria que acreditan la realización del pago a favor de los trabajadores.

Que respecto a la no coincidencia de la información detallada en el archivo Excel presentado por la recurrente y el total acotado, cabe señalar que del archivo «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permisos» se verifica que los cargos por los conceptos «Bonif 1ro de mayo», «Bonif 1ro de mayo2», entre otros, totalizan S/107 764,75 y S/4 326,03, respectivamente, información que se condice con la presentada en el archivo «ANEXO_03_02_cuadro_calcilo_bonif_1ro_mayo» respecto al concepto de «Bonif 1ro de mayo» por S/107 764,75 y S/4 326,03. Aunado a ello, es importante reiterar que los conceptos e importes descritos en el archivo «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permisos» corresponden a aquellos considerados en las boletas de pago presentadas por la recurrente.

Que respecto a la inconsistencia observada en el caso de los trabajadores y se verifica que los importes considerados bajo los conceptos de «BONIF 1RO DE MAYO» y «1°MAYO-DOMINGO-DS012-92TR» en las boletas de pago de dichos trabajadores corresponden a los detallados en el archivo «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permisos», los que a su vez se condicen con los importes abonados a los trabajadores, según las constancias de transferencia bancaria presentadas.

Que estando al análisis expuesto se concluye que la documentación descrita acredita la fehaciencia de los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por «Bonificación por el Día del Trabajador» y «Pago por Día del Trabajador», pues se ha acreditado que tales obligaciones se originaron en el contexto de un acuerdo colectivo y fueron efectivamente pagada a favor de los trabajadores, conforme consta en las boletas de pago y las constancias de transferencia bancaria presentadas, por lo que corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

iv. Bonificación proporcional Ley 30334 por S/28 565,16

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos la siguiente documentación[18]:
- Archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permi» en el cual se detalla la composición de los conceptos que integran la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, incluyendo el concepto «Bonif Proporc Ley 30334» por S/28 565,16.
- Liquidaciones de beneficios sociales de los trabajadores cesados en el ejercicio 2016, apreciándose en la descripción de ingresos el concepto de «Bonif Proporc Ley 30334».
- Constancias de transferencia bancaria del y las copias de cheques emitidos del y correspondientes al pago de las liquidaciones de beneficios sociales de los trabajadores.

Que de la documentación descrita se puede verificar que la recurrente efectuó erogaciones a favor de los

[18] Contenida en los medios magnéticos (USB y CD) (fojas 4189 y 4530) en las rutas: «09_Req_ » y « ».

trabajadores cesados en el ejercicio 2016 por concepto de bonificación proporcional Ley N° 30334, como se constata en las liquidaciones de beneficios sociales presentadas, que incluyen dentro de los ingresos el concepto de «Bonif Proporc Ley 30334». Además, cabe considerar que dichas liquidaciones fueron efectivamente pagadas a los trabajadores, como se verifica en las constancias de transferencia bancaria y las copias de los cheques presentados.

Que respecto a lo señalado por la Administración en cuanto a que el importe total acotado no corresponde al señalado en el archivo Excel denominado «Asientos contables, anticipos y vacaciones 2016», es de indicar que la información contenida en el archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permisos», presentado en atención al Requerimiento N° , detalla por trabajador el importe asignado bajo el concepto de «Bonif Proporc Ley 30334», importe que coincide con el consignado en las liquidaciones de beneficios sociales presentadas.

Que asimismo, con relación a que la información presentada por la recurrente no muestra la forma de cálculo de cada trabajador para llegar al importe señalado en el archivo, se verifica de las liquidaciones de beneficios sociales que el importe correspondiente a dicha bonificación fue calculado respecto a las gratificaciones otorgadas a los trabajadores, aplicando para tal efecto el porcentaje de 6,75% o 9% dependiendo de la afiliación del trabajador a la EPS o a ESSALUD, lo que se condice con la explicación planteada por la recurrente y se verifica de las liquidaciones presentadas por la recurrente.

Que finalmente respecto a que las constancias de depósito muestran únicamente el pago final de la liquidación, lo que no permite verificar que el concepto observado se sustente en la Ley N° 30334, es de señalar que el documento que acredita el origen o naturaleza del cargo acotado se sustenta en la liquidación de beneficios sociales, siendo las constancias de transferencia bancaria y las copias de los cheques documentos orientados a sustentar el pago efectivo final de la liquidación.

Que en consecuencia, de la documentación y el análisis descrito, se concluye que se cuenta con evidencia suficiente que acredita la veracidad de los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por los conceptos de «Bonificación proporcional Ley 30334», por tanto, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

v. Remuneración variable diferida por S/637 231.00

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos la siguiente documentación[19]:

- Archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN -Anticipos y vacaciones y permi», en el cual se detalla la composición de los conceptos que integran la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, incluyendo el concepto «Rem Variable diferida» por S/637 231.24.
- Archivo PDF denominado «ANEXO_03_02_Remuneracion_variable_Diferida», en el que se explica que el objetivo de la remuneración variable es compensar el desempeño de los empleados por el alcance de los resultados preacordados.
- Archivo PDF denominado «ANEXO 03 03 PG VM DHO 009 Remuneracion Variable» o Modelo de Padrao General, documento que corresponde a una norma de gestión cuyo objetivo, entre otros, es recompensar a las personas por los resultados obtenidos. Detalla que la Remuneración Variable es uno de los componentes de la remuneración total, que tiene como objetivo remunerar el rendimiento de los empleados por la consecución de unos resultados previamente acordados al final de cada ejercicio. Indica que el proceso que abarca a todos los empleados establecidos en Brasil que ocupan un GS 29 y superiores, y para los trabajadores de Cajamarquilla aquellos que tengan un GS 32 y superiores.
  Dicho lineamiento explica que el valor de la remuneración variable se expresará en número de salarios mensuales y el pago se basará en el salario del mes de diciembre del ciclo evaluado, para tal aplicación detalla una escala de rendimiento que va de 100 a 500 puntos, siendo los niveles de logro de cada objetivo las siguientes directrices: a) Nivel 100 (Rendimiento mínimo), b) Nivel 300 (Rendimiento dentro de lo esperado) y c) Nivel 500 (superación). Respecto al pago se indica que se abonará en febrero de cada año siguiente al año de referencia.

[19] Contenida en los medios magnéticos (USB y CD) (fojas 4189 y 4530) en las rutas: «09_Req: » y « », «16_ ».

- Archivos Excel denominados «ANEXO 03 02 Calculo » y «ANEXO 03 02 Calculo », en los que se detalla la forma de cálculo del importe otorgado a favor de los trabajadores y .
- Archivos Excel denominados «ANEXO 03 03 Cuadro calculo RV 2016» y «ANEXO_03_03_Cuadro_calculo_RV_VM_2016», en los que se listan a los trabajadores, sus cargos, el salario. puntuación y valor final asignado a cada uno de los trabajadores.
- Boletas de pago de los trabajadores y , en las que se verifica como ingresos del rubro Remuneraciones el concepto de «Rem Variable Diferida» por S/598 568,31 y S/38 662,93, respectivamente.
- Constancias de transferencia bancaria del

Que del archivo denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi» se identifica a los trabajadores (Gerente General) y (Gerente de Administración y Finanzas) como beneficiarios del concepto «Rem Variable Diferida» por S/598 568,31 y S/38 662,93, respectivamente. Asimismo, en los archivos denominados «ANEXO 03 02 Calculo » y «ANEXO 03 02 Calculo » se desarrolla el cálculo de los importes otorgados a dichos trabajadores, los cuales se aprecia que fueron considerados como ingresos en las boletas de pago presentadas correspondientes a febrero y marzo 2016. Importes que fueron pagados, como se verifica de las constancias de transferencia presentadas.

Que respecto a lo señalado por la Administración en cuanto a que no se ha sustentado la fehaciencia del gasto observado, debido a que en el archivo «Anexo 03 03 cuadro calculo RV 2016», que contiene la determinación del monto por pagar por concepto de RV 2016, no se identifican a los trabajadores beneficiados ni se permite verificar el cumplimiento de la política para su aplicación, es de señalar que del archivo Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi», en el que se identifican los conceptos que integraron los cargos en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, materia de acotación, se identifican a los trabajadores beneficiados con el concepto de remuneración variable diferida, estos son con un monto de S/598 568,31, y , con un monto de S/38 662,93. En cuanto al cumplimiento de la política para el otorgamiento del beneficio, se tiene los archivos «ANEXO 03 02 Calculo » y «ANEXO 03 02 Calculo » en los que se explica el cálculo y determinación de la remuneración variable diferida que fue otorgada a dichos trabajadores.

Que en esta línea, tampoco resulta amparable lo advertido por la Administración respecto a que los importes determinados no corresponden a los establecidos en los archivos «ANEXO 03 02 Calculo » y «ANEXO 03 02 Calculo », pues, como se ha verificado, los montos asignados a los trabajadores considerados en dichos archivos fueron recogidos en las boletas de pago de los trabajadores y pagados conforme se verifica de las constancias de transferencia bancaria.

Que en cuanto a que los archivos «ANEXO 03 02 Calculo » y «ANEXO 03 02 Calculo » muestran cálculos de la remuneración variable considerando información de los ejercicios 2013 y 2014, contrariamente a lo señalado en la política para su aplicación, cabe indicar que la fehaciencia del gasto observado (aspecto reparado por la Administración) ha sido, en opinión de este colegiado, debidamente acreditada con la documentación de la que se ha dado cuenta precedentemente, habiéndose comprobado en la presente instancia tanto el cálculo de las remuneraciones variables diferidas, como su pago a los trabajadores y (S/598 568,31 y S/38 662,93), debiéndose indicar que si la Administración pretendía cuestionar los montos pagados le correspondía la carga de demostrar que tales importes no eran los que correspondían para el 2016, lo que no ha hecho, limitándose a señalar que el cálculo toma en cuenta información de los ejercicios 2013 y 2014.

Que respecto a que la constancia de depósito bancario a favor de corresponde al concepto de «adelantos» por S/27 922,28, y por lo tanto no se acredita el pago por el concepto acotado, es importante señalar que si bien existe un pago por S/27 922,28 a favor del mencionado trabajador según la constancia de transferencia bancaria del 4 de marzo de 2016 bajo el concepto de «adelantos», dicho importe es considerado en la boleta de pago como descuento por adelanto de remuneración. Además, se cuenta con una segunda constancia de transferencia del 30 de marzo de 2016 en la que se paga la

diferencia o saldo contenido en la boleta, la cual considera como ingresos el concepto de «Remuneración Variable Diferida».

Que en consecuencia, de la documentación y el análisis descrito, se concluye que se cuenta con evidencia suficiente que acredita la veracidad de los cargos acotados en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por los conceptos de «Remuneración variable diferida», por tanto, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

B. Cuenta Comisiones y premios

Que la Administración observó los cargos en la Cuenta Comisiones y Premios por un total de S/6 079 718,73, debido a la falta de acreditación fehaciente de estos cargos.

Que en la instancia de reclamación la recurrente argumentó, con relación al reparo a los cargos en la Cuenta Comisiones y premios (S/6 079 718,73), que estaban conformados por: (i) la bonificación por rendimiento por S/1 335 161,03 y (ii) la indemnización de trabajadores por S/4 744 557,70, esta última integrada a su vez por los conceptos de «sumas graciosas» por S/4 425 400,70 y «otros – aceptamos reparo» por S/319 517,00.

Que sobre el particular, cabe señalar que en el ítem 3 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 4132/vuelta a 4146) la Administración concluyó respecto a los cargos en la Cuenta Comisiones y premios, que de la información presentada por la recurrente detectó diversas inconsistencias, como la cantidad de trabajadores declarados en el PDT 601 del periodo febrero 2017 versus el detalle de la planilla presentada en archivo Excel y el total acotado y el detallado por la recurrente en archivo Excel, precisando que aquella no explicó la naturaleza de cada uno de los importes, no los concililó con las boletas, ni acreditó el tratamiento tributario otorgado, por lo que mantuvo el reparo por S/6 079 718,73.

Que con relación a los cargos en la Cuenta Indemnización trabajadores, la Administración mediante el Requerimiento N° (fojas 3859/vuelta a 3861) solicitó a la recurrente sustentar el importe de S/4 744 557,00, relacionado con cargas de personal; siendo que en el resultado del referido requerimiento la Administración observó el mencionado importe al considerar que aquella no cumplió con sustentar el principio de generalidad respecto de este (foja 3827).

Que dicha observación fue comunicada a la recurrente mediante el Requerimiento N° como parte del reparo a los gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes, siendo que atendiendo a la respuesta y documentación presentada por la recurrente en respuesta (fojas 4132 y 4133), concluyó que del total del importe observado aquella sustentó S/4 425 400,70 por concepto de «sumas graciosas», más no la suma de S/319 517,00, por concepto de «otros gastos operacionales», indicando que si bien verificó la realización de dicho gasto, este no cumplía con el principio de generalidad, manteniendo el reparo únicamente por dicho importe.

Que en efecto, en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (foja 4314), se constata que la Administración consideró S/20 200 173,00 como reparos según fiscalización por cargas de personal no fehacientes, el que comprende las cuentas e importes siguientes, según la resolución apelada (foja 4577/vuelta):

Subcuenta contable	Concepto	Importe observado	Importe sustentado	Importe reparado	Observación
	Anticipos y vacaciones y permi.	13 763 642,95	0,00	13 763 642,95	No se ha sustentado de manera fehaciente
	Comisión y premios	6 079 718,73	0,00	6 079 718,73	No se ha sustentado de manera fehaciente
	Materiales p/eventos y conmem.	37 654,33	0,00	37 654,33	Límite de gastos recreativos
	Indemnización trabajadores	4 744 557,70	4 425 400,70	319 157,00	Incumplimiento del criterio de generalidad
	Importe total	24 625 573,71[20]	4 425 400,70[21]	20 200 173,01	

Que en consecuencia, se concluye que el importe de S/4 425 400,70 por el concepto de «sumas graciosas»,

[20] Cabe indicar que por error la Administración totalizó el citado importe en S/24 845 886,39.
[21] Cabe indicar que por error la Administración totalizó el citado importe en S/4 645 713,38.

vinculado a los cargos en la Cuenta Indemnización trabajadores, no formó parte de los reparos de la Administración en el presente caso.

Que sin embargo, la Administración en la instancia de reclamación se pronunció respecto del importe de S/4 425 400,70 por concepto de «sumas graciosas», levantándolo parcialmente por S/539 091,77, sin tomar en cuenta que el integro de dicho importe, esto es, S/4 425 400,70, correspondía a la observación que dio por sustentada en fiscalización[22], y, consecuentemente, no era una materia reparada en la Resolución de Determinación N° que ameritara su pronunciamiento en la instancia de reclamación, por lo que en dicho extremo la resolución apelada es nula[23].

Que por tanto, corresponde evaluar la información presentada por la recurrente a efectos de verificar la procedencia del reparo a los cargos en la Cuenta Comisiones y Premios por el total reparado de S/6 079 718,73 debido a la falta de acreditación fehaciente.

Que al respecto, la recurrente presentó, entre otra, la siguiente documentación[24]:

- Archivos Excel denominados «ANEXO_01-c.IMAGEN -Comisiones y premios» y «ANEXO_01 B.IMAGEN -Comisiones y premios», integrados por 83 registros que corresponden a 69 trabajadores, a quienes se les asigna un importe por el concepto de bonificación por rendimiento por S/3 979 380,18, y 14 operaciones que hacen referencia a reclasificaciones o reversiones de sus registros que suman S/2 100 338,56.
- Archivos Excel denominados «02-2016 Nómina Empleados», «02-2016 Nómina Staff», «03-2016 Nómina Empleados» y «03-2016 Nómina Staff», que corresponden a la planilla de trabajadores de los periodos febrero y marzo 2016, identificándose dentro de los conceptos de ingreso la «BONIF POR RENDIMIENTO».
- Archivos Excel denominados «Asientos contables Comisiones y premios 2016 Prov 2016» y «Asientos contables Comisiones y premios 2016 Prov y rev en el 2017» en los que se listan diversos asientos contables por los totales de S/6 079 718,74 y S/325 212,34, respectivamente.
- Boletas de pago de los trabajadores y liquidaciones de beneficios sociales, en las que se identifica el concepto de «BONIF POR RENDIMIENTO» y constancias de transferencia bancaria del Banco de Crédito del Perú.

Que de la información de los archivos Excel denominados «ANEXO_01-c.IMAGEN Comisiones y premios» y «ANEXO_01 B.IMAGEN Comisiones y premios» se identifica a 69 beneficiarios del bono por rendimiento y 14 operaciones bajo los conceptos de «PARADA DE PLANTA», «RECLASIFICACION» y «REVERSA».

Que respecto a los 69 trabajadores a los que se les asignó un importe por el concepto de «Bonificación por Rendimiento» por S/3 979 380,18 se puede constatar con las planillas de los trabajadores correspondientes a los periodos febrero y marzo 2016, las boletas de pago y las liquidaciones de beneficios sociales que tales importes asignados formaron parte de la remuneración otorgada a los trabajadores, las que además fueron canceladas como se verifica de las constancias de transferencia bancaria.

Que con relación a lo advertido por la Administración respecto a que de la información presentada detectó diversas inconsistencias, como la cantidad de trabajadores declarados en el PDT 601 del periodo febrero 2017 versus el detalle de la planilla presentada por la recurrente en archivo Excel, es de indicar que tal discrepancia proviene de haber contrastado los cargos acotados por el ejercicio 2016 con similar bonificación otorgada por la recurrente en el ejercicio 2017, siendo que de la documentación presentada por la recurrente por el ejercicio 2016 (planillas de los trabajadores boletas de pago, liquidaciones de

[22] Asociado a los cargos en la Cuenta Indemnización trabajadores.
[23] Conforme con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario que señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.
[24] Contenida en medio magnético (USB) CD (foja 4189) en las rutas: «16_Req_ », «09_Req_ » «\03_Req_ 2_425\Boletas» y «\03_Req_ Nóminas 2016»

beneficios sociales y constancias de transferencia bancarias) se puede constatar que no existe la discrepancia anotada por la Administración, conforme se verifica de los archivos Excel «ANEXO_01-c.IMAGEN Comisiones y premios» y «ANEXO_01 B.IMAGEN Comisiones y premios», los cuales corresponden a la bonificación por rendimiento otorgada en el ejercicio 2016 hasta por S/3 979 380,18.

Que en consecuencia, se tiene por acreditada la fehaciencia de los cargos en la Cuenta Comisiones y Premios por S/3 979 380,18, correspondiente al otorgamiento de la aludida bonificación por rendimiento.

Que con relación a las 14 operaciones bajo los conceptos de «PARADA DE PLANTA», «RECLASIFICACION» y «REVERSA» por S/2 100 338,56[25], si bien la recurrente presentó registros contables, así como los archivos Excel denominados «Asientos contables Comisiones y premios 2016 Prov 2016» y «Asientos contables Comisiones y premios 2016 Prov y rev en el 2017», no es posible correlacionar tales operaciones con sus registros contables de origen, ni con la información listada en los archivos Excel, a efecto de verificar la procedencia de tales extornos o reversiones, por lo que no se entiende sustentado el reparo por S/2 100 338,56 y corresponde confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que en consecuencia, corresponde levantar parcialmente el reparo a los cargos en la Cuenta Comisiones y premios por S/3 979 380,18, y revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide el valor impugnado tomando en cuenta lo expuesto.

C. Cuenta Materiales p/eventos y conmemoraciones
D. Cuenta Indemnización trabajadores

Que como se ha indicado dado que la recurrente no ha presentado argumentos cuestionando los reparos relacionados con las cuentas Materiales para Eventos y Conmemoraciones y Indemnización a Trabajadores, habiendo señalado únicamente que aceptó tales reparos a través de la declaración jurada rectificatoria presentada, de lo que se ha dado cuenta precedentemente, corresponde confirmar la resolución apelada en estos extremos.

3. Depreciación tributaria mayor a la financiera no contabilizada

Que la recurrente sostiene que la Administración observa un total de 646 activos, respecto de los cuales en el ejercicio 2016 la depreciación tributaria fue mayor que la depreciación financiera, al respecto señala que ello se debe a que el activo financiero tiene una menor vida útil y, por ende, una mayor tasa de depreciación comparada con las tasas de depreciación máximas establecidas por ley.

Que indica que como consecuencia de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), al revisar la vida útil de los activos de la compañía determinó que debía efectuarse de

[25] Integrado por las siguientes operaciones:

Tipo	Nombres	Fecha de puesta a disposición	Importe	Asiento Contable
Parada de planta	Gastos Reales Ene16	201601	-1 159,96	
Parada de planta	Gtos Reales PPlanta 07.16	201607	-1 159,95	
Parada de planta	GTOS REALES PPLANTA AB16	201604	-1 159,96	
Parada de planta	Gtos Reales PPlanta Jun16	201606	-1 159,96	
Parada de planta	Gtos Reales PPlanta Mar16	201603	-1 159,96	
Reclasificación	P Panta Gtos Reales Feb16	201602	-1 159,96	
Reclasificación	Parada de Planta 12,16	201612	-1 159,96	
Reclasificación	PARADA PLANTA 10.16	201610	-1 159,96	
Reclasificación	PARADA PLANTA 11.16	201611	-1 159,95	
Reversa	Prov. DHO RemVariab Dic15	201601	-4 114 676,12	
Reclasificación	RECLAS. 3CQ017	201608	-1 159,96	
Reclasificación	RECLASIF. CECO 3CQ017	201609	-1 159,95	
Reclasificación	Reclasif.3CQ017_05.16	201605	-1 159,94	
Reversa	REMUNER. VARIABLE 12.16	201612	6 228 934,15	
Total			**2 100 338,56**	

forma prospectiva un ajuste a la depreciación financiera acumulada, lo que originó que se registrara en dicho periodo un mayor cargo por depreciación financiera, lo que fue revelado en los estados financieros auditados al cierre del ejercicio 2011. Agrega, que al tratarse de un ajuste en aplicación de las NIIF no correspondía realizar un ajuste para fines tributarios.

Que menciona que al cierre del ejercicio 2016 mantuvo un activo por Impuesto a la Renta diferido del rubro de activo fijo, respecto de aquellos activos que fueron objeto de ajuste NIIF, debido a que mantenían un costo tributario por depreciar en los ejercicios subsiguientes, en tal orden de ideas, resalta que cumplió con conciliar las diferencias generadas por este ajuste, conforme a lo establecido en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no ha sustentado que la depreciación tributaria deducida por S/14 833 219,00, haya sido mayor que la financiera, al verificar que dicho exceso no fue contabilizado en los libros y/o registros contables del ejercicio 2016, conforme a lo establecido en los incisos a) y b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por «depreciación tributaria mayor a la financiera no contabilizada» por S/14 833 219,00, al establecer que la depreciación deducida no se encontraba contabilizada, sustentándose en el punto 2 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 4 al Resultado del Requerimiento N° y en los artículos 37, 38 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 22 de su reglamento.

Que el inciso f) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, señala que resultan deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de la citada ley.

Que según el artículo 38 de la ley en mención, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, siendo que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el artículo 40 de dicha ley indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, distintos a los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22 del mencionado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, estableció los porcentajes anuales máximos de depreciación aplicables a los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, distintos a los edificios y construcciones.

Que agrega el mismo inciso que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla contenida en dicho inciso para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado este, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que por su parte, el inciso c) del anotado artículo 22 indica que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que en las Resoluciones N° 10498-4-2008 y 10379-4-2013, entre otras, se ha establecido que para efectos de la determinación de la renta neta gravada con el Impuesto a la Renta, son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes máximos correspondientes.

Que en las Resoluciones N° 05038-1-2006, 19714-10-2011 y 09922-10-2014 este Tribunal ha establecido que según lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y en su reglamento, las condiciones a cumplirse para deducir como gasto la depreciación son su contabilización en los libros y registros contables dentro del ejercicio gravable y no superar el tope al porcentaje de depreciación aplicable.

Que conforme con las normas antes glosadas y la citada jurisprudencia, para efecto de la determinación de la renta neta gravada con el Impuesto a la Renta son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes máximos establecidos.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 3855 a 3859/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente el motivo por el cual la depreciación tributaria deducida de los activos fijos señalados en el Anexo N° 1 adjunto al referido requerimiento (fojas 3838 a 3840), y que es mayor a la depreciación financiera, no había sido contabilizada en los libros y registros contables.

Que mediante escrito presentado el 28 de enero de 2022 (fojas 2620/vuelta a 2621/vuelta) la recurrente señaló que la depreciación tributaria fue mayor que la depreciación financiera por S/14 833 219,00, debido a que los activos fijos tienen una menor vida útil y por ende una mayor tasa de depreciación contable comparado con las tasas de depreciación máximas que establece la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que al inicio de su activación empiezan a generar diferencias temporarias que se declaran como reparos temporales en las declaraciones del Impuesto a la Renta por diferencias de tasa de depreciación. Añadió que el activo financiero al depreciarse más rápido se encuentra depreciado totalmente, mientras que el activo tributario al contar con saldo continúa generando depreciación tributaria, la que dedujo en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3817 a 3823/vuelta), la Administración dio cuenta que luego de la revisión y evaluación de la documentación presentada por la recurrente reparó S/14 833 219,00 relacionado a la depreciación tributaria de activos fijos mayor a la depreciación financiera, ya que dicho exceso no fue contabilizado en los libros y/o registros contables, tal como lo dispone el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al detalle del Anexo N° 2 adjunto al citado resultado de requerimiento (fojas 3763/vuelta a 3765).

Que del ítem 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación por el concepto de «depreciación tributaria mayor a la financiera no contabilizada» por S/14 833 219,00, para que presentara sus descargos.

Que mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (fojas 3455/vuelta a 3458), la recurrente señaló que la diferencia advertida se debe a que el activo financiero tiene una menor vida útil, ello debido a que al 31 de diciembre de 2011 realizó la adopción de las NIIF que tuvo incidencia en los ejercicios 2009 y 2010 y como consecuencia al revisarse la vida útil de los activos determinó que debía efectuarse de forma prospectiva un ajuste a la depreciación financiera acumulada, lo cual ocasionó que registre en el ejercicio 2011 un mayor cargo por depreciación financiera y, por ende, se realice la reducción del valor neto del activo financiero, situación que fue reportado en los Estados Financieros auditados al cierre del referido ejercicio 2011. Indica que, al tratarse de un ajuste financiero en aplicación de las NIIF no correspondía realizar un ajuste para fines tributarios, siendo que para dicho fin el activo fijo fue depreciado de manera lineal para fines tributarios, considerando las tasas de depreciación establecidas en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, razón por la que en el ejercicio 2016 se tiene una menor

depreciación financiera y una mayor depreciación tributaria, diferencia que observó la Administración.

Que agregó que al cierre del ejercicio 2016 mantuvo un Activo por Impuesto a la Renta Diferido del rubro de activo fijo respecto de aquellos activos que fueron objeto de ajuste NIIF, toda vez que mantiene un costo tributario (computable) por depreciar en los ejercicios subsiguientes y por ende cumplió con conciliar las diferencias generadas por este ajuste, al amparo de lo establecido en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el ítem 4 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4127 a 4132/vuelta) la Administración señaló, respecto del argumento de la recurrente en cuanto a que la diferencia de la depreciación tributaria con la financiera responde a un cambio de tasa de depreciación por evaluación de la vida útil de los activos, que el requisito para deducir dicha depreciación, salvo lo referido a edificaciones y construcciones, es la contabilización, lo que no se ha cumplido en su caso, por lo que reparó la depreciación no contabilizada por S/14 833 219,00, de acuerdo con el detalle señalado en el Anexo N° 2 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3763 a 3765).

Que según el Anexo N° 2 al Resultado al Requerimiento N° , el reparo por "depreciación deducida como gastos que no fue contabilizado en el ejercicio gravable" está relacionado con diversos activos fijos, respecto de los cuales la recurrente no reconoció una depreciación financiera al ejercicio fiscalizado 2016 pero sí una tributaria, que dedujo vía declaración jurada por S/14 833 219,00, y el referido reparo se encuentra determinado en función a la falta de contabilización de dicha depreciación tributaria.

Que de los actuados, no se advierte documentación alguna que sustente que la depreciación de los activos fijos deducida se encontraba anotada contablemente en los libros y registros contables dentro del ejercicio gravable fiscalizado, condición que debía cumplirse para deducirla como gasto en el ejercicio 2016.

Que asimismo, si bien la recurrente sostiene que se originaron diferencias temporales por la aplicación de la depreciación financiera con la tributaria, aquella no ha presentado el sustento contable respectivo mediante el cual se verifique que dedujo una mayor depreciación financiera a la tributaria en los ejercicios anteriores (2014 y 2015), que originase que en el 2016 esta ya se hubiese agotado, tales como, entre otros, los papeles de trabajo que contenga el control de la depreciación contable y la depreciación tributaria, detalle de la cuenta del activo diferido y de las diferencias temporales y el análisis de las cuentas contables de la depreciación y de los activos fijos de los citados años, a fin de verificar el movimiento de dichas cuentas y los saldos que mantenía la recurrente al 1 de enero de 2016, lo que no se advierte que haya cumplido con presentar.

Que en ese sentido, toda vez que la recurrente no ha acreditado que la depreciación de los activos fijos, por S/14 833 219,00, se encontraba anotada contablemente en los libros y registros contables, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

4. Operaciones no fehacientes

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó diversas operaciones (ítems 20, 22, 36, 37, 40, 53, 55, 58, 59, 60, 61, 62 y 64) por falta de sustentación fehaciente, no acreditación del devengo en el ejercicio 2016 y falta de informe técnico para bajas de activo por obsolescencia.

Que indica, con relación al **ítem 22**, que dicha operación está vinculada con la venta de ácido sulfúrico al cliente « » efectuada en diciembre de 2016. Precisa que el importe materia de reparo corresponde al valor del flete facturado al cliente, concepto que en un primer momento corresponde a un gasto para la empresa, como se puede verificar en el Invoice N° en el que se cobra el servicio de flete asociado a 3 facturas de venta; por lo que indica que, al revertirse, no tiene impacto en los resultados del ejercicio.

Que menciona que con el Registro N° se extorna el gasto contabilizado por concepto de flete de un conjunto de facturas, entre las que se encuentra la Factura N° FFF01-4094 asociada al gasto acotado y concluye que, habiéndose acreditado que no existe incidencia en los resultados del ejercicio, no resulta

necesaria la acreditación de la fehaciencia. Agrega que en la fiscalización se presentaron documentos en inglés sin traducción, sin embargo, en la etapa de reclamación presentó las traducciones de tales documentos, las que indica también son presentadas en esta instancia para que sean merituadas.

Que aduce que en la etapa de reclamación la Administración cambió el fundamento del reparo, pues durante la fiscalización se sustentó en que no se presentaron argumentos que sustenten la naturaleza de la operación, ni documentos que detallaran la diferencia entre el importe reparado y el extorno; sin embargo, en la resolución apelada, se observa que sí se acreditó la naturaleza de la operación y la diferencia entre la partida de gasto y el extorno, modificando el sustento, al señalar que no se habría acreditado la fehaciencia de las operaciones que generaron el gasto acotado, debido a la falta de documentación que demuestre la recepción de los bienes o indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

Que indica que según el artículo 127 del Código Tributario y diversos pronunciamientos emitidos por este Tribunal, la Administración no tiene la atribución de modificar ni añadir un fundamento al reparo formulado; por lo tanto, de acuerdo con el glosario de fallos modificado por el Acuerdo de Sala Plena 2019-03, solicita se declare la nulidad de la resolución apelada y deje sin efecto el valor.

Que señala, respecto al **item 53**, que corresponde a un asiento de compensación de partidas y de ajustes de moneda dólares a soles al tipo de cambio de cierre del ejercicio, que generó una pérdida por variación cambiaria de S/346 305,29. Al respecto identifica que el importe acotado esta integrado por las siguientes operaciones: a) el reconocimiento de la obligación por el préstamo de parte de la compañía vinculada , pues se reconoció la obligación con el tipo de cambio S/3,408 cuando el tipo de cambio de la celebración del contrato fue de S/3,392; b) la amortización y el pago del préstamo durante el plazo de vigencia del contrato con su vinculada; c) el devengo de los intereses relacionados al préstamo de ; d) la reclasificación entre cuentas contables, de «Otras obligaciones» hacia la cuenta especifica «Préstamo por pagar – Comp. Relacionadas» al tipo de cambio del 30 de noviembre de 2016.

Que en cuanto al **item 55**, manifiesta que el cargo acotado corresponde a una operación de factoring entre la recurrente y el , así explica que el cargo en la Cuenta por S/3 847 654,29 refleja una pérdida por variación cambiaria generada entre la fecha de emisión de los registros de las facturas y el pago al banco por el factoring pactado. Agrega que las facturas involucradas en la operación de factoring se encuentran compensadas con la Cuenta

Que advierte que presentó un archivo Excel demostrando que el cargo acotado está incluido en las cuentas detalladas, aplicando el tipo de cambio correcto (S/3,410) para el 31 de diciembre de 2015; se reflejan también los registros contables de enero 2016 que reversan los registros por variación cambiaria de diciembre de 2015. Añade que se corrigieron errores en el tipo de cambio de algunos comprobantes, estableciendo que el importe correcto de la variación es de S/3 815 825,26, por lo que aceptó el reparo por S/31 829,03 (S/3 847 654,29 - S/3 815 825,26), aunque la Administración concluyó que la declaración jurada rectificatoria en la que aceptó dicha variación no surtió efecto.

Que respecto al **item 58** refiere que corresponde al cobro de las facturas por la venta de zinc refinado al cliente Precisa que el resultado neto de la variación cambiaria por dicho registro contable es una pérdida por S/2 734 857,37 (S/2 505 183,22 + S/229 674,15), registrada en la Cuenta , además indicó que el tipo de cambio aplicado resulta errado pues aplicándose el correcto, la variación cambiaria asciende a S/2 727 662,60.

Que indica que sí presentó la traducción de los documentos presentados en idioma inglés, los que vuelve a presentar en esta instancia, asimismo, solicita se tenga en cuenta que aceptó el reparo por S/7 194,00.

Que en cuanto al **item 59**, señala que el Registro contable N° de 20 de abril de 2016 está relacionado con el cobro de facturas por la venta de zinc refinado al cliente , que originó una variación cambiaria negativa de S/2 569 594,38 (S/2 354 864,91 + S/214 729,46) registrada en la Cuenta .

Que indica que en la etapa de reclamación se presentaron las traducciones correspondientes, las que presenta nuevamente en esta instancia para que sean evaluadas. Agrega que durante la etapa de fiscalización y reclamación se entregaron los asientos contables, facturas de venta, estado de cuenta bancario y contrato con , con los que solicita se levante la observación.

Que respecto al **ítem 60**, menciona que el Registro contable N° de 13 de abril de 2016 está relacionado con el cobro de facturas por la venta de zinc refinado al cliente . Explica que la variación cambiaria neta resultante de este registro es una pérdida de S/2 413 227,62, registrada en la Cuenta . Menciona que el tipo de cambio utilizado se encuentra errado, resultando de la aplicación correcta una variación cambiaria de S/12 169,82 (S/2 425 397,44 – S/2 413 227,62) que constituye un escudo fiscal para el ejercicio 2016. Resalta que en la etapa de reclamación presentó las traducciones de la documentación presentada para su evaluación, las que vuelve a presentar en esta instancia. Agrega que considerando la información presentada en las etapas de fiscalización y reclamación solicita se levante el reparo formulado.

Que en relación al **ítem 61**, manifiesta que el Registro contable N° por S/2 287 680,00 registrado en la Cuenta corresponde a la compensación de las partidas de anticipos al tipo de cambio de 29 de enero de 2016 relacionadas a la adquisición de un activo fijo «Sistema Lavador de Gases». Precisa que para sustentar el cargo acotado presentó las facturas, órdenes de compra, los registros contables relacionados a la variación cambiaria y un archivo en formato Excel donde detalla su cálculo.

Que en cuanto al **ítem 62**, señala que el Registro N° reconoce una pérdida por variación cambiaria de S/1 751 022,62 relacionada con una operación de factoring con el registrada en la Cuenta , resalta que las facturas involucradas en la operación de factoring se encuentran compensadas mediante la Cuenta . Agrega que se presentó documentación que evidencia el registro contable acotado y la corrección al tipo de cambio aplicado. Además, advirtió que con relación a la diferencia del gasto por variación cambiaria por S/21 841,34 (S/1 772 862,96 – S/1 751 022,62), esta constituye un escudo fiscal para el ejercicio 2016.

Que respecto al **ítem 64**, menciona que el Registro N° de 30 de marzo de 2016 se relaciona con el ajuste de los soles respecto al saldo de la cuenta bancaria en dólares del , explica que al 31 de marzo de 2016 el saldo de la cuenta del señalado banco es de $0,00, como se verifica del mayor de la Cuenta ; no obstante, el total del importe en soles es de S/1 573 005,40 distorsionando el real saldo de la cuenta por efecto de la variación cambiaria de las operaciones, así advierte que el registro acotado resulta necesario a efectos de sincerar el importe inexistente en soles en la contabilidad respecto al saldo de la cuenta del .

Que con relación a los **ítems 20**, **36**, **37 y 40**, manifiesta que en el curso de la fiscalización aceptó las acotaciones formuladas contra dichos ítems, con la presentación de la declaración jurada rectificatoria.

Que mediante escrito de alegatos, con relación a los **ítems 55 y 62**, argumenta que durante la fiscalización la Administración señaló que no se proporcionó ningún documento correspondiente a la operación de factoring, celebrada con la entidad financiera asociada a los asientos contables cuestionados; sin embargo, en la resolución apelada, que confirma los reparos, se sostiene no solo que no se acreditó la operación de factoring, sino también que debió presentarse documentación correspondiente a las operaciones subyacentes que originaron las facturas negociadas a través del factoring, lo cual no fue requerido explícitamente durante la etapa de fiscalización. Solicita que se revoque el reparo y se declare la nulidad de la resolución apelada, ya que la Administración modificó el fundamento del reparo en la etapa de reclamación, lo que excede la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario.

Que añade que para verificar la efectiva realización de las operaciones de factoring asociadas a los ítems cuestionados, la Administración pudo haber cruzado información con los e Interbank, lo cual no hizo.

Que respecto al **ítem 61**, advierte que la Administración cometió un error, aumentando indebidamente el importe del reparo a S/2 287 680,00, cuando en la etapa de fiscalización se consideró por S/26 928,00,

correspondiente al neto entre las cuentas de gastos e ingresos del registro que originó la observación.

Que dado dicho escenario señala que no corresponde que este Tribunal otorgue una nueva oportunidad a la Administración para determinar el reparo o reliquidarlo, en aplicación del principio de inmutabilidad establecido en el Código Tributario y recogido en diversos acuerdos de sala plena y solicita que se revoque el reparo debido a que en la resolución de determinación se incluyó un importe distinto al que correspondía.

Que por su parte, la Administración señala que observó diversos cargos efectuados en sus cuentas de gastos debido a que la recurrente no sustentó su fehaciencia, o que devengaron en el ejercicio 2016, o no se sustentó con informe técnico las bajas del activo por obsolescencia.

Que del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) se aprecia que la Administración reparó S/18 093 773,00, por el concepto de «operaciones no fehacientes», sustentado, entre otros, en los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el punto 5 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (fojas 3844/vuelta a 3845) la Administración señaló que, en virtud de la información presentada por la recurrente en atención al Requerimiento N° , a través del cual le solicitó el sustento de diversas operaciones que incidieron en la determinación de la renta neta del ejercicio 2016, determinó un reparo por S/118 443 765,39, debido a que la recurrente no sustentó de manera fehaciente el total de las operaciones. Por tanto, indicó que a efectos de que la recurrente pueda sustentar las operaciones acotadas, detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al indicado requerimiento[26] (foja 3838/vuelta) y se pudiera conocer la naturaleza de las operaciones, así como verificar el cumplimiento de los principios de causalidad, generalidad y razonabilidad y que además se encuentren acreditados con documentación probatoria y se encuentren devengadas, le solicitó presentar un escrito en el que señalar la naturaleza de las operaciones, el tratamiento tributario y contable indicando su respectiva base legal. Asimismo, le requirió proporcionar comprobantes de pago y documentos complementarios, medios de pago utilizados y su detalle, asientos contables, acuerdos de directorio, memorandos, lineamientos, informes, convenios y otros documentos que acrediten la fehaciencia de tales operaciones; proporcionar contratos y adendas, valorizaciones del servicio, cotizaciones, proformas, correos electrónicos, precisando que de corresponder a una operación que tuviera efecto en un ejercicio distinto al fiscalizado debía proporcionar el detalle del reparo efectuado; de tratarse de reclasificaciones o reversiones debía proporcionar los asientos que les dieron origen, así como acreditar el gasto que afectó al resultado del ejercicio y señalar si las operaciones en cuestión formaban parte del costo de ventas del ejercicio.

Que en respuesta, mediante escrito de 28 de enero de 2022 (fojas 2583/vuelta a 2612), la recurrente atendió la observación a los cargos formulados por la Administración, adjuntando diversa documentación.

Que en el punto 5 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3771 a 3800) la Administración, luego de revisar la documentación y los argumentos expuestos por la recurrente, expuso observaciones respecto a los siguientes ítems:

- **Ítem 22** correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/792 799,22 en la Cuenta no se acreditó la naturaleza de la operación, pues no presentó documentación que aclare la cronología de hechos, ni acredita la diferencia entre lo reconocido y lo extornado por $232 288,08 y su extorno de $1 470 111,68; y en consecuencia la operación no ha sido sustentada de manera fehaciente.
- **Ítem 53** correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/6 234 595,01 en la Cuenta : si bien la recurrente explicó que el registro acotado reconoce también un ingreso (S/5 888 289,72) relacionado a la diferencia de cambio cuya variación neta originó una pérdida de S/346 305,29, aquella no ha sido acreditada, pues no presentó documentación que muestre que en una fecha determinada se generó la pérdida por tipo de cambio. El contrato presentado menciona el préstamo de $129 870 000,00 y no de $97 420 040,00 como muestra en el cálculo presentado, por lo que reparó S/346 305,29, ya que la operación solicitada no fue sustentada fehacientemente.

[26] Anexo en el que identifica 66 ítems correspondientes a cargos en las cuentas de gastos.

- **Ítem 55**, correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/3 847 654,29 en la Cuenta , la información presentada muestra que las facturas fueron emitidas en julio de 2015, las cuales al cierre de dicho ejercicio ya habrían generado un efecto en el tipo de cambio, ya que como indica la recurrente fueron mantenidas en una cuenta del pasivo . No se mostró la trazabilidad de los reconocimientos realizados respecto al tipo de cambio, ni se presentó documentación que respalde los argumentos de la recurrente, ya que si bien indicó que hubo operaciones de compra y un contrato de factoring con su proveedor no presentó documento relacionado alguno.
- **Ítem 58**, correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/2 505 183,22 en la Cuenta , no presentó información que avale la operación ni se precisó la base legal relativa a esta; por lo tanto, no acreditó de manera fehaciente la operación que generó el gasto observado.
- **Ítems 59 y 60**, correspondiente a los Registros contables N° y por los cargos de S/2 354 864,91 y S/2 323 340,14 en la Cuenta aun cuando la recurrente señaló que el gasto acotado corresponde a la diferencia por tipo de cambio por el cobro de facturas por la venta a su cliente del exterior, no presentó documento alguno que sustente su dicho, por lo que no sustentó de manera fehaciente las operaciones que generaron los gastos observados.
- **Ítem 61**, correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/2 287 680,00 en la Cuenta si bien la recurrente señala que la diferencia de cambio corresponde a la compensación de las partidas de anticipos relacionadas a la adquisición de un activo fijo, no ha explicado la naturaleza de la operación ni ha sido precisa en la alegada compensación de anticipos, ya que la operación inicial se genera en el ejercicio 2014, ello en referencia a la fecha de emisión de los comprobantes de pago. El registro contable, en el que se reconoce el gasto acotado genera un efecto neto de S/26 928,00, que no ha sido sustentado de manera fehaciente.
- **Ítem 62** correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/1 751 022,62 en la Cuenta , aun cuando la recurrente alega que corresponde a un asiento contable de pago por una operación de factoring con el banco, tal explicación no resulta precisa, pues no presentó documentación que sustente su dicho, por lo que no sustentó fehacientemente la operación acotada.
- **Ítem 64** correspondiente al Registro contable N° por el cargo de S/1 573 005,40 en la Cuenta , si bien la recurrente, sustentada en cálculos de archivos en Excel, señala que la operación es un ajuste por compensación de movimientos del banco, no explica tal concepto, esto es, no ha desarrollado la realización de dicha operación ni ha considerado el sustento legal de su tratamiento, por tanto, no ha sustentado de manera fehaciente la operación observada.
- **Ítems 20, 36, 37 y 40** correspondientes a los Registros contables N° y por los cargos de S/81 700,38, S/25 908,50, S/24 492,77 y S/179 816,68 en las Cuentas y , la recurrente no sustentó fehacientemente el importe requerido (ítem 20), no acreditó su devengamiento en el ejercicio 2016 (ítems 36 y 37) y no presentó el informe técnico para dar de baja activos por obsolescencia (ítem 40).

Que mediante el ítem 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «Operaciones no fehacientes» por S/18 093 773,00, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito de 12 de agosto de 2022 (fojas 3441 a 3456), la recurrente explicó la dinámica aplicada en el registro de las operaciones de los ítems 22, 53, 55, 58, 59, 60, 62 y 64, haciendo referencia a diversos registros contables y reportes de operaciones.

Que de acuerdo con el ítem 5 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4110/vuelta a 4127) la Administración señaló que respecto a los ítems 20, 36, 37, 40 y 61 la recurrente no precisó argumento alguno. Respecto a los demás ítems 22, 53, 55, 58, 59, 60, 62 y 64 aunque presentó un escrito de descargo no adjuntó documentación que sustentara las observaciones formuladas en el requerimiento previo, por lo que mantuvo el reparo por S/18 093 773,42, debido a que la recurrente (a) no acreditó de manera fehaciente las operaciones, (b) no acreditó si estas devengaron en el ejercicio 2016, y (c) no se sustentaron con un informe técnico las bajas de activo por obsolescencia, en los términos expuestos en el punto 5 del Resultado de Requerimiento N°

[37] Es de precisar que tanto el ítem 36 como el 37 corresponden al señalado registro.

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

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que de lo actuado se tiene que la Administración formuló reparo debido a la falta de acreditación de la fehaciencia de las operaciones (ítems 20, 22, 53, 55, 58, 59, 60, 61, 62 y 64), la falta de acreditación del devengo en el ejercicio fiscalizado (ítems 36 y 37), y la ausencia de un informe técnico para dar de baja activos por obsolescencia (ítem 40), contenidos en los siguientes registros contables[28]:

Ítem	Periodo	Asiento contable	Subcuenta contable	Concepto	Importe
20	20161200			Prov. Gastos Variab. 12	81.700,38
22	20161200			Traspaso de facturas fletes me - puerto	792.799,22
36	20160200			Contrato alquiler grúa 250 TN dic 2015	25.908,50
37	20160200			Contrato alquiler grúa 250 TN dic 2015	24.492,77
40	20161100			Baja equipos TI	179.816,68
53	20161200			Documento contable vc s otras cuentas	346.305,29
55	20160200			Contabil. Pagos vc s nacional de lo	3.847.654,29
58	20160400			Pago de deudor vc clientes - Comp.	2.505.183,22
59	20160400			Pago de deudor vc clientes - Comp.	2.354.864,91
60	20160400			Pago de deudor vc clientes - Comp.	2.323.340,14
61	20160100			Documento contable vc s nacional de lo	2.287.680,00
62	20160200			Contabil. Pagos vc s nacional de lo	1.751.022,62
64	20160300			Documento contable vc s bancos	1.573.005,40
Total					**18.093.773,42**

Que es importante considerar que la recurrente no ha presentado argumentos cuestionando los reparos relacionados con los ítems 20, 36, 37 y 40, limitándose a expresar argumentos en torno a la declaración jurada rectificatoria presentada, a través de la cual reconoce dichos reparos. Por lo tanto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre estas partidas, debiendo confirmarse la resolución apelada en dicho extremo.

i) Ítem 22 - Traspaso de facturas fletes ME – puerto por S/792 799,22

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[29]:

- Factura N° emitida a favor de Comercial por la venta de ácido sulfúrico ($532 656,79), el costo del flete ($232 288,08) y seguro ($306,10), por $765 250,97.
- Registro contable N° de 1 de diciembre de 2016, vinculado al reconocimiento de la operación de venta correspondiente a la Factura N°
- Registro contable N° de 1 de diciembre de 2016, que también hace referencia a la Factura N° , correspondiente al reconocimiento de los gastos por flete (Cuenta) por $232 288,08 y seguro (Cuenta) por $306,10.
- Registro contable N° , a través del cual se abona la Cuenta por $1 470 111,68, contra un cargo por el mismo importe en la Cuenta
- Invoice N° emitido por la empresa correspondiente al cobro del flete por $286 470,86.
- Registros contables N° y , a través de los cuales se reconoce el gasto y una obligación por pagar por parte de la recurrente vinculada a la Invoice N°
- Diversas facturas emitidas por la recurrente a sus clientes por la venta de ácido sulfúrico, adjuntando los registros contables por el reconocimiento de los gastos por flete vinculados a la venta del producto.

[28] Datos extraídos de las fojas 3838/vuelta y 4110.

[29] Contenida en medio magnético (USB) CD (fojas 4530 y 4189) en las siguientes rutas: «\ », «\09_Req_ », «16_Req_ 03.00am».

- Reportes de sistema denominados «Hojas de entrada de servicio» que reflejan el reconocimiento del servicio de flete.
- Órdenes de Compra N° y por flete de transporte dirigido a
- Documento interno denominado «Planilla de requerimiento de OC para logística operacional» que identifica y aprueba el servicio de flete.
- Documentos vinculados al pago a como constancias de transferencias bancarias y correos electrónicos relacionados con la coordinación para su pago.
- Adendas del Contrato de flete entre y (fojas 4628 a 4633/vuelta).

Que ahora bien, respecto a la acotación formulada, la recurrente señala que el cargo en la Cuenta por $232 288,08 (Registro contable N°) corresponde al valor del flete vinculado a la venta de ácido sulfúrico y que, dada la dinámica contable aplicada, fue extornado, ya que se refacturó en su integridad, por lo que no habría incidencia en los resultados del ejercicio.

Que al respecto, se tiene el Registro contable N° , a través del cual se reconoce una obligación por pagar al proveedor y un gasto por el servicio de flete mediante el cargo en la Cuenta por S/792 799,22 ($232 288,08), además se reconoce un movimiento en la Cuenta 12 referida a cuentas por cobrar comerciales; registro que menciona como referencia a la Factura N° y como glosa «Traspaso de facturas Transud». Cabe precisar que la aludida factura de venta identifica el costo por el servicio de flete ($232 288,08) vinculado a la venta del ácido sulfúrico, venta que es reconocida mediante el Registro contable N° .

Que se tienen también los Registros contables N° y , a través de los cuales la recurrente reconoce el gasto por el servicio de flete, mediante cargos en la Cuenta y la obligación por pagar, haciendo referencia a la Invoice N° , por $286 480,86. Este importe, según detalla la recurrente, corresponde al servicio de flete vinculado a tres facturas de venta, lo que se constata con las Facturas de venta N° y , donde se detalla $232 288,08, $37 773,14 y $16 409,64 como costo de flete por la venta de ácido sulfúrico, respectivamente.

Que también se tiene el Registro contable N° , que revierte los cargos en la Cuenta y el reconocimiento de la obligación por pagar. Aunque el importe en reversión es superior al observado, la recurrente identifica las operaciones agrupadas para su reversión, adjuntando los registros contables y las facturas que las sustentan, entre las que se identifica el cargo en la Cuenta por $232 288,08, contenido en el Registro contable N° . Con lo que se constata que el cargo observado fue extornado y, por tanto, no afectó los resultados del ejercicio, habiéndose reconocido el gasto por flete mediante los Registros contables N° y .

Que estando a la explicación descrita y habiéndose evidenciado que el cargo en la Cuenta por S/792 799,22 ($232 288,08), materia de reparo, fue extornado y, por tanto, no afectó los resultados del ejercicio fiscalizado, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que atendiendo al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento acerca de la nulidad alegada por la recurrente respecto a un cambio de fundamento en la apelada.

ii) Ítem 53 - Documento contable vc s otras cuentas por S/346 305,29

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[30]:

- Registro contable N° de 31 de diciembre de 2016 vinculado al reconocimiento de una pérdida por diferencia de cambio neta de S/346 305,29 (cargo en la Cuenta por S/5 888 289,72 y abono en la Cuenta por S/6 234 595,01) relacionado al movimiento de la Cuenta .
- Contrato de préstamo de 11 de abril de 2016 suscrito entre la recurrente y por $129

[30] Contenida en medio magnético (USB) CD (foja 4189) en la ruta: «\09_Req ».

870 000,00, y enmienda al contrato de 16 de junio de 2016, a través del cual se precisa que el préstamo generará intereses según la tasa de Libor (3M) más un diferencial equivalente a 3,0% por año (en base trimestral).

- Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_53», que muestra el Registro contable N° y mediante cuadro detalla el cálculo de S/346 305,29, originado entre la conversión de dólares a soles del importe de $97 420 040,00 al tipo de cambio de S/3,424 a S/3,360 y de S/3,420 a S/3,360.

Que de la revisión de la explicación proporcionada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (foja 2585/vuelta) se aprecia que explicó que el importe de la pérdida provenía del ajuste por tipo de cambio de $97 420 040,00, conforme se muestra a continuación:

Importe $	T.C. inicial	Importe saldo en S/	T.C. al 31.12.2016	Importe en S/ al 31.12.2016	Importe de ajuste en S/
97 420 040,00	3,424	333 565 929,41	3,360	327 331 334,40	6 234 595,01
97 420 040,00	3,420	333 219 624,12	3,360	327 331 334,40	-5 888 289,72
				Efecto neto de pérdida por variación cambiaria	346 305,29

Que adicionalmente, en el referido escrito la recurrente señaló que la partida monetaria, esto es los $97 420 040,00, se encuentra relacionada al saldo del préstamo pendiente de pago.

Que conforme se advierte del cuadro precedente, la recurrente explica el origen de la pérdida neta exclusivamente por el efecto que habría tenido la variación cambiaria respecto del saldo del préstamo pendiente de pago, sin embargo, en su escrito de apelación (foja 4749/vuelta), incluye un cuadro que detalla las partidas compensadas que darían origen a la pérdida neta por variación cambiaria, esto es, los S/346 305,29, siendo estas las siguientes:

Cuadro partidas compensadas

Item	Registro contable N°	Fecha	T.C. utilizado	Importe en S/	Importe en $
53.1		12/04/2016	3,408	-442 621 337,60	-129 870 000,00
53.2		22/07/2016	3,323	9 969 000,00	3 000 000,00
		22/07/2016	3,323	9 969 000,00	3 000 000,00
		22/07/2016	3,323	9 969 000,00	3 000 000,00
		22/07/2016	3,323	9 969 000,00	3 000 000,00
		22/07/2016	3,323	9 969 000,00	3 000 000,00
		14/09/2016	3,413	59 556 713,48	17 449 960,00
53.3		30/06/2016	3,306	-3 462 280,17	-1 047 271,68
		31/07/2016	3,360	-1 258 630,16	-374 592,31
		31/08/2016	3,371	-1 262 750,68	-374 592,31
		30/09/2016	3,388	-1 104 241,05	-325 927,11
		31/10/2016	3,363	-1 120 538,15	-333 196,00
		30/11/2016	3,422	-1 117 587,56	-326 589,00
53.4		30/11/2016	3,422	333 371 376,88	97 420 040,00
		30/11/2016	3,422	9 520 580,30	2 782 168,41
Efecto de variación cambiaria				**346 305,29**	

Que a diferencia de la explicación formulada en la fiscalización, que refleja la información contenida en el Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_53», en el cuadro precedente la pérdida neta por variación cambiaria no resulta del ajuste por diferencia cambiaria del importe del saldo del préstamo, conforme fue afirmado, sino que resultaría del ajuste de cada uno de los registros contables antes indicados, que incluye el referido saldo de préstamo contenido en el registro contable

Que lo anterior evidencia explicaciones y orígenes distintos para la referida pérdida neta, impidiendo poder identificar con certeza cuál es el origen de la citada pérdida neta por diferencia de cambio reconocida por la recurrente.

Que ahora bien, asumiendo que la pérdida bajo comentario se originara en la variación cambiaria del saldo del préstamo ($97 420 040,00), la recurrente no ha explicado ni sustentado por qué consideró los tipos de cambio de S/3,424 y S/3,420, ni a qué fechas corresponden, habiéndose limitado a indicar en el Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_53» que se trata del «Tipo de cambio inicial».

Que de otro lado, asumiendo que la pérdida se originara en el detalle de las partidas compensadas, se tiene que el monto del préstamo ascendente a $129 870 000,00 (de acuerdo al contrato mencionado previamente) habría sido reconocido con el tipo de cambio S/3,408 sin presentar documento alguno que sustente la pertinencia de dicho tipo de cambio, más aún cuando el tipo de cambio aplicable a la celebración del contrato (11 de abril de 2016) fue de S/3,392, de acuerdo a la página web de la SUNAT, conforme reconoce la recurrente (foja 4749/vuelta).

Que además en el cuadro de detalle de las partidas compensadas se identifican operaciones que, según alega la recurrente, corresponden a la amortización y el pago del préstamo durante el plazo de vigencia del contrato con su vinculada, mostrando mediante capturas de pantalla registros contables de las referidas amortizaciones por $17 449 960,00, que comprende 5 amortizaciones de $3 000 000,00 y una de $2 449 960,00, las que no han sido respaldadas con documentación alguna que permita verificar la oportunidad en que habrían sido efectuadas tales amortizaciones y, consecuentemente, el tipo de cambio aplicable que explique parte de la pérdida cambiaria acotada.

Que adicionalmente, se hace referencia en el señalado cuadro que el importe reparado tiene origen también en el devengo de los intereses relacionados con el préstamo, así como con la reclasificación entre cuentas contables de «Otras obligaciones» hacia la cuenta específica «Préstamo por pagar – Comp. Relacionadas», sustentando ello en las capturas de pantalla de los registros contables mostrados en su escrito de apelación (foja 4748/vuelta y 4748), lo que resulta insuficiente para acreditar parte de la pérdida cambiaria acotada, teniendo en cuenta que la única documentación presentada es el Registro contable N° el Contrato de préstamo de 11 de abril de 2016 y el Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_53».

Que se aprecia además del recurso de apelación que la recurrente modifica el importe de la pérdida de S/346 305,29, que fuera acotada por la Administración, y sostiene que esta en realidad ascendería a S/2 448 602,89, esto debido al recálculo realizado a las operaciones identificadas en el cuadro detalle de las partidas compensadas, en el que aplica el tipo de cambio de S/3,392 al importe del préstamo, obteniendo el referido efecto de variación cambiaria de S/2 448 602.89.

Que al respecto, corresponde reiterar que la recurrente no ha acreditado documentariamente las mencionadas partidas compensadas, sin perjuicio de lo cual se aprecia del numeral 2.1 del punto 2 del Resultado del Requerimiento Complementario N° (fojas 4185 y 4186/vuelta) que la Administración reconoció que existía una diferencia del gasto por variación cambiaria por S/2 102 291,60, que constituía una deducción para la determinación de la renta neta del ejercicio 2016, apreciándose del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) que bajo el rubro «Menos deducciones solicitadas por el contribuyente y aceptados por la Administración Tributaria» se incluye dentro del importe por S/2 136 303,00 la diferencia antes anotada (S/2 102 291,60).

Que estando al análisis expuesto y toda vez que la recurrente no ha acreditado de forma fehaciente el cargo acotado por S/346 305,29 corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

iii) Ítem 55 - Contabil. Pagos vc s nacional por S/3 847 654,29
iv) Ítem 62 – Contabil. Pagos VC s nacional por S/1 751 022,62

Que en forma previa corresponde referirse a la nulidad alegada por la recurrente en su escrito de alegatos, referida a la adición de un argumento en la fundamentación del reparo a los indicados ítems en la instancia de reclamación, relativo a que en forma adicional a los términos del reparo en fiscalización la SUNAT señala que debió presentarse documentación correspondiente a las operaciones subyacentes que originaron las facturas negociadas a través del factoring, lo cual no le fue requerido explícitamente durante la etapa de fiscalización, en la que el reparo se contrajo a que no presentó ningún documento correspondiente a la operación de factoring celebrada con la entidad financiera asociada a los asientos contables cuestionados.

Que según el artículo 127 del precitado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisando que

mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de acuerdo con la norma citada, en las Resoluciones N° 11285-1-2017 y 11381-1-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que si bien en la instancia de reclamación la Administración tiene la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la autoriza a incorporar nuevos fundamentos a los reparos formulados en la etapa de fiscalización, supuesto en el cual la resolución que resuelve la reclamación adolecería de nulidad, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, que establece que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que al respecto, de acuerdo con lo expuesto precedentemente, de la revisión al contenido de los Resultados de los Requerimientos N° y –sobre los cuales se sustentan los reparos materia de análisis– se aprecia que con relación a las operaciones identificadas en los ítems 55 y 62, la Administración respecto al ítem 55 señaló que: «*A pesar de que el contribuyente indica en su escrito que la operación que da origen a la observación corresponde a una operación de factoring relacionada con las compras del proveedor* [subrayado incorporado por la Administración], *este no ha presentado información de los comprobantes de pago que hace referencia, claro está que su sola descripción no convierte en información corroborable, a su vez, no ha proporcionado ningún documento sobre la operación de factoring* [subrayado incorporado para efectos de la presente resolución]» (foja 3780/vuelta); y respecto al ítem 62 señaló que: «*De acuerdo con la evaluación documentaria, el contribuyente NO ha presentado y/o proporcionado; los argumentos dónde señalen la naturaleza de la operación, ni ha sido preciso señalando el tratamiento tributario aplicado, no ha presentado sustento documentario que muestre en qué condiciones se ha generado la operación de factoring, no presenta comprobantes de pago, estados de cuenta sobre las operaciones relacionas, u otros documentos* [subrayado incorporado para efectos de la presente resolución]» (foja 3773).

Que como se advierte, en ambos casos el fundamento del reparo de la Administración a los ítems observados fue la falta de documentación que respaldara los argumentos de la recurrente en torno a la existencia de operaciones de factoring.

Que de otro lado, de la resolución apelada (fojas 4565, 4565/vuelta y 4564/vuelta y 4563) se aprecia que la Administración no obstante reconocer que el área acotadora reparó las operaciones por cuanto los archivos Excel y PDF proporcionados por la recurrente no eran suficientes para sustentar la naturaleza de las operaciones observadas ni su fehaciencia, siendo que para tal efecto debía haber proporcionado documentación que evidenciara las operaciones de factoring relacionada a las compras a sus proveedores Glencore y Chungar, respectivamente, lo que no fue realizado, en el análisis efectuado en la instancia de reclamación agregó un fundamento al reparo a los ítems bajo análisis; así luego de dar cuenta de la documentación presentada por la recurrente indicó que: «*... solo evidencian el cumplimiento de la obligación formal de emisión de comprobantes de pago, su registro contable, así como de los pagos que había realizado el contribuyente vinculados con la supuesta compra de concentrado de Zinc, sin embargo, no evidencian que esta efectivamente se haya realizado, siendo que para tal efecto el contribuyente debía haber proporcionado documentación adicional, tales como guías de remisión, constancias de ingreso a las instalaciones del contribuyente, entre otros, que de manera conjunta muestren que se produjo la compra y la entrega de los bienes al contribuyente. Además, el recurrente no presentó documentación vinculada con la operación de factoring que estaría pagando*».

Que en consecuencia, se comprueba que la Administración adicionó un fundamento al reparo formulado en la fiscalización a los ítems 55 y 62, que constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que en tal orden de ideas, corresponde pronunciarse sobre los reparos en los términos formulados en la Resolución de Determinación N° la que se remite a los fundamentos de los Resultados

de los Requerimientos N° y

- Ítem 55 - Contabil. Pagos vc s nacional por S/3 847 654,29

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[31]:

- Registro contable N° de 26 de febrero de 2016, el cual reconoce la cancelación de una obligación por pagar de $10 893 434,73, mediante un cargo en la Cuenta y un abono en la Cuenta . Además, se reconoce una pérdida por diferencia de cambio de S/3 847 654,29 mediante un cargo en la Cuenta .
- Facturas N° y emitidas por a favor de la recurrente, por la venta de concentrado de zinc.
- Estado de cuenta del , en el que identifica el egreso por $10 893 434,73.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_55», en el que identifica las operaciones que fueron materia de factoring y la diferencia de cambio originada entre las fechas que fueron contabilizadas en el ejercicio 2015 y el momento del pago que se efectuó el 26 de febrero de 2016, determinando una variación cambiaria negativa de S/3 847 654,29.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_55_Detalle», en el que corrige la determinación de la diferencia de cambio efectuada en el cuadro contenido en el archivo «ANEXO_05_ITEM_55», pues considera la fecha de los documentos y no la de su contabilización, versus la fecha de pago, determinando una variación cambiaria negativa de S/3 815 825,26.
- Archivo Excel «ANEXO_05_ITEM_55_Determinacion VC al cierre 2015», en el que lista las operaciones pasivas al 31 de diciembre de 2015, las operaciones vinculadas a la variación cambiaria al 31 de diciembre de 2015 y las operaciones que indica reversan la variación cambiaria al 1 de enero de 2016.

Que respecto al cargo en la Cuenta , por S/3 847 654,29, la recurrente alega que corresponde a una pérdida por variación cambiaria relacionada con una operación de factoring con el banco y que se relaciona con las operaciones de compra de concentrado de zinc, vinculadas a las Facturas N° y , explica que la diferencia se origina por el tipo de cambio aplicado al momento del registro contable que se efectuó en julio de 2015 y el pago que se realizó en febrero de 2016, considerando para tal cálculo que la variación cambiaria reconocida en diciembre de 2015 fue revertida en enero de 2016.

Que de la evaluación a la documentación descrita se aprecia que si bien la recurrente establece que la diferencia de cambio se origina de contrastar el tipo de cambio aplicado en julio de 2015, momento de registro, y el tipo de cambio aplicado en febrero 2016, momento del pago, ello debido a que le habría dado efecto neutro al reconocer la variación cambiaria al 31 de diciembre de 2015 y revertirla al 1 de enero de 2016, es de advertir, que los importes considerados por las Facturas N° y , a efectos de establecer la variación cambiaria, no se condicen con el valor por el que fueron emitidas dichas facturas, no habiendo explicado el motivo de tal diferencia, ello aunado a que si bien alegó que corresponde a una operación de factoring con el banco tampoco presentó documentación que acredite tal contrato, a pesar de haber sido requerida por la Administración en la etapa de fiscalización.

Que por tanto, al no haberse acreditado de manera fehaciente el origen de la diferencia cambiaria reconocida en la Cuenta por S/3 847 654,29, corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo.

- Ítem 62 – Contabil. Pagos VC s nacional por S/1 751 022,62

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[32]:

[31] Contenida en medio magnético (USB) CD obrantes a foja 4189 en las siguientes rutas: «\09_Req_ » y «\16_Req_ 03.00am.»

[32] Contenida en medio magnético (USB) CD (foja 4189) en las siguientes rutas: «\09_Req_ » y «\16_Req_ _03.00am.»

- Registro contable N° de 9 de febrero de 2016, el cual reconoce la cancelación de una obligación por pagar mediante un cargo en la Cuenta y un abono en la Cuenta ($5 853 885,51). Además, se reconoce una pérdida por diferencia de cambio de S/1 751 022,62 mediante un cargo en la Cuenta
- Facturas N° y de 31 de julio de 2015, Facturas N° de 22 de julio de 2015 y Factura N° de 24 de julio de 2015, emitidas por la Empresa por la venta de concentrado de zinc.
- Estado de cuenta del en el que identifica un pago efectuado el 9 de febrero de 2016 por $5 853 885,51.
- Archivos Excel denominados «ANEXO_05_ITEM_62», «ANEXO_05_ITEM_62_Detalle» y «ANEXO_05_ITEM_62_Determinacion VC al cierre 2015», en los cuales lista las operaciones pasivas al 31 de diciembre de 2015, e identifica las operaciones vinculadas a la variación cambiaria al 31 de diciembre de 2015, correspondiente a las Facturas N° y y el ajuste por variación cambiaria al 31 de diciembre de 2015, así como su reversión al 1 de enero de 2016.

Que respecto al cargo en la Cuenta por S/1 751 022,62, la recurrente alega que corresponde a una pérdida por variación cambiaria relacionada con el pago al banco vinculado a una operación de factoring, la que a su vez se vincula con las operaciones de compra de concentrado de zinc, contenida en las Facturas N° y , para acreditar su posición explica que la diferencia de cambio se origina por el tipo de cambio aplicado al momento del registro contable de las facturas que se efectuó en julio de 2015 y el pago que se realizó en febrero de 2016, considerando para tal cálculo que la variación cambiaria reconocida en diciembre de 2015 fue revertida en enero de 2016.

Que de la evaluación a la documentación descrita se aprecia que, si bien la recurrente establece que la diferencia de cambio se origina al contrastar el tipo de cambio aplicado en julio de 2015, momento de registro, y el tipo de cambio aplicado en febrero 2016, momento de pago, ello debido a que le habría dado efecto neutro al reconocer la variación cambiaria al 31 de diciembre de 2015 y revertirla al 1 de enero de 2016, es de advertir, que los importes considerados por la recurrente correspondientes a las Facturas N° y , a efectos de establecer la variación cambiaria, no se condicen con el valor por el que fueron emitidas dichas facturas, no habiendo explicado ni sustentado el motivo de dicha diferencia, ello aunado a que si bien alegó que corresponde a una operación de factoring con el banco tampoco presentó documentación que acredite tal contrato, ni de qué manera ello modificaría el importe contenido en las facturas presentadas.

Que estando al análisis descrito, y dado que la recurrente no ha acreditado de manera fehaciente el cargo en la Cuenta por S/1 751 022,62, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en su recurso de apelación respecto a que la diferencia del gasto por variación cambiaria ascendería a S/1 772 862,96, debido a la existencia de algunos errores en el tipo de cambio utilizado respecto a la fecha de emisión de los comprobantes de pago involucrados en la operación, lo que determinaría una diferencia por S/21 841,34 (S/1 772 862,96 – S/1 751 022,62), la que según sostiene la recurrente constituiría un escudo fiscal para el ejercicio 2016, cabe señalar que se aprecia del numeral 2.3 del punto 2 del Resultado del Requerimiento Complementario N° (fojas 4182 y 4183) que la Administración reconoció que existía una diferencia del gasto por variación cambiaria por S/21 841,34, que constituía una deducción para la determinación de la renta neta del ejercicio 2016, apreciándose del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) que bajo el rubro «Menos deducciones solicitadas por el contribuyente y aceptados por la Administración Tributaria» se incluye dentro del importe de S/2 136 303,00 la diferencia antes anotada (S/21 841,34).

Que estando a lo expuesto, se concluye que no procede la deducción solicitada por la recurrente respecto a que se reconozca un «escudo fiscal» para el ejercicio 2016 por S/21 841,34, toda vez que este ya ha sido reconocido por la Administración, conforme a lo indicado precedentemente.

v) Ítem 58 - Pago de deudor vc clientes - Comp. por S/2 505 183,22
vi) Ítem 59 - Pago de deudor vc clientes - Comp. por S/2 354 864,91
vii) Ítem 60 - Pago de deudor vc clientes - Comp. por S/2 323 340,14

Que para sustentar las acotaciones formuladas obra en autos[33]:

- Registros contables N° de 20 de abril de 2016, de 27 de abril de 2016 y de 13 de abril de 2016, en los que se reconoce ingresos en sus cuentas de bancos por el cobro de facturas, mediante un cargo en la Cuenta y un abono en la Cuenta . Se reconoce una pérdida por diferencia de cambio de S/2 505 183,22, S/2 354 864,91 y S/2 323 340,14, mediante cargos en la Cuenta , cargos estos últimos que son materia de observación.
- Facturas emitidas por la recurrente a por la venta zinc a las que adjunta los registros contables en los que reconoce la obligación de cobro vinculadas a la venta.
- Contrato de Compra Venta de 21 de mayo 2014, suscrito entre la recurrente en calidad de vendedora y en calidad de comprador, el vendedor acepta vender al comprador y el comprador acepta comprar al vendedor el producto descrito en el anexo 2 (que detalla las diversas presentaciones de zinc), según lo dispuesto en el contrato y en las órdenes de compra, facturas y especificaciones técnicas o comerciales confirmadas por las partes, respecto al plazo señala que el contrato entra en vigor en la Fecha de Entrada en Vigor y continuará así durante el año calendario de 2014, 2015 y 2016. Respecto al pago, indica que este se realizará de acuerdo con las condiciones comerciales aplicables y establecidas en las órdenes de compra; las que no deberán exceder de 60 días.
- Estados de cuenta de los , en los que identifica en abono en sus cuentas producto de la cobranza de las facturas.
- Archivos Excel denominados «ANEXO_05_ITEM_58», «ANEXO_05_ITEM_58_Detalle», «ANEXO_05_ITEM_59», «ANEXO_05_ITEM_60» y «ANEXO_05_ITEM_60_Detalle», en los que identifica las operaciones de venta efectuadas en febrero de 2016 y que fueron canceladas en abril, dando como resultado una pérdida por diferencia de cambio.

Que respecto a las operaciones acotadas la recurrente afirma que los cargos materia de reparo, correspondientes a la variación cambiaria negativa, están relacionados al cobro de las facturas por la venta de zinc a su cliente .

Que de la evaluación de la información antes descrita se tiene que mediante los archivos Excel presentados la recurrente identificó las operaciones de venta efectuadas con su cliente las que son respaldadas con los comprobantes de pago y los registros contables presentados vinculados al reconocimiento de la obligación de cobro como consecuencia de la venta; además, detalla el tipo de cambio aplicado considerando, para tal efecto, la fecha de emisión de las facturas de venta, ocurrida en febrero de 2016, y la fecha de pago, que aconteció en abril de 2016, como se verifica de los estados de cuenta presentados, determinando así una diferencia de cambio negativa, por S/2 505 183,22, S/2 354 864,91 y S/2 323 340,14, que son materia de acotación.

Que estando a lo expuesto y toda vez que se cuenta con la documentación que acredita la procedencia de los cargos materia de reparo, corresponde levantar el reparo contenido en los ítems 58, 59 y 60, y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, en el curso de la fiscalización y en sus escritos de reclamo y apelación la recurrente alegó que el tipo de cambio de origen aplicado en sus operaciones de venta de zinc refinado, reconocidas en los Registros contables N° (ítem 58) y (ítem 60) resultaba incorrecto.

Que en cuanto al ítem 58, señaló que toda vez que aplicó un tipo de cambio que no correspondía a la fecha de emisión de las Facturas N° y vinculadas se producía un decremento en la pérdida por tipo de cambio de S/7 194,74, los que reconoció, conforme se aprecia de su escrito de apelación (foja 4745/vuelta).

[33] Contenida en medio magnético (USB) CD obrantes a foja 4189 en las siguientes rutas: «\09_Req_ » y «\16_Req_ 03.00am.»

Que en consecuencia, corresponde que la Administración reliquide[34] el valor impugnado tomando en cuenta el importe de la pérdidas por diferencia de cambio del ítem 58 reconocido por la recurrente.

Que en cuanto al ítem 60 la recurrente, igualmente, señaló que se aplicó un tipo de cambio que no correspondía a la fecha de emisión de las Facturas N°

y , lo que determinaba un incremento en la pérdida reconocida por S/12 169,82 asociado al ítem 60.

Que sobre el particular, se aprecia del numeral 2.2 del punto 2 del Resultado del Requerimiento Complementario N° (fojas 4183 a 4185) que la Administración reconoció que existía una diferencia del gasto por variación cambiaria por S/12 169,82 que constituía una deducción para la determinación de la renta neta del ejercicio 2016, apreciándose del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) que bajo el rubro «Menos deducciones solicitadas por el contribuyente y aceptados por la Administración Tributaria» se incluye dentro del importe de S/2 136 303,00 la diferencia antes anotada (S/12 169,82).

Que estando a lo expuesto, se concluye que no procede la deducción solicitada por la recurrente respecto a que se reconozca un «escudo fiscal» para el ejercicio 2016 por S/12 169,82, toda vez que este ya ha sido reconocido por la Administración, conforme a lo indicado precedentemente.

viii) Ítem 61 – Documento contable VC s nacional por S/2 287 680,00

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[35]:

- Registro contable N° de 29 de enero de 2016 el cual reconoce una reclasificación de la Cuenta a la Cuenta por $4 560 000,00 (S/13 530 960,00). Además, se reconoce una pérdida por diferencia de cambio de S/2 287 680,00 mediante un cargo en la Cuenta
- Factura N° de 29 de agosto de 2014 emitida por por el adelanto del 30% según propuesta comercial del Proyecto N° – Pedido interno N° por el valor de venta de $1 800 000,00.
- Factura N° de 18 de diciembre de 2014 emitida por por el 20% después de la presentación de la ingeniería del detalle en revisión - Pedido interno N° , por el valor de venta de $960 000,00.
- Orden de compra de 20 de agosto de 2014 y confirmación de orden de compra N° de 28 de agosto de 2014 al que adjunta anexo del pedido en el que se establecen las condiciones de pago y las obligaciones de las partes.
- Correspondencia comercial vinculada al pago de las facturas antes detalladas.
- Archivos Excel denominados «ANEXO_05_ITEM_61», en los que identifica las Facturas N° y y la diferencia de cambio originada entre el 23 de marzo de 2015, 29 de agosto de 2014 y 18 de diciembre de 2014, respectivamente, y el 29 de enero de 2016, determinando una variación cambiaria negativa de S/2 287 680,00.

Que ahora bien, respecto al cargo en la Cuenta por S/2 287 680,00, materia de reparo, la recurrente afirma que corresponde a la pérdida por diferencia de cambio originada por la compensación de las partidas de anticipo al tipo de cambio del 29 de enero de 2016.

Que al respecto, si bien en el archivo Excel presentado la recurrente identifica las operaciones (Facturas N° y) que habrían dado origen al ajuste negativo por diferencia de cambio, no ha explicado ni documentado dicha determinación, más aún cuando las fechas vinculadas a

[34] Al amparo de lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, según el cual *«El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos»*.

[35] Contenida en medio magnético (USB) CD obrantes a foja 4189 en las siguientes rutas: «\09_Req_ » y «\16_Req_ .00am.»

las indicadas facturas por los alegados anticipos que sustentan el origen de la pérdida cambiaria son ajustadas al 29 de enero de 2016, sin advertir el motivo del ajuste a dicha fecha, ni sustentar los ajustes efectuados al cierre de los ejercicios 2014 y 2015 de dichos anticipos, considerando que se efectuaron el 23 de marzo de 2015, 29 de agosto de 2014 y 18 de diciembre de 2014.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en su escrito de alegatos, respecto a que en el ítem 61 la Administración cometió un error, aumentando indebidamente el importe del reparo a S/2 287 680,00, cuando en la etapa de fiscalización se consideró por S/26 928,00, correspondiente al neto entre las cuentas de gastos e ingresos del registro que originó la observación, se debe señalar que conforme se ha verificado en la presente instancia en el curso de la fiscalización la Administración (Requerimiento N°) solicitó la sustentación, entre otros, del Registro contable N° por el cargo de S/2 287 680,00 en la Cuenta , habiendo concluido en el resultado de este que la recurrente no sustentó que la compensación de las partidas de anticipos estén relacionadas a la adquisición de un activo fijo, no explicó la naturaleza de la operación ni fue precisa en la alegada compensación de anticipos, dado que la operación inicial se generó en el ejercicio 2014 (en alusión a la fecha de emisión de los comprobantes de pago), manteniendo el reparo por el íntegro de la pérdida por diferencia de cambio registrada en el Registro contable N° , siendo que el hecho de que la Administración señalara que el efecto neto del gasto acotado fuera de S/26 928,00 (dada la existencia de una ganancia por diferencia de cambio de S/2 260 752,00, mediante un abono en la Cuenta), no enerva que su observación estuvo dirigida al íntegro de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada por S/2 287 680,00 mediante un cargo en la Cuenta , importe que fue considerado como parte del total señalado en el ítem 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (S/18 093 773,00), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, por el que le solicitó los descargos correspondientes, los que respecto al ítem 61 por S/2 287 680,00 no fueron proporcionados por aquella, emitiéndose la Resolución de Determinación N° por S/18 093 773,00, importe que, como se ha indicado, integra el reparo a la pérdida por diferencia de cambio por S/2 287 680,00.

Que es pertinente, agregar que la recurrente entendió de forma clara que el importe del reparo era por S/2 287 680,00 toda vez que conforme a lo verificado en la presente instancia sus argumentos durante la fiscalización, en su recurso de reclamo y en el de apelación estuvieron dirigidos al íntegro del referido importe, por lo que carece de validez el alegado error al que alude en su escrito de alegatos.

Que por tanto, toda vez que la recurrente no ha acreditado fehacientemente el cargo en la Cuenta por S/2 287 680,00 corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

ix) Ítem 64 – Documento contable VC s bancos por S/1 573 005,40

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[39]:

- Registro contable N° de 30 de marzo de 2016, en el que se reconoce una disminución en la cuenta de bancos contra un cargo en la Cuenta por S/1 573 005,00.
- Archivo Excel denominado «ANEXO_05_ITEM_64», en el que muestra la determinación de una variación cambiaria originada de las operaciones (ingresos y egresos) que establece un saldo de $600 y S/1 575 035.80.

Que respecto al cargo en la Cuenta por S/1 573 005,40, si bien la recurrente alega que corresponde al ajuste de los soles respecto al saldo de la cuenta bancaria en dólares del pues al 31 de marzo de 2016 el saldo en dicho banco sería $0,00, no obra documentación que acredite tal afirmación, ni los movimientos detallados en el archivo Excel presentado.

Que por tanto, toda vez que la recurrente no ha presentado documentación que sustente de manera fehaciente el cargo en la Cuenta por S/1 573 005,00, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

[39] Contenida en medio magnético (USB) CD obrantes a foja 4189 en las siguientes rutas: «\09_Req_ » y «\16_Req_ _03.00am.»

5. Costo de ventas

Que la recurrente explicar el procedimiento contable efectuado y sostiene que en la cuenta contable registró ajustes de inventario por diferencias en el inventario físico originadas por las mermas asociadas a los bienes registrados en dicho inventario, ajustes que se encuentran sustentados en informes técnicos mensuales y en el estudio de merma elaborado durante el ejercicio 2019 que detalla el proceso y metodología empleada respecto a la verificación de las mermas, así como las causas que dieron origen a las mermas en dicho año y en el año 2016, puesto que se encuentran relacionadas con sus actividades ordinarias, las que no han variado en el tiempo.

Que agrega que si bien la Administración reconoce que en el pasado sus productos tenían una mayor exposición por no contar con instalaciones techadas, lo que acreditaría la existencia de mermas en el ejercicio 2016, no obstante omitió pronunciarse al respecto, limitándose a señalar que un informe generado en el ejercicio 2019 no puede sustentar la merma de un ejercicio distinto, sin siquiera analizar los hechos que determinaron la generación de mermas y que una vez acreditada la existencia de mermas en el ejercicio 2016 es fundamental observar que el importe total de estas se encuentran también acreditadas en los informes mensuales de toma de inventarios, así como en el archivo Excel "Anexo_06_Ajuste de inventarios" que fueron presentados en la etapa de fiscalización.

Que cita el Informe N° para alegar que cualquier provisión cuantificable y/o estimable, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión, ello sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos en el ejercicio en que aquellos se devenguen y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

Que por su parte, la Administración sostiene que la documentación presentada por la recurrente no sustentó que la naturaleza de las provisiones efectuadas correspondan a un ajuste por diferencia de inventario, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, por lo tanto, el monto de S/3 792 626,07, registrado en la cuenta - Ajuste de inventarios anuales, corresponde a asientos contables de provisión de gasto, que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción no está permitida en aplicación del artículo 37 y el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 4314), se observa que la Administración reparó S/3 792 626,07, por concepto de «costo de ventas», consignando como base legal el artículo 37 y el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el punto 6 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 6 al Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (fojas 3842 y 3843) la Administración dio cuenta que la operación denominada "ajuste por inventarios" no había sido acreditada por la recurrente, de acuerdo con lo señalado en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N° , por lo que le solicitó sustentar las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios por S/3 792 626,07, así como presentar sus argumentos y describir las operaciones relacionadas con la observación, debiendo explicar el tratamiento contable y tributario que se hubiera aplicado a los inventarios y proporcionar asientos contables, comprobantes de pago, documentos de ajuste (notas de débito y notas de crédito), políticas contables, informes técnicos, medios de pago, Kardex de inventarios de los productos que se hubieran ajustado y/o provisionado y otros, que acrediten que las operaciones se hubieran ejecutado de acuerdo con un procedimiento que cumpla con las condiciones técnicas y legales correspondientes. Asimismo, le solicitó que proporcione los papeles de trabajo, en donde se muestren los cálculos de cada operación y se identifique el código de las existencias que dieron origen a los reconocimientos de ajustes provisiones y/u otros.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 28 de enero de 2022 (fojas 2580 a 2583/vuelta), la recurrente explicó el procedimiento contable efectuado y señaló que en la cuenta contable registró ajustes de inventario producto de las diferencias con el inventario físico, sustentados en informes técnicos

mensuales que concilian importe y tipo de material y dio cuenta de la presentación de un estudio de merma que detalla el proceso y metodología empleada respecto a la verificación de las mermas.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3766/vuelta a 3771) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente y de su evaluación señaló que las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios constituían asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida por el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que si bien corresponderían a ajustes contables por diferencia en el inventario físico por faltantes de inventario (mermas), fueron sustentados con un estudio de mermas elaborado en el ejercicio 2019 y no en el ejercicio 2016 materia de fiscalización, por lo que no estaba probado que los referidos ajustes de inventario del 2016 correspondan a mermas, más aun cuando el referido estudio de mermas señala que los almacenes de inventarios en el ejercicio 2019 cambiaron con respecto al año 2016, agregando que si el estudio de merma en referencia no prueba el ajuste de inventario por S/3 792 626,07, los informes mensuales de toma de inventarios denominados "Anexo 06_Parte 1" y "Anexo 06_Parte 2" solo sustentan asientos contables de provisión de gasto. Reparó S/3 792 626,07, controlado en la cuenta contable denominado "ajuste de inventarios anuales por constituir asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida.

Que posteriormente, mediante el ítem 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «costo de ventas» por S/3 792 626,00, a fin que de estimarlo pertinente presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (foja 3441/vuelta), la recurrente señaló que se remitía a los argumentos presentados en respuesta al Requerimiento N°

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4107 a 4109), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reiteró su posición en cuanto a que las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios constituían asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida en aplicación del inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración sustenta el reparo al costo de ventas por ajustes de inventarios anuales que calificarían como provisión de gasto, en que se sustenta con un estudio de mermas elaborado en el ejercicio 2019 y no en el ejercicio 2016 y que el estudio de merma en referencia no prueba el ajuste de inventario por S/3 792 626,07, y los informes mensuales de toma de inventarios denominados "Anexo 06_Parte 1" y "Anexo 06_Parte 2", presentados por la recurrente solo sustentan asientos contables de provisión de gasto.

Que es de indicar que para sustentar los ajustes de inventario por mermas, la recurrente presentó los documentos denominados: i) Estudio de Merma de la Exportación de Concentrados de Nexa Resources (Nexa CMJ), durante el año 2019, elaborado por en diciembre de 2019[37] (fojas 2152/vuelta a 2159); ii) los Informes de Inventario a cierre de enero a diciembre de 2016, elaborado por la propia recurrente[38] (fojas 2113 a 2151); y, iii) los archivos Excel denominados "Anexo_06_Ajuste de inventarios" y "Anexo_06_CJM_DJ_2015"[39].

Que sobre el particular cabe señalar que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, y los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley y, en consecuencia, según

[37] De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, dicho documento se encuentra con el nombre de "Anexo_06_Estudio de Merma y en la ruta 09_Req_
[38] De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, dichos documentos se encuentran con los nombres de "Anexo_06_Parte1" y "Anexo_06_Parte2"; y en la ruta 09_Req_
[39] De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, en la ruta 09_Req_

el inciso f) del citado artículo 37, son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso f) del artículo 44 de la citada ley prevé que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones, cuya deducción no admite la ley.

Que por su parte el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que, para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1) Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y, 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que el referido inciso c) dispone respecto a las mermas que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditarlas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08624-3-2015 que lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si ésta se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por el contribuyente, debiendo dicho informe detallar la metodología empleada y las pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración, a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Que en las Resoluciones N° 05437-1-2009, 00399-4-2003 y 09579-4-2004, se ha interpretado que en el caso de determinación de mermas no basta que la Administración deje de lado la información proporcionada por la recurrente, sino que resulta necesario que la referida determinación se encuentre motivada y sustentada en documentación y/o información técnica correspondiente, lo que implicaría la verificación de los libros y registros contables de la recurrente y la evaluación de la documentación y/o información técnica respectiva que le permita determinar el porcentaje de merma aplicable.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se concluye que la merma implica una pérdida física de las existencias, ya sea en volumen, peso o cantidad, cuya causa obedece a la propia naturaleza del bien, al proceso productivo o a la comercialización, correspondiendo su acreditación al contribuyente mediante un informe técnico, emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, el cual deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas, demostrando el origen de la merma, su calificación como tal y si está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente, informe que será evaluado por la Administración quien determinará si con él se acredita la deducción por concepto de merma.

Que asimismo, en relación con el fundamento del reparo de la Administración se debe indicar que si bien resultaría idóneo que el informe técnico se elabore en el mismo ejercicio de producidos los hechos que motivaron la merma, también es cierto que las normas del Impuesto a la Renta no condicionan la deducibilidad de dicho concepto a la oportunidad de la elaboración del referido informe, por lo que este podría elaborarse, incluso, con posterioridad al ejercicio en que se produjo la merma, tal como ha sido admitido en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 01584-8-2020 y 05243-1-2020, en las que se han admitido informes técnicos elaborados con fechas posteriores a los ejercicios en que se produjeron los hechos materia de merma.

Que estando a lo expuesto y habida cuenta que la Administración no ha evaluado el informe de mermas presentado por la recurrente, ni ha establecido si la metodología empleada y las pruebas realizadas contenidas en dicho estudio acreditan la merma y, por ende, el ajuste de inventarios efectuado por esta, habiéndose limitado a rechazar el informe por el año en que ha sido elaborado, se establece que el fundamento del reparo de la Administración no resulta concluyente, por lo que corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo al costo de ventas, dejándolo sin efecto.

6. Deducción por "intereses capitalizados" que no son gastos pre operativos

Que la recurrente señala que la Administración no ha cumplido con la carga de la prueba respecto al reparo formulado a la deducción efectuada por la compañía por "interés en etapa – preoperativo 320 / interés capitalizado" por S/7 825 498,00, la que, según aquella, no correspondería a un gasto preoperativo por expansión de actividades, según el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que la Administración mantiene el reparo sin mayor sustento, más aún cuando la documentación presentada permite revelar la existencia de un concepto distinto a los que eventualmente produce la compañía.

Que refiere que para alcanzar rendimientos de productividad que la posicionen entre las primeras empresas del mundo, con los costos más bajos por tonelada producida de zinc, decidió obtener préstamos de entidades financieras para iniciar el desarrollo de la ampliación de su planta para incrementar su capacidad de producción hasta un nivel de 320 TM/año de zinc refinado, que es el doble de lo que antes producía. Precisa que la ampliación no se limitó a la expansión de actividades de un único producto (zinc) y la mejora de las instalaciones ya existentes, como afirma la Administración, sino que significó la implementación de nuevas instalaciones y la expansión de la producción a nuevas líneas de productos, que con anterioridad a la implementación del proyecto no podían ser debidamente aprovechadas y comercializadas.

Que destaca que en la Declaración de los Objetivos del Negocio para el Proyecto - DONP, documento referenciado en la resolución apelada por la Administración, se da cuenta de que la tercera expansión de la capacidad de producción comprendía también la producción de Concentrado de Plomo (Pb), aspecto que omite la Administración y que da cuenta que incrementó la producción de sub-productos y que a fin de dar sustento a lo antes señalado cita las memorias anuales 2009 y 2010, en las que se señala que en dichos ejercicios no contaba con la producción del referido producto, mientras que en la memoria anual de 2011 ya se hace alusión a la exploración inicial del Concentrado de Plomo (Pb).

Que agrega que de lo expuesto se evidencia que la Administración no acreditó sus afirmaciones con argumentos sólidos ni documentados, ni tampoco se aprecia un requerimiento adicional o cruce de información efectuado por parte de aquella, a efectos de verificar la producción de nuevos productos, por lo que la acotación formulada no se encuentra debidamente sustentada y corresponde que sea dejada sin efecto. Invoca las Resoluciones N° 01335-3-2013, 06052-11-2018 y 09406-3-2019.

Que por su parte, la Administración sostiene que el objeto del financiamiento fue la ampliación de la planta de la producción de zinc refinado y correlativamente de los subproductos que resulten de dicha producción, siendo los mismos productos y subproductos ya existentes, por lo que no se trató de la expansión a nuevas líneas de productos, sino que implicó la realización de las mismas actividades económicas de la recurrente, solo que con una mayor capacidad que permita un mejor aprovechamiento y producción más eficiente orientada a lograr el incremento de la producción. Agrega que si bien se evidencia la construcción y ampliación o mejora de las plantas de producción, ello no fue para el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza, sino para el mejoramiento y continuidad de sus operaciones ya existentes, pues su finalidad fue el incremento de la producción por la actividad que venía desarrollando.

Que indica que a pesar que la ampliación de la planta incrementó los ingresos de la recurrente, lo cual se refleja en sus estados financieros auditados, ello no es un criterio que deba tomarse en cuenta para definir si el gasto incurrido califica como "gasto preoperativo por la expansión de actividades", pues lo que se debe evaluar es que la finalidad y naturaleza del proyecto o inversión corresponda a una expansión de actividades nuevas y diferentes a las realizadas por la empresa en marcha, siendo que la obtención de ingresos es una consecuencia posterior que no vincula a la deducción del gasto; cita al respecto las Resoluciones N° 04791-1-2006 y 07488-3-2018.

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314), se reparó la deducción por «intereses capitalizados» que no son gastos preoperativos, por S/7 825 498,00, al considerar que tales intereses derivados de préstamos destinados a la ampliación de la planta de producción con la finalidad de expandir sus actividades no calificaban como gastos preoperativos, consignando como base legal el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 7 al Resultado del Requerimiento N° .

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 4066 a 4071), la Administración comunicó a la recurrente que de la información presentada en respuesta al Requerimiento N° observó que la deducción por concepto por "intereses capitalizados" por S/7 825 498.00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, correspondía a intereses del préstamo recibido de entidades financieras para realizar la ampliación de la planta de refinación del concentro de zinc, que permitiría aumentar la producción de zinc de 160 mil TM a 320 mil TM; sin embargo, señaló que dicha deducción no correspondía ser calificada como gastos preoperativos en aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como lo hizo la recurrente, debido a que aquella no acreditó que la deducción estuviera referida a nuevos emprendimientos económicos, diferentes, de distinta naturaleza y característica o incurridos para una nueva unidad de producción distinta a la ya existente, por el contrario, observó que el gasto por intereses sirvió para el mejoramiento y continuidad de las operaciones ya existentes de la recurrente, puesto que el financiamiento se destinó a la ampliación de la planta de refinamiento de zinc y con ello se logró duplicar la producción de dicho mineral, por lo que en aplicación de la NIC 16 el interés materia de análisis corresponde a costos posteriores de un activo existente y de acuerdo al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta los intereses en ningún caso formarán parte del costo computable, por lo que el citado interés debió ser gasto en el ejercicio 2010. Le solicitó sustentar y acreditar con la correspondiente documentación, así como explicar por escrito con los respectivos argumentos legales, tributarios y contables de ser el caso, el motivo por el cual dedujo dicho gasto como preoperativo.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el13 de mayo de 2022 (fojas 3256 a 3262), la recurrente sostuvo que con el propósito de alcanzar rendimientos de productividad que la posicionen entre las primeras empresas del mundo con los costos más bajos por tonelada producida de zinc, decidió iniciar el desarrollo de la ampliación de la planta de producción para incrementar su capacidad hasta un nivel de 320 mil TM de zinc refinado, lo que fue culminado en el año 2010. Agregó que la ampliación de la planta de refinación consistió en (i) la instalación de una nueva unidad de Tostación y Ácido Sulfúrico; (ii) la expansión de la lixiviación y purificación, con el proceso de Goetita para la remisión de Fe y producción de indio; (iii) la inflación de una electrólisis nueva con cátodos de 3,6 m^2 e instalación de las celdas de electrólisis más grandes del mundo; y, (iv) la expansión de la línea de jumbos y barras.

Que indicó que en el documento denominado "Descripción del proceso metalúrgico" se aprecia el alcance de las nuevas instalaciones y se observa que el aumento de producción fue resultado de la construcción de: (i) una nueva Planta de Tostación; (ii) una nueva Planta de Ácido Sulfúrico; (iii) la expansión de las Plantas de Lixiviación y Purificación, la construcción de una nueva Casa de Celdas Electrolíticas; (iv) la implementación de una nueva Línea de Fusión de Cátodos y Moldeo; (v) la ampliación de la planta de Cobre Electrolítico; (vi) la implementación de una línea adicional para asumir el incremento de necesidades de la Planta de Purificación del electrolito y de la nueva Planta de Recuperación de Indio; (vii) la construcción de una nueva Planta de Tratamiento de Efluentes. Refirió que en el documento "Declaración de los Objetivos de Negocio para el Proyecto - DONP" de 29 de enero de 2007, se puede observar los alcances y las proyecciones respecto del proyecto de ampliación de la planta de 320 mil TM y dentro de dichas proyecciones se indica que la expansión de la capacidad de producción de zinc refinado también incrementaría la producción de otros subproductos distintos, tales como ácido sulfúrico, indio refinado, cadmio refinado, concentrado de plata, concentrado de plomo, cemento de cobre y/o cobre electrolito.

Que manifestó que de la lectura de los documentos antes mencionados se evidencia que la ampliación de la planta no se limitó únicamente a la expansión de actividades de un único producto (zinc) y la mejora de las instalaciones ya existentes, sino que, por el contrario, significó la implementación de nuevas instalaciones y la expansión de la producción a nuevas líneas de productos que con anterioridad a la implementación del proyecto no podían ser debidamente aprovechadas y comercializadas, lo que impactó inmediatamente en el incremento de la producción y ventas. Así, en la Memoria Anual de los años 2011 y 2012 se indica que el programa de producción alcanzó un cumplimiento del 98,00% y 98,87%, respectivamente, respecto de lo programado, lo que a su vez impactó en el incremento sustancial en el volumen de ventas, tal como se evidencia en los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2010, que reflejan un importe aproximado de las ventas netas por $607 918 000 en el año 2010 en comparación a $316 651 000 alcanzado en el año 2009, lo que acredita que en el año 2010, en el que culminó el periodo preoperativo de la ampliación de la planta de refinamiento, sus ventas se duplicaron.

Que alegó que la ampliación de la planta mejoró sustancialmente su producción y duplicó sus ventas asumiendo un mayor pago por Impuesto a la Renta, por lo que resultaba claro que dicha ampliación no consistió en una simple mejora a un activo existente, sino en un proyecto de gran magnitud destinado a expandir y duplicar el alcance de todas sus operaciones, el que fue desarrollado gracias a la obtención de diversos préstamos de entidades financieras, siendo que los intereses vinculados a dichos préstamos fueron calificados como gastos preoperativos conforme el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso d) del artículo 21 de su reglamento.

Que señaló que cumplió con relacionar el importe por intereses con los ingresos generados por el inicio de la producción de la planta, luego de que se culminaran los trabajos de ampliación, esto es, a partir del ejercicio 2010 y optó por amortizar dicho importe proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que argumentó que la expansión de las actividades de una empresa no sólo involucra un nuevo negocio o emprendimiento económico nuevo distinto a su objeto social habitual, sino que también comprende a las "actividades de penetración" cuya finalidad sería incrementar la venta de un mismo producto, lo cual se concretó a través de la ampliación de la capacidad de producción que tuvo de manera sustancial, toda vez que duplicó la producción original de su planta de refinería de 160 mil TM a 320 mil TM.

Que mencionó que en la Resolución N° 03204-2-2004 se calificó como "gasto preoperativo" a los intereses devengados provenientes de préstamos recibidos para la ejecución de un proyecto de expansión y modernización de las instalaciones del contribuyente que generarían ingresos futuros mayores, lo cual ocurre en su caso, puesto que el monto observado supuso desembolsos por concepto de intereses vinculados a trabajos ejecutados para expandir sus operaciones, incrementando su producción de 160 mil TM a 320 mil TM, lo que generaría ingresos mayores a futuro.

Que cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10167-2-2007 y 05349-3-2005, así como los Informes N° y para indicar que existen diversos pronunciamientos que han calificado como "gastos de expansión de actividades" a aquellos desembolsos destinados a la ampliación del mercado con el mismo producto y no de uno nuevo o distinto.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4036/vuelta a 4061), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y señaló que la deducción efectuada por "Interés en etapa - pre operativa 320 / interés capitalizado" no calificaba como un "gasto preoperativo por expansión de actividades", en aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no se acreditó que la deducción estuviera referida a emprendimientos económicos diferentes, de distinta naturaleza y característica o incurridos para una nueva unidad de producción distinta a la ya existente; por el contrario, observó que los gastos por intereses del financiamiento fueron destinados para la ampliación de la planta de refinamiento de zinc, logrando el incremento del doble de la producción de 160K a 320K de zinc refinado, por lo que dichos intereses debieron ser deducidos como gasto del ejercicio 2010 en que se culminó la ampliación de la planta de refinamiento; por lo que reparó S/7 825 498,00, por la amortización de los gastos preoperativos del ejercicio 2016.

Que posteriormente, mediante el ítem 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «deducción por "intereses capitalizados" que no son gastos pre operativos por S/7 825 498,00, a fin de que, de estimarlo pertinente, presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (fojas 3434 a 3441/vuelta), la recurrente reiteró los argumentos presentados en respuesta al Requerimiento N°

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4096/vuelta a 4107), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reiteró que el gasto observado no resultaba deducible, toda vez que los intereses no correspondían ser calificados como un "gasto preoperativo por expansión de actividades", en aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no se acreditó que la deducción esté referida a emprendimientos económicos

diferentes, de distinta naturaleza y característica o incurridos para una nueva unidad de producción distinta a la ya existente; por el contrario observó que los gastos por intereses del financiamiento fueron destinados para la ampliación de la planta de refinamiento de zinc, logrando el incremento del doble de la producción de 160K a 320K de zinc refinado, por lo que dichos intereses debieron ser deducidos como gasto del ejercicio 2010, en el que se culminó la ampliación de la planta de refinamiento; por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto se advierte que la controversia consiste en determinar si los intereses derivados de préstamos destinados a la ampliación de la planta de producción con la finalidad de expandir sus actividades, y que fue activado por la recurrente y posteriormente amortizado, constituyen gasto preoperativo, como sostiene la recurrente.

Que el inciso g) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que los gastos de organización, preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquel en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del periodo de expansión de las operaciones de la empresa.

Que en cuanto a los términos contenidos en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se tienen: (i) gastos de organización; (ii) preoperativos iniciales; y (iii) preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa; los cuales se caracterizan por tratarse de gastos diferidos, esto es, aquellos que representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, con el fin de que contribuyan a la generación de ingresos o reducción de costos, según lo señalado por la Resolución N° 05349-3-2005.

Que en cuanto a la expresión "gastos preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa", la Resolución N° 11969-3-2014 ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes[40]. En este caso, el concepto "gastos preoperativos" también aplica a las empresas en marcha, surgiendo los denominados "gastos preoperativos por expansión de actividades".

Que en esa línea, la Resolución N° 07488-3-2018 ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes[41], con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio.

Que la Resolución N° 04971-1-2006 ha indicado que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Que de acuerdo con la información consignada en el punto 1.2 de la Nota 1 a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2011, de 2010 y de 2009 (foja 3115), la actividad económica principal de la recurrente

[40] El subrayado es nuestro.
[41] Ídem nota al pie anterior.

es la refinación de concentrado de zinc, que adquiere de diversas empresas mineras locales y la posterior comercialización del zinc refinado en el mercado local y en el exterior. Como resultado del proceso de refinación se derivan otros productos, tales como el ácido sulfúrico, cemento de cobre y concentrado de plata, que son también comercializados en el mercado local y en el exterior. Asimismo, se da cuenta que para el desarrollo de sus actividades, la recurrente opera una planta de refinación que a partir de junio de 2010 alcanzó una capacidad de producción de 320 000 toneladas métricas de zinc refinado por año (TM/año) como resultado de los proyectos de expansión de la mencionada planta.

Que por su parte, en virtud al Contrato de Crédito, de 10 de marzo de 2009, suscrito por la recurrente con entidades financieras en calidad de prestamistas y en calidad de Agente Administrativo de los prestamistas (fojas 3141/vuelta a 3205), esta obtuvo préstamos a plazos por un monto total de hasta $300 000 000,00, a efectos de financiar el "Proyecto" identificado en el Apéndice I al citado contrato (foja 3168), en el que se indica que la recurrente incrementaría la capacidad de producción anual de su refinería de zinc a 320,000 toneladas de la producción actual de 160,000 toneladas, para lo cual se instalarían nuevos edificios y las instalaciones existentes serían modificadas para permitir el incremento de la producción. El incremento de la producción proyectado se lograría con la creación de una nueva Planta de Tostación y una nueva Planta de Ácido Sulfúrico, ampliando las Plantas de Lixiviación y Purificación actuales y creando una nueva Casa de Celdas Electrolíticas. Asimismo, se indica que se implementaría una nueva Línea de Fusión Catódica y Moldeado, y que la Planta de Cobre Electrolítico existente (160 K) así como la Planta de Cadmio serían ampliadas y se implementaría una línea adicional en la Planta de Polvo de Zinc para satisfacer las mayores necesidades de la Planta de Purificación de Electrolitos y la Nueva Planta de Recuperación de Indio (160 K). Adicionalmente, se construirá una nueva Planta de Tratamiento de Efluentes y que todo ello ampliaría los servicios para satisfacer la demanda de energía eléctrica, aire comprimido, vapor y petróleo.

Que del documento denominado "Descripción del Proyecto"[42] (fojas 3207 a 3253) se señala que el proyecto tuvo por objeto incrementar la producción de zinc refinado de 160 000 TMA o 160 K a 320 000 TMA o 320 K y consistió en la modificación de las instalaciones existentes para permitir el aumento de la producción con una inversión del orden de $500 millones. Indica que el aumento de producción proyectado se alcanzaría por medio de la construcción de una nueva Planta de Tostación y una nueva Planta de Ácido Sulfúrico, la expansión de las actuales Plantas de Lixiviación y Purificación, y la construcción de una nueva Casa de Celdas Electrolíticas. Por otro lado, también se da cuenta que se implementaría una nueva Línea de Fusión Catódica y Moldeo, se ampliaría la planta de Cobre Electrolítico (160 K) en las actuales Plantas de Cadmio, y de Polvo de Zinc se implementaría una línea adicional para asumir el incremento de las necesidades de la Planta de Purificación del electrolito y de la nueva Planta de Recuperación de Indio (160 K), que también se construirá como parte del proyecto. Adicionalmente, se precisa que también se construiría una nueva Planta de Tratamiento de Efluentes, y que todo ello ampliaría los servicios para satisfacer la demanda de energía eléctrica, aire comprimido, vapor y petróleo. Por otro lado, se da cuenta que las operaciones metalúrgicas se efectuaban en forma secuencial, empezando con la recepción de concentrados de sulfuros de zinc de diferentes tipos y terminando en la producción de zinc refinado y que además mediante procesos específicos adicionales se obtenían los subproductos ácido sulfúrico, cadmio refinado, cemento de cobre, residuo plomo - plata, residuo de cobalto - níquel y polvo de zinc.

Que asimismo, del documento denominado "Declaración de los Objetivos del Negocio para el Proyecto - DONP (fojas 3138 a 3140)[43] se señala que la refinería de Cajamarquilla fue adquirida en diciembre de 2004 y desde esa fecha se iniciaron los estudios y análisis de oportunidades para expandir la capacidad de producción de dicha refinaría. Así, se indica que en la primera fase ejecutada en junio de 2005 se incrementó la capacidad de producción de 130K tpa a 135K tpa de Zinc refinado, con pequeñas modificaciones en las plantas de tostación y electrólisis; seguidamente se señala que en la segunda fase iniciada en julio de 2006 y culminada en la segunda mitad del año 2007 se incrementó la capacidad de producción a 160K tpa de Zinc refinado y se obtuvo la producción del subproducto indio refinado. Finalmente, se señala que la tercera etapa consiste en expandir las instalaciones de Cajamarquilla hasta una capacidad de producción de 320K tpa de Zn refinado, agregándose que "Como complemento del

[42] De acuerdo con el USB (foja 4189), documento con el nombre de "Punto_01_320k Descripción del Proceso Metalúrgico".
[43] De acuerdo con el USB (foja 4189), documento con el nombre de "Punto_01_DONP - 320K".

incremento de la capacidad de producción de Zn también se incrementará la producción de sub-productos tales como: Acido Sulfúrico, In refinado, Cd refinado, Concentrado de Ag, Concentrado de Pb y Cemento de Cu y/o Cu electrolítico".

Que de acuerdo con los acápites Gestión de Proyectos y Gestión de la Operación de la Memoria Anual correspondiente al ejercicio 2009 (fojas 3084 a 3086 y 3091) se da cuenta del proyecto de ampliación de la planta con el objetivo de incrementar la capacidad de producción hasta un nivel de 320 TM/año de zinc refinado y 78 Toneladas de Indio y se describe el cumplimiento de la producción de zinc refinado y de los subproductos cadmio refinado, ácido sulfúrico, concentrado de plata y cemento de cobre, así como de los eventos que afectaron el normal desempeño de la referida producción.

Que de los acápites Gestión de Proyectos y Gestión de la Operación de la Memoria Anual del ejercicio 2010 se da cuenta de la culminación de la construcción y del inicio de la operación del mayor proyecto denominado "Ampliación de la capacidad de Producción a un nivel de 320 000 toneladas por año de zinc refinado", incluyendo una línea para el circuito de recuperación del Indio a un nivel de producción de 78 toneladas por año y se describe el cumplimiento de la producción de zinc refinado y de los subproductos cadmio refinado, ácido sulfúrico, concentrado de plata y cemento de cobre (fojas 3081 y 3082/vuelta).

Que por su parte, del acápite Gestión de Operaciones de la Memoria Anual correspondiente al ejercicio 2011 se describe el cumplimiento de la producción de zinc refinado y de los subproductos cadmio refinado, ácido sulfúrico, indio refinado, concentrado de plata y cemento de cobre (fojas 3071 y 3073/vuelta).

Que de lo expuesto, se aprecia que el giro del negocio de la recurrente es la refinación de concentrado de zinc y su posterior comercialización, así como de los productos derivados de dicho proceso, tales como el ácido sulfúrico, cemento de cobre y concentrado de plata, por lo que en el marco de su actividad económica incurrió en gastos de financiamiento (intereses), reconocidos como gastos preoperativos, que fueron utilizados para la ampliación de la planta de refinación de zinc, la cual estuvo en proceso de construcción durante los ejercicios 2009 y 2010, siendo que la amortización de dichos gastos afectó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por S/7 825 498,00, materia del presente reparo.

Que asimismo, se observa que la ampliación de la referida planta de refinación tuvo como objetivo incrementar la producción de zinc refinado de 160K a 320K TM/año y como consecuencia de ello de los subproductos cadmio refinado, ácido sulfúrico, concentrado de plata y cemento de cobre que se venían produciendo en los años 2009 y 2010, como se informa en las memorias anuales 2009 y 2010 presentadas y si bien para el año 2011 en la memoria anual de dicho año se incluye como subproducto producido al indio refinado, se verifica que dicho producto ya se producía en el año 2008, como resultado de la segunda fase de expansión de la planta de refinación, tal como se dejó constancia en el documento denominado "Declaración de los Objetivos del Negocio para el Proyecto - DONP (foja 3140/vuelta).

Que de lo expuesto, se aprecia que la ampliación de la planta de refinación significó la construcción de las nuevas Plantas de Tostación, de Ácido Sulfúrico, Tratamiento de Efluentes y de Recuperación de Indio y de la Casa de Celdas Electrolíticas y/o la modificación de las instalaciones existentes como el caso de las Plantas de Lixiviación y Purificación y de Cobre Electrolítico, así como la implementación de una nueva línea de fusión de cátodos y Moldeo y de una línea adicional para asumir el incremento de necesidades de la planta de purificación del electrolito y tuvo como objetivo incrementar la capacidad de producción y alcanzar rendimientos de productividad con costos más bajos por tonelada producida del mismo producto y subproductos existentes, como lo son el zinc refinado y sus derivados cadmio refinado, ácido sulfúrico, indio refinado, concentrado de plata y cemento de cobre.

Que en ese sentido, conforme a las normas y jurisprudencia citadas los gastos reparados no corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades, puesto que el desarrollo del proyecto consistente en la ampliación de la planta de refinación no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente realizada por la recurrente desde antes del 2010.

Que por lo tanto, el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que con relación a que en el documento Declaración de los Objetivos del Negocio para el Proyecto - DONP se da cuenta que el proyecto de expansión de la capacidad de producción comprendería también la producción del concentrado de plomo, lo que constituiría un nuevo producto, se debe precisar que la mención efectuada a dicho subproducto en el mencionado documento se hizo en términos de ejemplo de los subproductos que se podrían producir como resultado del incremento de la capacidad de producción de zinc y no como que el objetivo del proyecto hubiera sido la obtención de dicho subproducto, debiéndose destacar que en todos los documentos glosados existe uniformidad en señalar que el objetivo del proyecto, para cuyo fin se obtuvo el financiamiento por el que la recurrente reconoció intereses, fue la ampliación de la capacidad de producción de la planta de refinación de zinc, con el objeto de ampliar las toneladas a obtenerse de dicho producto, actividad que ya venía desarrollando y que no constituye una actividad nueva, diferente o distinta, que le permitiera considerar los intereses reparados como gasto preoperativo.

Que cabe señalar que en la Memoria Anual correspondiente al ejercicio 2011 (foja 3070) se aprecia que en dicho ejercicio se desarrolló el proyecto Exploraciones Perú con el objetivo de descubrir la existencia de mineralización de plomo, entre otros minerales, así se indicó que: *«En estas propiedades, el equipo de exploración mineral realizó estudios geológicos con el objetivo de definir si en dichas áreas existe la evidencia de mineralización de zinc, plomo o cobre característica de los modelos de yacimientos esperados por la empresa en Perú»*. Por lo que no se evidencia que al 2010 haya utilizado la infraestructura de la planta de refinación ampliada con el financiamiento obtenido para realizar dicha actividad; por tanto, lo argumentado por la recurrente no resulta atendible.

Que con relación al alegato respecto a que la Administración formuló el reparo sin mayor sustento, toda vez que sus afirmaciones no fueron acreditadas con argumentos sólidos ni documentado, ni se aprecia un requerimiento adicional o cruce de información efectuado por parte de aquella, a efectos de verificar la producción de nuevos productos, corresponde señalar que contrario a lo alegado por la recurrente el reparo de la Administración se fundamenta en la documentación que se ha dado cuenta precedentemente, que fuera proporcionada por la propia recurrente, y de la cual resulta el reparo debidamente fundamentado, no siendo pertinente ni obligatorio para la Administración realizar cruce de información alguno, siendo que la carga de la prueba para acreditar que el gasto por concepto de intereses era un gasto preoperativo era de cuenta de la recurrente, quien no sustentó ello, por lo que carece de validez lo alegado.

Que tampoco corresponde tomar en cuenta lo resuelto en las Resoluciones N° 01335-3-2013, 06052-11-2018 y 09406-3-2019 al versar sobre reparos y supuestos distintos al caso de autos.

7. Deducción por "aplicación cierre de minas" que ha sido deducido doble en la determinación del Impuesto a la Renta

Que la recurrente sostiene que no ha deducido doblemente el gasto por "aplicación cierre de minas" y describe la dinámica contable que utilizó para realizar el registro de aquellas operaciones, así, indica que las facturas de gastos relacionadas a la deducción de dicho concepto son registradas utilizando una cuenta de gasto que es cargada y una cuenta de pasivo que es abonada y que para neutralizar el efecto del gasto en los resultados del ejercicio procede a realizar un abono a la cuenta de gasto utilizada con cargo a la cuenta pasiva -Desmantelamiento, para luego deducir dichos gastos vía declaración jurada anual.

Que agrega que dicha dinámica contable responde a la aplicación de normas contables, las cuales determinan que al inicio del ciclo de vida de una mina o planta se estime el valor presente de los desembolsos de efectivo futuros y se registre un activo comúnmente denominado "estimación de cierre de minas", que se carga a una cuenta de activos y se abona contra la cuenta - Desmantelamiento. Precisa que dicho activo fijo registrado en la contabilidad genera un gasto por depreciación a lo largo de toda la vida de la planta, que es registrado contablemente y afecta financieramente los resultados del ejercicio, siendo que para efectos tributarios dicha depreciación es adicionada en el cálculo del Impuesto a la Renta de cada año, al estar relacionada a una estimación propia de un tratamiento contable financiero, de tal manera que únicamente se deducen vía declaración jurada anual aquellos gastos concretamente devengados y efectuados en cada ejercicio.

Que refiere que cumple con detallar aquellos registros contables que extornan (abonan) las provisiones de

gastos registradas en la contabilidad del ejercicio 2016 bajo el concepto de "Cierre de Minas" y que permiten la deducción de los gastos a través de la citada declaración jurada. Añade que las Cuentas y corresponden al Plan de Cuentas Corporativo y que según el Plan Contable General Empresarial están relacionadas a las Cuentas - Servicio de asistencia y consultoría y 63950010 - Servicios Mano de obra y que los registros contables se encuentran contabilizados en el Libro Diario del ejercicio 2016 presentados en atención al Requerimiento N° .

Que por su parte, la Administración sostiene que de la conciliación de los asientos de gastos que afectaron los resultados del ejercicio 2016 con los asientos contables que según la recurrente extornan las provisiones de gasto, se puede observar que se presentan diferencias entre la provisión de gasto y el extorno realizado, puesto que no hay identidad en los importes extornados, ni en las cuentas de gastos utilizadas, no pudiéndose correlacionar los extornos con los asientos de origen.

Que según el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314), se observa que la Administración reparó la deducción del gasto por concepto de «aplicación de cierre de minas» por S/2 982 712,00, al considerar que la recurrente la dedujo en dos oportunidades, la primera como gasto contable y la segunda vía declaración jurada, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el punto 2 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 8 al Resultado del Requerimiento N° .

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 4063 a 4065) la Administración comunicó a la recurrente que de la información presentada en respuesta al ítem 3 del punto 3 del Requerimiento N° , observó que la deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por concepto de «aplicación de cierre de minas» por S/2 982 712,00 había sido deducida doblemente, la primera como gasto contable y la segunda vía declaración jurada, por lo que le solicitó sustentar con los respectivos argumentos legales, tributarios y contables el motivo por el cual dedujo doble dicho importe y acreditarlo con la correspondiente documentación.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 13 de mayo de 2022 (fojas 3255 y 3256/vuelta), la recurrente sostuvo que no dedujo doblemente el gasto relacionado al concepto «aplicación cierre de minas» y describió la dinámica contable que utilizó para realizar el registro de aquellas operaciones, así, indicó que las facturas de gastos relacionadas a la deducción de dicho concepto fueron registradas utilizando una cuenta de gasto que fue cargada y una cuenta de pasivo que fue abonada y que para neutralizar el efecto del gasto en los resultados del ejercicio realizó un abono a la cuenta de gasto utilizada con cargo a la Cuenta pasiva Desmantelamiento, para deducir dichos gastos vía declaración jurada anual.

Que agregó que dicha dinámica contable responde a la aplicación de normas contables, las cuales determinan que al inicio del ciclo de vida de una mina o planta se estime el valor presente de los desembolsos de efectivo futuros y se registre un activo comúnmente denominado «estimación de cierre de minas», que se carga a una cuenta de activos y se abona contra la Cuenta - Desmantelamiento. Precisó que dicho activo fijo registrado en la contabilidad generó un gasto por depreciación a lo largo de toda la vida de la planta, que fue registrado contablemente afectando financieramente los resultados del ejercicio, siendo que para efectos tributarios, dicha depreciación fue adicionada en el cálculo del Impuesto a la Renta de cada año, al estar relacionada a una estimación propia de un tratamiento contable financiero, de tal manera que, únicamente se dedujo vía declaración jurada, aquellos gastos concretamente devengados y efectuados en cada ejercicio. Refirió que detalló aquellos registros contables que extornaron las provisiones de gastos registrados en la contabilidad del ejercicio 2016 por el concepto de «Cierre de Minas» y que permitieron la deducción de los gastos vía declaración jurada. Añadió que las Cuentas corresponden al Plan de Cuentas Corporativo, y que según el Plan Contable General Empresarial están relacionadas a las Cuentas - Servicio de asistencia y consultoría y - Servicios Mano de obra; y que los registros contables se encuentran contabilizados en el Libro Diario del ejercicio 2016 presentados en atención al Requerimiento N° .

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4031 a 4036/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente y de su evaluación señaló que verificó los asientos contables del documento denominado «Punto_02_Detalle de reversiones-

cierre de minas» con el fin de evidenciar el extorno del gasto en los resultados del ejercicio 2016; sin embargo, dio cuenta que de la conciliación de los asientos de gastos que afectaron los resultados del ejercicio 2016 con los asientos contables de extorno señalados por la recurrente observó que por los meses de febrero, mayo, junio y agosto a diciembre de 2016 se provisionó el gasto sin tener extorno alguno y además constató que mientras en la provisión del gasto se usó la Cuenta de gasto y la Cuenta de pasivo en el extorno se utilizó las Cuentas de gasto y la Cuenta de pasivo por lo que concluyó que los asientos contables presentados no acreditaron el extorno de la provisión del gasto y reparó S/2 982 712,00, al considerar que el gasto por «aplicación de cierre de minas» había sido deducido doblemente, como gasto contable y vía declaración jurada.

Que posteriormente, mediante el ítem 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de deducción por «aplicación cierre de minas» que ha sido deducido doblemente en la determinación del Impuesto a la Renta, por S/2 982 712,00, a fin de que de estimarlo pertinente presentara sus descargos.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4093 a 4095) la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó argumento alguno, por lo que reiteró su posición en cuanto a que el gasto por «aplicación de cierre de minas» había sido deducida doblemente, la primera como gasto contable y la segunda vía declaración jurada, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto, el reparo materia de análisis se centra en establecer si la deducción del gasto por concepto de «aplicación de cierre de minas» realizada mediante registros contables por la recurrente fue extornada o revertida en sus registros contables en el año 2016, al haber sido deducida vía su declaración jurada del Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que respecto a los registros contables, en la Resolución N° 10577-8-2010 se ha señalado que los hechos y transacciones deben contabilizarse de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego mediante la declaración jurada realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta. De manera similar, en la Resolución N° 07842-3-2012 se ha indicado que la determinación del Impuesto a la Renta se inicia sobre una base contable que es objeto de conciliación, en función a las normas que regulan este tributo.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 07961-1-2015 y 06802-10-2019, entre otras, se ha indicado que los Libros Diario y Mayor son los que permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como ingresos, gastos, costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en el resultado contable y por ende en la determinación de la renta neta imponible.

Que en las Resoluciones N° 17792-8-2012 y 10569-3-2012 este Tribunal ha señalado que para deducir vía declaración jurada el importe contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se trata de los mismos conceptos.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 10709-3-2013 si el contribuyente efectúa una deducción vía declaración jurada, está en la obligación de sustentar su procedencia, dado que toda conciliación tributaria mediante declaración jurada implica necesariamente un análisis previo por parte del contribuyente, análisis que en la Resolución N° 17929-3-2013 se ha precisado que debe estar acompañado de la documentación sustentatoria que corresponda por cada ejercicio gravable.

Que en la Resolución N° 04831-9-2012 se ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este 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.

Que de otro lado, según Kohler[44] el asiento de reversión es aquel en el cual todos los débitos son idénticos a todos los créditos en un asiento anterior, en cuanto a cuenta e importe, y todos los débitos en el mismo asiento anterior, en lo que se refiere a cuenta e importe.

Que en relación con el extorno de gastos, la Resolución N° 02268-3-2023 señala que *«cuando se produce un extorno de una operación el asiento de reversión a efectuar debe identificarse respecto de un asiento que refleje una operación efectuada originalmente, es decir, resulta necesario determinar la correlación entre las reversiones con las operaciones a las cuales pretende extornar o corregir, a efecto de determinar su procedencia»*.

Que de la información presentada por la recurrente, contenida en los archivos PDF "Anexo_03_Ítem_02-01", "Anexo_03_Ítem_02-02", "Anexo_03_Ítem_02-03", "Anexo_03_Ítem_02-04", "Anexo_03_Ítem_02-05", "Anexo_03_Ítem_02-06", "Anexo_03_Ítem_02-07", "Anexo_03_Ítem_02-08", "Anexo_03_Ítem_02-09", "Anexo_03_Ítem_02-10", "Anexo_03_Ítem_02-11", "Anexo_03_Ítem_02-12" y "Anexo_03_Ítem_02-13"[45] se verifica que en el ejercicio 2016 contabilizó en la Cuenta los asientos contables e importes que se indican a continuación, los que abonó a las Cuentas o la Cuenta originada por la provisión del gasto por «aplicación cierre de minas» (foja 4556):

Cuadro 1

Periodo	Asiento N°	Cuenta	Debe S/	Haber S/
201602			0,00	154 046,83
			154 046,83	0,00
			0,00	361 405,84
			361 405,84	0,00
201605			0,00	177 455,38
			177 455,38	0,00
201606			0,00	161 294,71
			161 294,71	0,00
			0,00	67 453,11
			67 453,11	0,00
			0,00	39 442,32
			39 442,32	0,00
201608			0,00	103 249,44
			103 249,44	0,00
201609			0,00	203 455,93
			203 455,93	0,00
			0,00	227 967,59
			227 967,59	0,00
201610			0,00	201 655,97
			201 655,97	0,00
			0,00	269 354,61
			269 354,61	0,00
201611			0,00	293 195,01
			293 195,01	0,00
201612			0,00	271 840,00
			271 840,00	0,00
			0,00	172 225,32
			172 225,32	0,00
			0,00	146 244,00
			146 244,00	0,00
			0,00	114 225,74
			114 225,74	0,00
			2 964 511,80	2 964 511,80

Que asimismo, durante la fiscalización se verificó que la recurrente a través de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 dedujo S/2 982 712,00 por el mismo concepto de «aplicación cierre

[44] Cooper, William; Ijiri, Yuji. Diccionario Kohler para contadores. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México. 2005, Pág. 78.
[45] De acuerdo con el medio magnético (USB) (foja 4189), en la ruta «09_Req_

de minas»[46], el que fue desconocido por la Administración, al establecer que dicho concepto fue deducido doblemente.

Que obra en autos[47] el detalle de los registros contables N° y presentado por la recurrente mediante el documento denominado «Punto_02_Detalle de reversiones-Cierre de minas», los que tienen el siguiente detalle:

Cuadro 2

Cuenta[48]	Documento N°	Fecha contable	Importe S/
		29.02.2016	539 172,51
		29.02.2016	45 593,70
		31.08.2016	3 371,00
		31.08.2016	750 743,21
		30.11.2016	6 844,00
		30.11.2016	669 328,96
		30.09.2016	3 388,00
		30.09.2016	969 412,10
			2 987 853,48

Que de la revisión de la base de datos del Libro Diario de enero a diciembre de 2016[49], cuyo resumen obra a foja 4556/vuelta, se aprecia el registro de los siguientes asientos contables, en las que se identifican los abonos en las cuentas y por los periodos y montos que se indican a continuación:

Cuadro 3

Periodo	Asiento N°	Cuenta	Debe S/	Haber S/
201611			0,00	6 844,00
201611			0,00	669 328,96
				676 172,96
201609			0,00	3 388,00
201609			0,00	969 412,10
				972 800,10
201608			0,00	3 371,00
201608			0,00	750 743,21
				754 114,21
201602			0,00	539 172,51
201602			0,00	45 593,70
				584 766,21

Que de la comparación efectuada entre los asientos contables que afectaron los resultados del ejercicio 2016 cargados en la Cuenta (Cuadro 1), con los registros contables que de acuerdo a lo afirmado por la recurrente constituirían «asientos de reversión» (Cuadro 2), se aprecian las diferencias entre la provisión del gasto y del extorno evidenciadas por la Administración en la resolución apelada (foja 4556/vuelta) y que se detallan en el Cuadro 4, constatándose que no existe la correlación entre los importes provisionados como gastos y su posterior reversión, conforme a los criterios jurisprudenciales citados precedentemente, según los cuales para el extorno del importe de un gasto contabilizado deducido en la determinación del Impuesto a la Renta es necesario que se acredite el registro contable del extorno y además se demuestre la correlación entre los conceptos e importes provisionados como gastos y su posterior reversión:

---

[46] Tal como consta en el análisis del cálculo de las adiciones y deducciones efectuadas, contenido en el archivo Excel denominado "CJM Adiciones y deducciones.xls" que fue presentado en medio magnético (USB) de foja 4189, y cuya ruta es 01_Req_ / Punto 05 / CJM Adiciones y deducciones.xls.

[47] De acuerdo con el medio magnético (USB) de foja 4189, documento en la ruta «15_Req_ / Punto_02_Detalle de reversiones-Cierre de minas».

[48] Cabe indicar que según señala la recurrente en su recurso de apelación (foja 4732) las cuenta contables y corresponden al Plan de cuentas corporativo y que según el Plan Contable General Empresarial están relacionados a las cuentas Servicio de asistencia y consultoría y Servicios mano de obra, respectivamente.

[49] De acuerdo con el medio magnético (USB) de foja 4189, dichos documentos se encuentran en la ruta 01_Req_ / Puntos 04 y 07.

Cuadro 4

Periodo	Asientos contables que abonan las cuentas contable	Gastos cargados a la cuenta contable que afectaron los resultados del ejercicio 2016	Diferencias
Diciembre		704 535,06	-704 535,06
Noviembre	676 172,96	293 195,01	382 977,95
Octubre		471 010,58	-471 010,58
Setiembre	972 800,10	431 423,52	541 376,58
Agosto	754 114,21	103 294,44	650 864,77
Junio		268 190,14	-268 190,14
Mayo		177 455,38	-177 455,38
Febrero	564 766,21	515 452,67	49 313,54
	S/2 967 853,48	S/2 964 511,80	

Que en consecuencia, no estando acreditada la correlación entre las provisiones de los gastos contabilizados por «aplicación de cierre de minas» y el extorno realizado, resulta procedente el reparo efectuado por la Administración a la deducción realizada vía declaración jurada por dicho concepto y su efecto en la determinación de la renta imponible del ejercicio 2016, toda vez que se encuentra acreditada la existencia de una doble deducción, por lo que corresponde mantener el citado reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

8. Gastos y/o costos no fehacientes

Que la recurrente sostiene que la Administración acotó diversas operaciones debido a que no se habría acreditado la realidad de las operaciones y/o el uso de los medios de pago. Respecto al **ítem 02** señala que corresponde al cargo en la Cuenta – Servicios asistencia y consultoría por S/502 944,35, anotado bajo el Registro N° , que corresponde a servicios de administración, contable, tributaria, tesorería, recursos humanos, entre otros, que fueron realizados a su favor en el mes de diciembre 2015, por lo que presenta el Registro N° de 4 de enero de 2016, y el Registro N° – Terc_consultoría contable, de 26 de enero de 2016, con los que se reversa el gasto de S/505 435,43, con lo que se evidencia que no hay impacto en resultados del ejercicio 2016.

Que explica con relación al aludido cargo, que en diciembre de 2015 registró un gasto por S/499 571,90, correspondiente a los servicios prestados por , anotado con el Registro N° En el mes de enero de 2016 se registró de manera automática la reversión de dicho registro mediante el Asiento N° no obstante, el 20 de enero de 2016 mediante el Registro acotado N° se cargó la Cuenta por S/502 944,35. Luego, el 26 de enero de 2016 se realizó el registro contable de la factura relacionada al servicio de diciembre de 2015, con el Asiento N° ajustándose la provisión inicial del 20 de enero de 2016 en S/-5 863,53. Precisa que el 29 de febrero de 2016 se efectuó la reclasificación del gasto correspondiente al ejercicio 2015, a través del Registro N° , con el que se corrige la utilización de la Cuenta , considerado en el Registro N° . Agrega que para sustentar su dicho presenta los registros contables, la factura del servicio, el contrato y el estado de cuenta vinculado al gasto observado.

Que alega con relación al **ítem 04**, que el gasto corresponde al servicio de deslaminado, acarreo, limpieza, succión y planchado de cátodos de zinc en el área de electrometalurgia. Resalta que dicho desembolso cumple con el principio de causalidad, pues resulta necesario para la continuidad de las operaciones a nivel productivo. Añade que para sustentar tal erogación presentó el registro contable, la factura junto a su registro contable y hoja de entrada del servicio, así como el estado de cuenta vinculado al pago.

Que señala respecto al **ítem 09**, que el gasto corresponde a la provisión de gastos por servicios de transporte y sobreestadía inherentes a la operatividad aduanera para la venta de ácido sulfúrico a clientes del exterior, por lo que cumplen con el principio de causalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. Resalta que para acreditar el importe acotado cumplió con presentar el registro contable, asiento de provisión, registro y pagos de todos los comprobantes, asiento de reversión realizado en el ejercicio 2017, el invoice, su registro y hoja de entrada de servicios, el medio de pago, las facturas de venta del ácido sulfúrico y los Bill's of Lading; no obstante, la Administración no realizó una valoración probatoria argumentando que dicha documentación no fue presentada dentro del plazo solicitado.

Que por su parte, la Administración señala que reparó S/1 488 507,00 (ítems 2, 3, 4 y 9 por S/502 944,35, S/23 516,13, S/708 691,41 y S/253 355,10, respectivamente), toda vez que la recurrente no presentó la documentación sustentatoria que acreditara fehacientemente el gasto registrado, ni el uso del medio de pago en el caso del ítem 4 por S/708 691,41, incumpliendo lo señalado en la Ley N° 28194.

Que del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314) se aprecia que la Administración reparó S/1 488 507,00, por «gastos y/o costos no fehacientes», sustentado, entre otros, en los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en los artículos 2, 3, 4, 5 y 8 de la Ley para la y Para la Formalización de la Economía y en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y el ítem 9 del Resultado del Requerimiento N° .

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 3906 a 3908) la Administración señaló que en virtud de la información presentada en atención al Requerimiento N° (complementado y modificado por el Requerimiento N°) –a través del cual se solicitó el sustento de diversas operaciones que incidieron en la determinación de la renta neta del ejercicio 2016– determinó un reparo por S/14 976 373,04, debido a que la recurrente no acreditó de manera fehaciente el total de las operaciones mostradas en la imagen del apartado D del indicado requerimiento[50]. Por tanto, indicó que a efectos de que la recurrente pueda sustentar la fehaciencia de las operaciones acotadas, detalladas (foja 3907/vuelta) y a fin de poder conocer la naturaleza de las operaciones y el cumplimiento de los principios de causalidad, generalidad y razonabilidad, así como su devengamiento en el ejercicio 2016, le solicitó presentar un escrito en el que señalara la naturaleza de las operaciones y el tratamiento tributario y contable, indicando su respectiva base legal. Asimismo, le requirió proporcionar comprobantes de pago y documentos complementarios, medios de pago utilizados y su detalle, asientos contables, acuerdos de directorio, memorandos, lineamientos, informes, convenios y otros documentos que acrediten la fehaciencia de tales operaciones; proporcionar contratos y adendas, valorizaciones del servicio, cotizaciones, proformas, correspondencia comercial; precisando que en caso se tratara de operaciones que tuvieran efecto en un ejercicio distinto al fiscalizado debía proporcionar el detalle del reparo efectuado y de tratarse de reversiones o reclasificaciones debía proporcionar los asientos que dieron origen a la reversión adjuntado la documentación que acreditara que el gasto no afectó a resultados; debiendo señalar si las operaciones en cuestión formaron parte del costo de ventas del ejercicio.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 19 de enero de 2022 (fojas 2884 a 2895/vuelta), la recurrente presentó un escrito en el que respondió la observación, adjuntando diversa documentación.

Que en el punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3879 a 3898/vuelta) la Administración, luego de revisar la documentación y argumentos expuestos, expuso lo siguiente:

- **Ítem 2** correspondiente al cargo de S/502 944,35 en la Cuenta (Registro contable N°), la información presentada no coincide con el importe, las fechas y la cuenta contable registrada, toda vez que el importe requerido es S/502 944,35 y el importe de la alegada reversión asciende a S/505 435,43, advierte que no es coherente que el extorno alegado se haya efectuado antes que se registre la operación principal y que la cuenta reparada no corresponde a la cuenta empleada en el extorno; por lo que al no haber presentado evidencia de que el gasto fuera extornado mantenía el reparo el gasto por S/502 944,35, dado que no fue sustentado de manera fehaciente.
- **Ítem 3** correspondiente al cargo de S/740 394,16 en la Cuenta (Registro contable N°), la provisión efectuada respecto a los registros presentados excede en S/23 516,13 al importe reconocido como extorno, por lo que tal exceso no fue acreditado de fehacientemente y repara tal importe. Precisa que la recurrente aceptó el reparo por S/23 516,13 (foja 2894/vuelta).
- **Ítem 4** correspondiente al cargo de S/708 691,41 en la Cuenta (Registro contable N°), señala que no se ha proporcionado los medios de pago de la operación solicitada, pues si bien se presentó un estado de cuenta el cargo no coincide con el importe ni con el reconocimiento contable del pago, por lo que al no haberse acreditado la utilización de los medios de pago relacionados con la operación, reparó el gasto por S/708 691,41.
- **Ítem 9** correspondiente al cargo de S/6 154 920,19 en la Cuenta (Registro contable N°

[50] Cuadro en el que identifica 11 ítems correspondientes a cargos en las cuentas de gastos.

), advirtió que la provisión realizada por S/6 154 920,19 es superior al importe total documentado por la recurrente por S/5 901 565,09, por lo que S/253 355,10 no habían sido sustentados, por lo que reparó el gasto por dicho importe, dado que no fue sustentado de manera fehaciente. Añade que mediante escrito presentado la recurrente aceptó el reparo por S/253 355,10 (foja 2887/vuelta).

Que del ítem 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «gastos y/o costos no fehacientes» por S/1 488 507,00, a fin de que, de estimarlo pertinente, presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (fojas 3431/vuelta a 3434/vuelta), la recurrente explicó la dinámica aplicada en el registro de la operación del ítem 2, concluyendo que existe una reversión de gasto de diciembre de 2015 en exceso por S/-2 491,08, el que constituía una deducción a su favor para efectos del ejercicio 2016.

Que en el ítem 9 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4088 a 4093/vuelta), la Administración advirtió que la recurrente no presentó argumento alguno para cuestionar las observaciones señaladas en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° vinculadas a los ítems 3, 4 y 9. Respecto al ítem 2, aunque presentó un escrito de descargo, no documentó la explicación expuesta. Por lo tanto, mantuvo el reparo por S/1 488 507,00, debido a que la recurrente no acreditó de manera fehaciente las operaciones y no proporcionó los medios de pago correspondientes, en el caso del ítem 4.

Que al respecto, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que de lo actuado se tiene que la Administración reparó las operaciones de los ítems 2, 3 y 9 debido a la falta de acreditación de su fehaciencia y la operación correspondiente al ítem 4 debido a que no proporcionó el medio de pago. Las citadas operaciones se encuentran contenidas en los siguientes registros contables[51]:

Ítem	Periodo	Asiento contable	Subcuenta	Concepto	Importe
2	20160100			Terc_Consultoria contable	502 944,35
3	20160200			500056	23 516,13
4	20160300			Sv apoyo desaminado	708 691,41
9	20161200			Flete de ácido sulfurico + Demurrage	253 355,10
Total					**1 488 506,99**

Que respecto al ítem 3, conviene precisar que la recurrente no expuso argumento alguno en su escrito de apelación tendiente a cuestionar el reparo formulado, aunado al hecho de que mediante el escrito de reclamo aceptó dicha acotación (foja 4411/vuelta). Por tanto, no siendo un aspecto controvertido no corresponde el pronunciamiento de esta instancia, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

i) Ítem 2 - Terc_Consultoría contable por S/502 944,35

Que para sustentar la acotación formulada obra en autos[52]:

- Registro Contable N° de 30 de diciembre de 2015, a través del cual se reconoce un gasto y una obligación de pago, mediante el cargo en la Cuenta y abono en la Cuenta por S/499 571,90 ($146 588,00), bajo la glosa de provisión csc Diciembre15.
- Registro contable N° de 4 de enero de 2016, que corresponde a un cargo en la Cuenta y un abono en la Cuenta por S/499 571,90 ($146 588,00).

[51] Datos extraídos de las fojas 3885 y 4089/vuelta.
[52] Contenida en medio magnético (USB) CD obrantes a fojas 4189 y 4530 en la siguiente ruta: «\10_Req_ », «\16_Req_ 03.00am» y « ».

- Registro contable N° de 20 de enero de 2016 vinculado al reconocimiento de un gasto y una obligación de pago, mediante el cargo en la Cuenta y abono en la Cuenta por S/502 944,35 ($146 588,27).
- Registro contable N° de 26 de enero de 2016 vinculado a la Factura N° , en el que se reconoce una obligación de pago, mediante un abono en la Cuenta , por S/540 042,16 ($155 676,61) y se reconoce una disminución del gasto, a través de un abono en la Cuenta por S/5 863,53.
- Registro contable N° de 27 de enero de 2016 correspondiente a la cancelación a proveedores por S/540 042,16 ($155 676,61[53]).
- Registro contable N° de 29 de febrero de 2016 que corresponde al reconocimiento de un cargo en la Cuenta y un abono en la Cuenta por S/502 944,40 ($146 588,00).
- Factura N° emitida por de 23 de diciembre de 2015 por $146 588,27 (sin IGV).
- Contrato de tercerización suscrito entre y la recurrente de 1 de octubre de 2014, a través del cual el primero se compromete a prestar servicios de administración de las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, tributaria, contabilidad y consolidación, recursos humanos, controles internos, tesorería y tecnología de la información a favor de la recurrente.
- Estado de cuenta del en el que identifica el egreso por $155 676,61.

Que en respuesta, la recurrente señala que el cargo en la Cuenta por S/502 944,35 (Registro contable N°) fue extornado y, por tanto, no hubo impacto en los resultados del ejercicio.

Que de la información descrita se evalúan los registros contables que incidieron en el ejercicio, esto es aquellos registrados en el ejercicio 2016, así se tiene que el 4 de enero de 2016 (Registro contable N°) se reconoce un abono en la Cuenta que representa una disminución de gastos, por S/499 571,90 ($146 588,27), luego, con fecha 20 de enero de 2016 (Registro contable N°) se reconoce un gasto mediante cargo en la Cuenta por S/502 944,35 ($146 588,27), así el 26 de enero de 2016 (Registro contable N°), se reconoce la Factura N° y una disminución en la Cuenta de gastos por S/5 863,53, posteriormente con fecha 29 de febrero de 2016 (Registro contable N°) la recurrente reclasifica las cuentas de gastos mediante un cargo en la Cuenta por S/502 944,40 ($146 588,27) y un abono en la Cuenta por S/502 944,35[54] ($146 588,27), cabe precisar que las operaciones descritas se pueden vincular por el importe en dólares y, además, ya que cada uno de los registros contables señalan como centro de costos .

Que por tanto, contrariamente a lo concluido por la Administración, de los registros contables presentados por la recurrente se constata que la operación acotada fue extornada contablemente y que, al no afectar los resultados, no incidió en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

ii) Ítem 4 - Sv apoyo deslaminado por S/708 691,41

Que para sustentar la acotación la recurrente presentó la siguiente documentación[55]:
- Registro contable N° de 2 de marzo de 2016 vinculado al reconocimiento de un gasto (cargo en la Cuenta y abono en la Cuenta) por S/708 691,41 ($202 194,41) bajo la glosa de apoyo deslaminado.
- Registros contables N° de 7 y 9 de marzo de 2016 vinculados al reconocimiento de la Factura N° y su cancelación.
- Factura N° de 2 de marzo de 2016 emitida por por el servicio de apoyo para deslaminado por S/836 255,86 (incluido IGV).
- Estado de cuenta del en el que identifica un cargo por S/962 561,54.
- Reporte de su sistema informático en el que reconoce el servicio.

[53] Importe que considera el monto de la factura más el 18% del IGV menos el 10% de la detracción aplicada a dicha operación.
[54] Cabe precisar que la diferencia de los importes considerados respecto a la suma en soles de $146 588,27 corresponde al tipo de cambio aplicado.
[55] Contenida en medio magnético (USB) CD de foja 4189 en la ruta: «\10_Req_ ».

Que cabe considerar que la Administración formuló el reparo al cargo en la Cuenta por S/708 691,41 toda vez que la recurrente no habría acreditado el uso del medio de pago al cancelar tal operación.

Que al respecto, el inciso d) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8 de la Ley N° 28194, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúe sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que según el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/3 500,00) o mil dólares americanos ($1 000,00) y que el monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que el artículo 5 de la mencionada ley, antes de su modificación por Ley N° 30730, disponía que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos por el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de la indicada ley, señala que los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, y restitución de derechos arancelarios. Agrega que en caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas glosadas para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, según lo dispuesto en las normas antes mencionadas, no dan derecho a deducir costo y/o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, en el caso de autos, habiéndose evaluado la documentación presentada por la recurrente no se encuentra acreditado que se haya cumplido con presentar el medio de pago con el cual se habría cancelado la operación acotada; por lo que se encuentra arreglado a ley el reparo al gasto y/o costo vinculada a la factura registrada en la Cuenta por S/708 691,41, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que el cargo observado cumple con el principio de causalidad, pues resulta necesario para la continuidad de las operaciones a nivel productivo y que para sustentarlo presentó el registro contable, la factura y la hoja de entrada del servicio, así como el estado de cuenta vinculado al pago, toda vez que no es materia de controversia la acreditación de la causalidad del cargo acotado, sino la falta de presentación del medio de pago correspondiente.

iii) Ítem 9 - Flete de ácido sulfurico + Demurrage por S/253 355,10

Que sobre el particular conviene indicar que el importe materia de reparo surge de la falta de acreditación del total del cargo registrado en la Cuenta por S/6 154 920,19, pues como detalla la recurrente

en su escrito de 19 de enero de 2022[56] (fojas 2887/vuelta a 2891), la documentación presentada únicamente acreditó S/5 901 565,09, existiendo un diferencial de S/253 355,10, que reconoció como no sustentado[57].

Que en esta instancia, la recurrente reitera el detalle de las operaciones que sustentan el cargo observado por S/5 901 565,09 y evidencia la diferencia de S/253 355,10 (S/6 154 920,19 - S/5 901 565,09).

Que en el curso de la fiscalización la recurrente presentó la siguiente documentación[58]:

- Registro contable N° de 28 de diciembre de 2016 vinculado al reconocimiento de un gasto (cargo en la Cuenta y abono en la Cuenta) por S/6 154 920,19 ($1 818 292,52) bajo la glosa de «Flete de ácido sulfúrico + Demurrage».
- Registro contable N° de 2 de enero de 2017 que hace referencia a la reversión del Registro contable N° (cargo en la Cuenta y abono en la Cuenta) por S/6 154 920,19 ($1 818 292,52).
- Invoices N° y emitidas por por el concepto de flete internacional al que adjunta los registros contables asociados a su reconocimiento, las facturas vinculadas al producto exportado en el que identifica el costo del flete y las coordinaciones vinculadas a su cancelación.

Que de la evaluación de dicha documentación se verifica que la recurrente acreditó el servicio de flete internacional hasta el importe de S/5 901 565,09 con los invoices emitidos por ; por tanto, no habiéndose acreditado fehacientemente el diferencial por S/253 355,10 del cargo observado por la Administración, se establece la procedencia del reparo formulado por esta, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

9. Ajuste al valor convenio en la exportación de zinc refinado a su vinculada

Que la recurrente refiere que el reparo aplicado sobre las operaciones de venta de zinc refinado a la parte vinculada (domiciliada en Austria) no se encuentra debidamente sustentado, toda vez que existen imprecisiones e inconsistencias en ciertas afirmaciones realizadas por la Administración durante los procesos de fiscalización y reclamación.

Que señala que no existe una regla metodológica o procedimiento estándar establecido para la estimación de los ajustes de comparabilidad, con lo cual realiza una estimación fundamentada y económicamente razonable. Cuestiona la manera en que la Administración utiliza el método del Precio Comparable No Controlado (PCNC), así como la aplicación de condiciones específicas de diversos métodos de precios de transferencia para la estimación de los ajustes de comparabilidad, tanto en el caso de los «premios» como de los «descuentos».

Que refiere que en caso los ajustes de comparabilidad deban sujetarse a las condiciones metodológicas de los precios de transferencia, el procedimiento seguido por la Administración no es el correcto.

Que indica que el Precio Base o valor de cotización[59], utilizado para el análisis incluido en el Reporte Local 2016 (RL 2016), fue tomado de la información publicada en la London Metal Exchange (LME) y considera el periodo de cotización M-1 (mes anterior al embarque de zinc refinado)[60], término que, según advierte, no necesariamente hace referencia al mes del embarque del producto, sino que puede referirse al mes de la

---

[56] Presentado en atención al Requerimiento N°
[57] En el referido escrito la recurrente señaló: «Asimismo, la Compañía acepta un reparo por el importe de S/253 355,10 en el ejercicio 2016».
[58] Contenida en medio magnético (USB) CD (foja 4189) en la siguiente ruta: «\10_Req » y «\10_Req ».
[59] Según el RL 2016, así como el contrato pactado por la recurrente con su parte vinculada, el precio es determinado por la siguiente fórmula: **Precio por Tonelada Métrica = Precio Base - LME (QP M-1) + Premio - Descuento.**
[60] El término M dependerá del incoterm pactado.

entrega de la mercadería en el puerto de destino, al mes en que la mercadería está disponible para el cliente, entre otros supuestos.

Que arguye que la información publicada por la LME se constituye como una fuente aceptada por la Administración como referente de mercado y, por tanto, tal término debe ser aceptado por la Administración.

Que respecto al ajuste de comparabilidad «premio» señala que resulta correcto el análisis transacción por transacción a través de la comparación de datos mensuales (tanto de la parte analizada como de las empresas comparables locales independientes) en dólares estadounidenses, tal como fue desarrollado en el RL 2016, descartando, por el contrario, el análisis realizado por la Administración, el cual utiliza como base de comparación de la parte analizada el nivel de venta (factura) frente a un rango intercuartil elaborado a partir de información acumulada mensual, al no tratarse de bases comparables.

Que sobre el ajuste de comparabilidad «descuento», indica que para la estimación de los riesgos asumidos por esta no debe ceñirse a la aplicación de los métodos de precios de transferencia (para la Administración, Precio de Reventa – PR), lo que no encuentra amparo en las normas de precios de transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta ni de la OCDE, sino que debe utilizarse información estadística relacionada a la varianza del precio del metal en el tiempo según la Teoría del Portafolio (para la estimación del riesgo de mercado), así como la información financiera para determinar el «spread» por prima de riesgo para un conjunto de empresas compradoras de zinc refinado (para la estimación del riesgo crediticio). Concluye, según lo manifestado, que los valores de las operaciones de venta de zinc refinado analizados cumplen el principio de plena competencia.

Que considera que el análisis planteado por la Administración para la estimación de los descuentos –a través de la aplicación del método del PR– incorpora el análisis de los dos primeros elementos (Precio LME + Premio), con lo cual, sostiene, que el ajuste de precios de transferencia calculado mediante esta metodología duplica el valor de estos ajustes.

Que indica que no corresponde la aplicación del ajuste secundario según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que, tal como lo establece el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, este es aplicable si se considera la hipótesis prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley, esto es, la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Al respecto, señala que tal hipótesis no se cumple en la medida que la Administración no sustenta la configuración de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, siendo que lo realizado fue una aplicación automática de la Tasa Adicional. Agrega que en caso se considere que el ajuste secundario, previsto reglamentariamente, tiene autonomía con relación a la hipótesis de dividendos presuntos, este resulta inaplicable por vulnerar el principio de reserva de ley, dado que los únicos ajustes regulados en la Ley del Impuesto a la Renta son los «primarios» y en tal caso se pretendería gravar un nuevo supuesto sin contar con la cobertura legal suficiente.

Que manifiesta que no corresponde la aplicación de la multa aplicada, toda vez que considera que la conducta se le ha atribuido no se encuentra tipificada como infracción en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que no habría cometido dolo o intención en su actuar.

Que la Administración arguye que debe aplicarse el método del PCNC bajo un enfoque de análisis transaccional para la determinación del valor de mercado, toda vez que este permite una aproximación más precisa a las condiciones de plena competencia. En ese sentido, señala que le fue posible realizar el análisis operación por operación a partir de la información proporcionada por la recurrente, referida a la venta de zinc refinado por embarque, la cual incluye una factura y una orden de pedido que incorpora términos y condiciones específicas por operación.

Que para la determinación del «precio» señala sobre el Precio Base que si bien, coincidiendo con la recurrente, las cotizaciones del LME constituyen referentes de mercado no debe interpretarse que cualquier publicación de la LME es un referente válido de mercado. En ese sentido, resalta la importancia de considerar el periodo de cotización como un elemento indispensable para el análisis de la comparabilidad. Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05412-9-2021. Advierte, según lo indicado en el

Reporte Local 2016 (RL 2016), que dicho periodo corresponde al mes anterior al embarque de zinc refinado.

Que indica que la recurrente no demostró respecto de las 149 transacciones de un total de 1501 ventas de zinc refinado analizadas, en las que el valor del precio base pactado entre las partes vinculadas difiere del precio de mercado considerado por la recurrente, cuál fue el periodo de cotización tomado como referencia, ni sustentó las condiciones específicas de acuerdo al incoterm pactado, ni que el mes de embarque haya sido diferente al mes de entrega al punto elegido por el comprador para la exportación, ni que se hubieran producido retrasos o alguna otra circunstancia que incida en el periodo de cotización, según alegó.

Que respecto al ajuste de comparabilidad «premio» sostiene que de manera congruente con la aplicación del PCNC realizó un análisis de comparabilidad considerando como comparables internos a las empresas y coincidiendo con la recurrente. Añade que con base en la información de los premios pactados con dichas compañías determinó un rango de valores de mercado en función a los parámetros de volúmenes vendidos en cada mes, el que se detalla en la apelada (foja 4547/vuelta).

Que precisa, que si bien en los contratos suscritos con se estableció un volumen de tonelaje a suministrar anual o mensual, en una cláusula distinta, referida a la contraprestación y forma de pago, se determina la forma de cálculo de los premios que no contempla un cálculo con base en toneladas mensuales, como afirma la recurrente, sino que permite determinar el premio atribuible a cada transacción del mes conforme a la escala acordada. Añade que en el contrato suscrito con su vinculada también se contempla un volumen de suministro anual, siendo que para el cálculo del premio se contempló que se tomaría en cuenta la prima utilizada con clientes locales en la venta de zinc refinado.

Que refiere que en tanto la base de cálculo de los terceros independientes no contempla un parámetro mensual y dado que el análisis transaccional corresponde al de transacción por transacción, no debe aplicarse el enfoque propuesto por la recurrente.

Que sostiene que, a fin de establecer el valor del ajuste por concepto de descuento, acorde con el principio de plena competencia, tomo en cuenta la metodología del PR con comparable externo, para determinar el margen de rentabilidad de plena competencia, toda vez que el rol de «trader» desarrollado por (el cual asume los riesgos de mercado y de crédito, según señala) incide significativamente en el precio de venta del zinc refinado pactado con la recurrente.

Que afirma que según el RL 2016 la recurrente estimó las primas de riesgo de crédito y de mercado a través de un modelo teórico de estimación basado en cálculos financieros, sin haber utilizado comparables externos. Añade que el enfoque de la recurrente consiste en equiparar los riesgos asumidos por en la operación de venta de zinc refinado, con los riesgos de mercado esperados por un inversionista en el retorno de su inversión, para la estimación del riesgo de variación de precios y los riesgos de crédito de empresas siderúrgicas adquirentes de zinc.

Que señala que las metodologías aplicadas por la recurrente deben ser descartadas, en la medida en que esta no cuenta con información suficiente para estimar de manera adecuada el riesgo de mercado (Teoría del portafolio), así como el riesgo crediticio (metodología del "spread"). Añade que la recurrente tampoco acreditó que el periodo utilizado (1980 – 2016) sea análogo al horizonte de inversión de (asumiendo que dicha compañía actuara como tal) o de los inversionistas de zinc. Tampoco sustentó por qué considera a su vinculada como un inversionista de zinc (especulador), siendo que se trata de un trader.

Que indica que la estimación efectuada por la recurrente no contempla un análisis del riesgo de crédito que asume considerando compañías que realicen las mismas funciones y se encuentren en la misma fase de la cadena de distribución de los metales, sino que su enfoque se dirige a los clientes finales, sin embargo, no ha realizado ningún análisis de comparabilidad con los clientes de su vinculada, seleccionando de manera arbitraria compradores de zinc que están en el rubro de la siderurgia.

Que arguye que el uso del método del PR tiene por finalidad obtener el valor de mercado del descuento aplicado como ajuste para determinar el precio del producto exportado, de manera que no se genera la

duplicidad en el valor del Precio Base y Premio que alega la recurrente.

Que indica que estimó el precio de mercado del zinc refinado considerando para ello el valor de mercado del Precio Base (LME) y los ajustes a valores de mercado estimados para el premio y el descuento, resultado que fue comparado con el precio de las transacciones realizadas por la recurrente con su parte vinculada, luego de lo cual concluye que los precios pactados de ciertas operaciones se ubicaron por debajo del valor de mercado, por lo que las reparó bajo las normas de precios de transferencia.

Que indica sobre la aplicación de la Tasa Adicional por ajuste secundario, que aun cuando las normas de precios de transferencia estén dirigidas a la valoración de las transacciones, debe considerarse que a través de la asignación de precios a las operaciones se puede trasladar rentas a otras jurisdicciones, a fin de beneficiar a socios o accionistas, no siendo susceptibles de posterior control tributario. Agrega que cuando se está ante un ajuste por precios de transferencia, el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado beneficia a los socios o accionistas del contribuyente y, por tanto, califica como disposición de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24-A de la Ley.

Que considera que en la medida que se confirma el reparo a la que hace referencia la Resolución de Determinación N° se encuentra acreditada la infracción materia de sanción.

Que en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (foja 4314), la Administración reparó S/87 665 991.00, por concepto de «ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada », sustentada, entre otros, en los artículos 24-A inciso g), 32-A y 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, en los artículos 13-B y 108 a 115 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y en los puntos I a IV del Resultado del Requerimiento N° y el ítem 12 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 426 a 432) la Administración solicitó a la recurrente, respecto a la venta de zinc refinado a por $498 589 627.00, entre otros, lo siguiente: (i) Los contratos suscritos entre la empresa vinculada y sus clientes independientes, vinculadas y sus correspondientes anexos, incluyendo adendas y/o modificaciones vigentes en 2016 (traducidos al español); (ii) Un archivo Excel con la Liquidación provisional o inicial y final por cada una de las ventas realizadas a clientes vinculados y terceros independientes en 2016, que sustente las facturas, notas de débito y/o crédito emitida por los clientes; (iii) la documentación que acredite la determinación de los precios, según la información de las facturas, notas de crédito y/o notas de débito, documentos de transporte, liquidaciones provisionales y finales y/o primas de descuentos aplicados y las cotizaciones tomadas como referencia en la fijación de los precios por la venta de zinc refinado; (iv) la justificación de cada una de las deducciones que componen las primas por riesgo (de mercado y de crédito) aplicadas en la venta de zinc refinado, entre otro, a , proporcionando además el cálculo realizado para obtener los porcentajes de las primas de riesgo, en donde se identifiquen las variables utilizadas para la obtención de la varianza del portafolio, beta y riesgo de mercado, debiendo poder visualizarse las fórmulas empleadas, y la base de datos utilizada para realizar los cálculos de todos los factores y aspectos considerados en la determinación de los porcentajes de las primas por riesgo; y, (v) señalar por escrito las razones económicas, financieras y administrativas por las que decidió vender su producción, entre otra, a la empresa vinculada.

Que en respuesta, con escrito de 1 de abril de 2022 (fojas 403 a 420), la recurrente indicó que presentaba los contratos y adendas; asimismo, precisó que no emitió liquidaciones provisionales y/o finales en la venta de zinc refinado, emitiendo únicamente una factura de venta, señalando que estaba proporcionando el detalle de las facturas, notas de débito y/o crédito emitidas a sus clientes. Indicó que cumplía con poner a disposición de la Administración la documentación relativa de las facturas, notas de crédito y/o notas de débito, documentos de transporte, liquidaciones provisionales y finales y/o primas de descuentos aplicados y las cotizaciones tomadas como referencia en la fijación de los precios por la venta de zinc refinado.

Que respecto a la justificación de las deducciones que componen las primas por riesgo aplicadas a la venta de zinc refinado a indicó que reiteraba la información presentada en el RL 2016 en el sentido que dicha empresa asumió parte del riesgo de volatilidad de los precios del zinc refinado en la

posterior reventa de dicho activo a clientes internacionales, precisando que dicho riesgo debía ser cuantificado y descontado al precio base celebrado con ella, para lo cual tomó en consideración el uso de los fundamentos de la Teoría del Portafolio –teoría de la inversión que pretende maximizar el rendimiento esperado de una cartera para una cantidad dada de riesgo–. Agregó que para la aplicación de dicha teoría obtuvo las principales variables históricas mensuales correspondientes a los precios de zinc. Asimismo, obtuvo el índice de metales publicado por el Fondo Monetario Internacional, obteniéndose información entre enero de 1980 a diciembre de 2016 referida a: rentabilidad mensual y promedio, desviación de retornos, varianza, covarianza, índice beta. Finalmente, determinó el riesgo (varianza) de la cartera de inversiones, la que se componía únicamente de inversiones de zinc, aplicando la fórmula: $Vp=Vm(b)^2+Vz$[61], donde:

Commodity	Beta	Varianza	Ponderación	Beta ponderado	Varianza ponderada
Zinc	0.85	2.85%	100%	0.85	2.85%

todo lo cual determinó una prima de riesgo de mercado de 4.65%.

Que en cuanto a la estimación de prima por riesgo de crédito señaló que realizó una búsqueda de los principales compradores de zinc refinado a nivel mundial (orientada a los principales fabricantes de acero y de estructuras de acero), con el fin de calcular un spread de crédito que represente la situación financiera de la industria para el pago de sus obligaciones, para lo cual consideró los códigos SIC 331[62] (altos hornos y productos de acero básico), 332 (fundidoras de hierro y acero), 341 (latas de metal y contenedores de transporte), 342 (cuchillería, herramientas de mano y artículos de ferretería), 344 (fabricación de productos metálicos estructurales) y 346 (forjas y diseños de metal), efectuando, además, una evaluación financiera de las empresas identificadas con dichos códigos, considerando como criterios: empresas que tengan al menos 2 años de información financiera disponible, sus ingresos asciendan al menos a $10 mil millones y que tuvieran utilidad operativa positiva en promedio para los años de 2014 a 2016, seleccionando de la muestra obtenida 18 empresas[63] en atención a sus funciones y productos obtenidos. Indica que el siguiente paso consistió en determinar la calificación crediticia de dichas empresas, para lo cual analizó su estructura de capital y su desempeño financiero basado en el modelo y determinó el rango intercuartil y la mediana de los spreads[64], concluyendo que el descuento pactado por ella y su vinculada se encontró dentro de un rango de valor de mercado. Proporcionó dos archivos denominados « » y « », en los cuales detalla las bases de datos utilizadas y los cálculos realizados para la estimación del rango de porcentajes por riesgo de mercado y de crédito, respectivamente.

Que sobre las razones que justifican la venta de zinc concentrado a su parte vinculada señaló, primero, el tamaño del mercado al que tiene acceso , lo cual le facilita realizar sus operaciones comerciales y llevar a niveles de demanda distintos y, segundo, el poder de negociación que tiene de cara a los clientes a los cuales les comercializa los productos adquiridos de la compañía, en el exterior.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 347 a 378) la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó lo requerido en el punto 1 en relación con la venta de zinc refinado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 235 a 320) la Administración presentó su análisis que fundamenta el reparo aplicado sobre la operación de venta de zinc refinado a la empresa vinculada , compuesto por 1 501 exportaciones de mineral y señala lo siguiente:

- Según el RL 2016 de acuerdo al Anexo 3 del Contrato marco suscrito por la recurrente y su vinculada el precio de venta se determina a partir de una fórmula detallada en el referido contrato, el cual está compuesto por el Precio Base más el Premio menos Descuento (Prima por riesgo), donde el Precio Base se determina a partir del indicador internacional del valor de zinc refinado de mercado (LME), siendo que la fecha de cotización (QF) corresponde al mes anterior al embarque del zinc refinado[65] (M-1); el Premio es un componente común en las ventas de los productores de zinc a

[61] Vm: riesgo de mercado; B: beta ponderada de la cartera; Vz: varianza ponderada de todos los productos de la cartera.
[62] Así como los subcódigos que detalla en su respuesta (fojas 417 y 418/vuelta).
[63]

y

[64] Que detalla en su escrito (foja 414).
[65] Precisa además que de acuerdo con el contrato suscrito por la recurrente con su vinculada una vez fijado el periodo para la determinación del valor de cotización, dicha variable no es modificada por las partes.

nivel mundial y que de acuerdo a lo señalado por la recurrente este reconoce la calidad del producto, la garantía del vendedor y la seguridad en el abastecimiento del producto y que para su estimación se toman como referencia los Premios pactados en las ventas de zinc refinado a terceros independientes locales; y que según el acuerdo entre las partes el Descuento (prima de riesgo) reconoce los riesgos de volatilidad del precio de cotización del zinc refinado (riesgo de mercado) y los riesgos de cobranza que asume en las ventas al crédito a los clientes internacionales (riesgo crediticio).

- A pesar que la venta de zinc refinado constituye el 74% de los ingresos de la compañía, esta presenta pérdidas operativas sistemáticamente[66], lo cual no se condeciría con las políticas de riesgo asumidas por la compañía (a través del traslado de riesgo al trader y la cobertura de riesgos a través de instrumentos financieros derivados), dado que los costos se incrementaron en mayor proporción que las ventas, aun cuando los instrumentos de cobertura generaron ingresos adicionales por el comportamiento positivo del precio del zinc en el mercado internacional.
- El análisis de los precios de transferencia de la venta de zinc refinado a se efectuó de forma individual, es decir, embarque por embarque, lo que se condice con la forma de negociación de la propia recurrente, según señala la cláusula 7 del Contrato de Compraventa celebrado con aquella; con lo cual para su análisis debe verificarse cada una de las 1 501 exportaciones de zinc. Para verificar que el precio final pactado entre las partes vinculadas está a valores de mercado deben evaluarse los 3 elementos que conforman el precio según contrato: Precio Base, Premio y Descuento[67].
- Para la aplicación del método del PCNC sobre el Precio Base, se compara las cotizaciones tomadas por la recurrente con las cotizaciones que corresponden a cada una de las exportaciones analizadas. De acuerdo con lo pactado contractualmente entre las partes vinculadas el periodo de cotización corresponde al mes anterior a la fecha de embarque (M-1). Como resultado del análisis realizado a cada una de las operaciones, detecta que en 149 de las 1 501 transacciones el valor del Precio Base pactado entre las partes vinculadas fue mayor o menor que aquel estipulado contractualmente y determinado como valor de mercado, por lo que en estos casos el Precio Base de dichas operaciones no habría cumplido el principio de Plena Competencia.
- Para el análisis de los Premios, realiza la comparación de aquel pactado en las operaciones realizadas entre la recurrente y [68] con las seleccionadas como comparables por el propio contribuyente que según contrato corresponden a las pactadas con terceros independientes (y), las cuales determinan un rango de valor de mercado según volumen exportado mensualmente, tal como lo presenta el Anexo N° 3 del requerimiento. Descarta el análisis mensual propuesto por la recurrente en el RL 2016, toda vez que cuenta con información (proporcionada por la recurrente) que permite identificar características de las ventas realizadas a la parte vinculada, esto es operación por operación. Como resultado, observa que en 105 de las 1 501 operaciones el premio pactado entre las partes vinculadas se encuentra por debajo del rango intercuartil de los premios pactados con terceros independientes y determinados como valores de mercado.
- Para determinar el valor de Descuento o Prima por riesgo asumido en la venta de zinc refinado, lo estima a partir del rol de "trader" asumido por en la venta de mineral adquirido de la recurrente. Descarta la estimación de la prima de riesgo realizada por la recurrente (esto es, calificar a como inversionista y aproximar el Descuento mediante una valorización financiera para la estimación de los riesgos de mercado y crediticio) debido a que los supuestos utilizados por la recurrente difieren con las características de la operación y los riesgos asumidos por la parte analizada, principalmente respecto de la evaluación del riesgo de crédito, siendo que para ello la recurrente utiliza erróneamente información de empresas siderúrgicas como comparables a cuando estas empresas tienen como principal actividad económica la intermediación comercial. Determina técnicamente el valor de mercado del Descuento a partir de una metodología de precios de transferencia (PR) que refleja en mejor medida la naturaleza de la operación analizada y que corresponde a lo que hubieran acordado "traders" en circunstancias similares. Luego de realizar el análisis de comparabilidad y descartar como comparables internos a , concluye que las empresas y .

---

[66] Refiere que al cierre del ejercicio 2016 la recurrente mantenía una pérdida tributaria arrastrable acumulada de S/4 482 753,00.

[67] La Administración coincide con la recurrente en que el precio de zinc refinado pactado entre las partes vinculadas toma como referencia los precios de cotización de zinc refinado (LME).

[68] El cual, según información procedente del contrato celebrado entre la recurrente y que se resume en el cuadro N° 1 (foja 302), se estimó en $80,00 por TM de zinc refinado durante todo el ejercicio 2016.

realizan funciones, asumen riesgos y utilizan activos destinados a la comercialización dentro de la industria minera metálica y no metálica, de manera que las considera comparables en su análisis para la determinación del descuento bajo la aplicación del método del PR. Luego de estimar el rango intercuartil con base en los márgenes brutos del ejercicio 2016 de dichas empresas concluye que la retribución reconocida por la recurrente a favor de a través del Descuento (8,79%) se encuentra por encima del rango intercuartil de valores de mercado, confirmando que la recurrente erosionó la base imponible de Perú al trasladar rentas al exterior, lo cual refleja que la única parte que obtiene rentabilidad es el intermediario rutinario y no el generador de valor agregado (la recurrente), pues este viene obteniendo pérdidas recurrentes en los últimos ejercicios.

- Presenta el análisis de precios de transferencia, comparando el precio final de las exportaciones de zinc refinado pactado con con el precio de zinc refinado que terceros independientes hubieran pactado, considerando el valor de mercado del Precio Base (Precio LME) y ajustándolo con los valores de mercado determinados para el Premio y el Descuento. Así, del análisis a cada uno de los 1 501 embarques realizados por la recurrente por las operaciones de venta de zinc refinado a la vinculada [89] concluye que todas las operaciones fueron pactadas a un precio de venta inferior a sus respectivos valores de mercado, lo cual significó un ajuste ascendente a $25 961 478,00 (S/87 665 991,00) por el total de los embarques que conforman la transacción (el análisis de cada operación se incluye en el anexo N° 6 del requerimiento).
- Dada la aplicación de un ajuste por precios de transferencia el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado finalmente ha beneficiado a la parte vinculada (accionista) y al no ser susceptible de posterior control tributario califica como una disposición indirecta de renta, determina que el importe reparado se encuentra afecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4.1% a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2016 (S/3 594 306,00).
- Solicita a la recurrente sustentar por escrito, con la base legal y documentación correspondiente, el importe de S/87 665 991,00.

Que en respuesta, mediante escrito de 18 de julio de 2022 (fojas 215 a 229), la recurrente, entre otros, señaló lo siguiente:

- La Administración no realiza un análisis (contractual o respecto a las prácticas de mercado) que sustente el motivo por el cual determina que el análisis debe realizarse embarque por embarque, se basa únicamente en la existencia del Registro de Ventas por factura que posee la compañía y que, según refiere, fue entregado como parte del requerimiento inicial de información del proceso de fiscalización. Por el contrario, existen elementos del precio del zinc como el Premio, el cual según lo indicado en el Anexo del contrato entre partes vinculadas se pacta en función a cantidades mensuales vendidas, conforme se estipula en los contratos con los clientes terceros locales no vinculados.
- De la revisión del análisis propuesto por la Administración, esta seleccionó un método de precios de transferencia por cada uno de los elementos del precio del zinc, lo cual, considera, no se ajusta a ley ni a la regulación emitida por los Lineamientos de la OCDE. Ha realizado metodologías de cálculo razonables para la estimación de los riesgos detallados en el RL 2016.
- Sobre el análisis realizado al Precio Base arguye que cualquier valor publicado por el LME puede válidamente ser un referente de mercado. Si bien en el análisis de algunas operaciones se considera un valor de cotización distinto al establecido contractualmente, ello no significa que dicho valor no sea el de mercado. Cuestiona la dualidad cometida por la Administración que por un lado acepta un periodo de cotización M-1, pero descarta el uso de información de un periodo de cotización distinto.
- Sobre el Premio, indica que no es correcto que la Administración seleccione el método del PCNC para el análisis del ajuste de comparabilidad. Sostiene que seleccionó un único método para el elemento Precio Base y realizó ajustes de comparabilidad de Premio y Descuento a fin de mejorar la comparabilidad, tal como lo indica en su RL 2016, y no un método por separado para cada elemento. Refiere que en los contratos pactados con terceros independientes las cláusulas relacionadas al precio del producto precisan que los Premios se establecen con base en las cantidades mensuales vendidas, y que esta precisión es importante pues existen diferencias entre el Premio por venta y el Premio por cantidad mensual vendida, siendo esta última la opción indicada en los referidos

[89] Esto es, la comparación de los importes FOB facturados en cada una de las ventas de zinc refinado a y el precio final de mercado determinado por la Administración para cada una de estas operaciones.

acuerdos. Cuestiona que la Administración haya considerado en su análisis la comparación del Premio pactado a nivel de venta (factura) frente al rango de mercado obtenido por Premios calculados con base en las cantidades mensuales acordadas con terceros, lo que no es correcto pues se estarían comparando bases distintas. Concluye que resulta correcto el análisis detallado en el RL 2016.

- En cuanto a la prima por riesgo, ratifica el Descuento de 8,79%, el cual se encuentra dentro del rango intercuartil de primas de riesgo detallado en su RL 2016. Cuestiona lo señalado por la Administración, en el sentido que no habría aplicado el método del PCNC con comparables externos para el cálculo del Descuento entre partes vinculadas, sino que utilizó dos métodos para estimar, individualmente, la prima de riesgo de mercado y la prima de riesgo crediticio. Señala que, para la prima de riesgo de mercado, estimó la varianza del precio del zinc para un periodo determinado de tiempo a través de la Teoría del Portafolio, la cual considera válida para determinar el riesgo de variación del precio del bien. Sobre la aplicación de este método indica que su objetivo no es determinar que el inversionista y el "trader" sean comparables en todos sus aspectos, sino que su uso permite estimar únicamente el riesgo de variación de precio. Indica que el periodo utilizado en la estimación de la varianza del precio del zinc (1980 – 2016) se sustenta en el hecho de que la teoría económica indica que existe una relación directa entre el tamaño de una muestra da datos y la precisión de las estimaciones que se puedan realizar. Respecto a la prima de riesgo crediticio, cuestiona que la Administración desestime la metodología aplicada en el RL 2016 porque considere que la muestra de empresas seleccionadas como comparables corresponde a compañías dedicadas a la fabricación de acero y estructuras de acero, las que estima como no comparables a . Sobre este punto destaca que la aplicación de este método no busca la comparabilidad funcional de en todos sus aspectos, sino busca recoger el riesgo crediticio que asume el "trader" que se deriva de las condiciones crediticias y el riesgo de incobrabilidad de cada uno de los clientes independientes finales. Añade que la muestra de empresas seleccionadas comparables corresponde a compañías dedicadas a la fabricación de acero y estructuras de acero y no a comparables de su vinculada, debido a que el descuento por prima de riesgo de crédito busca retribuir el riesgo que asume el trader , derivado del incumplimiento de pago por parte de los clientes finales, que son las empresas dedicadas a la fabricación de acero y estructuras de acero. Con relación a lo señalado por la Administración, respecto a que la comparación entre el spread de crédito de las empresas siderúrgicas seleccionadas y el riesgo de crédito asumido por la compañía (dedicada a la intermediación comercial de la parte vinculada) es arbitraria y no se ajusta a ley, arguye que la aplicación de métodos de precios de transferencia para el análisis de ajustes de comparabilidad no está regulada en la normativa local ni por los Lineamientos de la OCDE, con lo cual considera que la estimación está correctamente realizada, fundamentada y resulta económicamente razonable para el cálculo de los ajustes de comparabilidad. Cuestiona la aplicación del método del PR con comparables externos, debido a que el análisis planteado ya incorpora los dos primeros elementos también analizados (LME y Premio), por lo que el ajuste estimado a través de esta metodología duplica el valor de estos elementos.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 186 a 213), la Administración ratificó su posición con relación al análisis detallado en el requerimiento y confirmó el reparo por $25 961 478,00 (S/87 665 991,00). Confirmó los argumentos presentados respecto de la Tasa Adicional del 4,1%, por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2016, pes la recurrente no presentó argumentos sobre esta observación. Acerca de los argumentos expuestos, señala lo siguiente:

- Respecto al enfoque embarque por embarque cuestionado por la recurrente, cita el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los Lineamientos de la OCDE, en los cuales se hace referencia a un análisis transacción por transacción para determinar el principio de plena competencia. Indica que si bien el contrato marco de la venta de zinc refinado de la recurrente con su parte vinculada es de largo plazo, a lo largo de este las cláusulas de calidad, cantidad, empaque envío y entrega, así como las de precio, pago y plazo hacen referencia a las condiciones especificadas en cada orden de compra, lo cual se verifica con la información de ventas por embarque proporcionado por la misma recurrente. De esta manera, ratifica sus argumentos señalados en el requerimiento.
- Reafirma que aplicó el método del PCNC para el análisis de los precios de transferencia, realizando el ajuste al comparable externo elegido (LME), con el objetivo de mejorar la comparabilidad, incorporándolos para la determinación del precio final. Considera que es posible utilizar métodos de precios de transferencia para la estimación de los ajustes de comparabilidad, toda vez que no existe una regla metodológica o procedimiento estándar para determinar el valor de mercado de los ajustes

(Premio y Descuento), lo cual también concluye el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06144-9-2019.

- Resalta la importancia de la elección del periodo de cotización como criterio o condición que determina el precio del bien, siguiendo lo señalado en la Resolución N° 05412-9-2021. Confirma la selección de periodo correspondiente al mes anterior a la fecha de embarque (M-1) de cada venta de zinc refinado, tal como lo indica el contrato pactado (tomando el precio promedio para fijar el precio de sus operaciones). Descarta la elección de cualquier otro periodo de cotización, distinto al acordado entre las partes, tal como lo sugiere la recurrente. Reafirma el análisis de los Premios operación por operación, toda vez que cuenta con esta información a nivel de venta (respecto a las operaciones de venta a), tal como lo demuestra la misma recurrente, a través del archivo Excel "1. Cálculo ", proporcionado en el escrito de respuesta al presente requerimiento.
- Señala que para incorporar un ajuste de comparabilidad que recoja el valor que agrega mediante su rol de trader, consideró técnicamente adecuado aplicar un método de precios de transferencia que refleje en mejor medida la naturaleza de dicho ajuste funcional. Añade que no le fue posible identificar primas por riesgo pactadas por la recurrente con clientes independientes, ni tampoco bases de datos públicas con información de primas por riesgo comparables a las aplicadas en la operación analizada, por lo que ratifica la aplicación del método del PR como alternativa para la estimación de la prima por riesgo, toda vez que considera que este permite cuantificar la incidencia de las funciones y riesgos relacionados con la participación de sobre el precio final del zinc refinado. Se reafirma en el descarte de las metodologías para la estimación de la Prima de riesgo de mercado y crediticio aplicadas por la recurrente, siendo que la recurrente no sustentó fehacientemente que el valor calculado bajo dichas metodologías corresponda al valor de mercado del Descuento por riesgo de variación de precios de zinc.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4179 a 4181), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus observaciones respecto, entre otros, al reparo por ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada, por la aplicación de las normas de precios de transferencia y de la Tasa Adicional de 4.1%, para que se presentaran los descargos.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 4073 a 4177), la Administración dejó constancia de los escritos de respuesta presentados el 12 y 13 de agosto de 2022, precisando que de la evaluación de los argumentos e información presentada dentro del plazo de ley, sobre la base de los fundamentos y argumentos desarrollados en el Resultado de Requerimiento N° , así como en la documentación analizada y las normas legales que se indican en los fundamentos de derecho, mantenía su posición respecto al reparo por precios de transferencia determinado (S/87 665 991,00) y mantenía el reparo a la base imponible de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4.1% por concepto de distribución indirecta de utilidades (S/3 594 306,00) así como la infracción tipificada en el artículo 178, numeral 1 del código Tributario.

Que en virtud de lo expuesto, la controversia se centra en determinar si el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, verificando si son procedentes los cuestionamientos efectuados por la Administración al Precio Base y los ajustes de comparabilidad, por concepto de Premios y Descuentos.

Análisis de precios de transferencia realizado por la Administración

Que conforme con el artículo 32[70] del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. Dicha norma agregaba en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley[71], para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se consideraba valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones

[70] Según texto aplicable al caso bajo análisis.
[71] Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 24 de agosto de 2018.

iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o *"arm's lenght principle"*, según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, en el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que el inciso a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta[72] establece el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, al contemplar que se aplicarán a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Adicionalmente, refiere que sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

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

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

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

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

Que el primer párrafo del numeral 1 del inciso en referencia, indica que el método del PCNC consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que por su parte, el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su numeral 1, señala que el método del PCNC compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen

[72] Inciso modificado por el artículo 9 del decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio de 2012, el cual entró vigente a partir del 1 de enero de 2013.

precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas.

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

Que el numeral 2 del del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta[73-74], según texto aplicable al caso de autos, indica que para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32-A de la ley, estas normas se aplicarán a las siguientes transacciones: 1. Las realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o 2. Las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula tributación.

Que el artículo 110 del citado Reglamento señala que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la ley, se tendrá en cuenta los siguientes elementos o circunstancias: 1. Las características de las operaciones[75], 2. Las funciones o actividades económicas, 3. Términos contractuales, 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros, y 5 Estrategias de negocios.

Que sobre el análisis transaccional, el artículo 112 del Reglamento de la Ley indica que la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, cuando corresponda, de acuerdo al método que resulte apropiado, excepto en los casos en los que las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas o se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción, en cuyo caso la evaluación de las transacciones se realizará en forma conjunta usando un mismo método.

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

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

Que para el caso en autos, con base en lo determinado en el inciso a) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y el artículo 108 de su reglamento, la Administración hace referencia al RL 2016, así como a la información y/o documentación presentada por la recurrente, respecto a las transacciones analizadas durante el proceso de fiscalización. De esta manera, se observa que las operaciones analizadas se efectuaron con una empresa vinculada no domiciliada y, por tanto, están sujetas al ámbito de aplicación de precios de transferencia, toda vez que se trata de operaciones internacionales relacionadas a la

[73] Capítulo XIX–Precios de Transferencia, incorporado por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, publicado el 31 de diciembre de 2005.
[74] Sustituido por Decreto Supremo N° 258-2012 EF, publicado el 18 de diciembre de 2012, vigente desde el 1 enero de 2013.
[75] Ídem.

exportación de zinc refinado (foja 108), aspecto que no se encuentra en discusión en el presente caso.

Que de acuerdo con lo presentado en el RL 2016 (fojas 61 a 112), la recurrente es una empresa que se dedica a la refinación y comercialización de zinc refinado (foja 109) en el mercado local e internacional.

Que con relación a la operación analizada, el RL 2016 señala que la recurrente contrató a su empresa vinculada como "trader" en sus exportaciones de zinc refinado, con el fin de mitigar riesgos de volatilidad de precios y de crédito (foja 108 y vuelta).

Que según el RL 2016 (foja 108) y el Anexo 3 del contrato suscrito con la parte vinculada (contenido en el USB obrante a foja 4259) el precio de venta está determinado por la siguiente fórmula:

Precio de Venta = LME (QP M-1)[76] + 3rd party premium[77] - (PR)[78]

Que a partir de las caracteristicas del contrato, el RL 2016 toma el precio de referencia de la LME como valor de mercado de la operación, al cual se le efectúa ajustes de comparabilidad a través de los elementos Premio y Descuento, cuyos valores se determinan tomando como referencia los clientes locales independientes (en el caso del Premio) y los porcentajes determinados a partir de modelos teórico financieros (para el caso del Descuento) (fojas 90 a 93).

Que según el RL 2016, para el análisis de la operación de venta de zinc refinado a , se seleccionó el método del PCNC, toda vez que este método compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales e internacionales y con prestación de servicios poco complejas. Asimismo, indica que, por cuanto fue posible encontrar transacciones comparables no controladas, este método es el más directo y confiable para aplicar el principio de libre concurrencia.

Que como parte de la evaluación del uso de comparables, habiendo descartado la aplicación de comparables internos, el RL 2016 refiere que es posible la aplicación del método con comparables externos, toda vez que es posible acceder a información relacionada a los precios de metales pactados entre terceros en la medida que se comercializan en el mercado internacional a través de la bolsa de valores. Sin embargo, refiere este documento que, siendo que la operación entre partes vinculadas es la venta de zinc refinado, dicho producto es considerado un producto intermedio y no producto final como es el zinc, con lo cual es necesario observar que el precio del metal disponible en las bolsas de valores es solo un valor referencial sobre el cual será necesario aplicar ajustes que recogen las caracteristicas particulares de la operación entre partes vinculadas, a fin de garantizar la comparabilidad. En ese sentido, toda vez que considera que es posible cuantificar los ajustes de comparabilidad que permiten la aplicación del método del PCNC selecciona este método con comparable externo como el más adecuado para evaluar el valor de mercado de la operación (foja 94).

Que en el RL 2016 se califica como valor de mercado de la operación el precio de referencia publicado por la LME[79]. Sin embargo, señala que debido a las funciones que desempeñan tanto la recurrente como en las actividades de comercialización y venta del refinado de zinc, este precio deberá

---

[76] LME (QP M-1) = Es el precio determinado por el indicador internacional del valor del zinc refinado en el mercado, según el periodo de cotización acordado, siendo que la cotización internacional procede del LME y el periodo de cotización corresponde al mes anterior al embarque de zinc refinado; precisa además que una vez fijado el periodo de determinación del valor de cotización, esta variable no es modificada por las partes, por lo que no ejercen control sobre ella, de manera que se determina en función de la oferta y la demanda.

[77] 3rd Party Premium = El Premio es el componente común en las ventas de los productores de zinc a nivel mundial, a través del cual se reconoce la calidad del producto, la garantía del vendedor y la seguridad en el abastecimiento del producto; además, este ajuste se determina tomando como referencia el Premio que la recurrente pacta con terceros independientes en las operaciones de venta de zinc refinado.

[78] PR = Es el Descuento por Prima de riesgo, el cual reconoce los riesgos de volatilidad de precios de mercado del zinc y los riesgos de cobranza derivados de las ventas al crédito, efectuadas a los clientes de mercado internacional, que a partir del contrato son asumidas por .

[79] Asimismo, para fines de la aplicación del método, considera como criterios de comparación los principales términos y condiciones contractuales pactadas entre la recurrente y sus partes vinculadas y entre terceros independientes o entre terceros independientes entre sí.

ajustarse con el objetivo de mejorar su comparabilidad con la operación analizada.

Que de esta manera, basándose en la estructura de la determinación del Precio final de la venta de zinc refinado, aplicó al precio de cotizador internacional (LME) ajustes a fin de garantizar la comparabilidad (Premio y Descuentos).

Que hasta este punto la Administración y la recurrente coinciden en que el mejor método para analizar las transacciones es el mediante el uso de comparables externos, siendo que la operación analizada (la venta de zinc refinado) es un commodity, sobre el cual existen precios en el mercado internacional y mediante la aplicación de ajustes de comparabilidad por concepto de Premios y Descuentos (fojas 4551 y 4807/vuelta).

Que a continuación se procederá con el análisis de las observaciones realizadas por la Administración, respecto de aquel presentado por la recurrente. Para ello se analizará el proceso seguido para la determinación tanto del Precio Base como de los Premios y los Descuentos.

Precio Base o valor de cotización

Que al respecto, se observa que la recurrente reconoce que en algunas operaciones de venta estableció un periodo de cotización distinto al estipulado bajo los términos contractuales (M-1). Por otro lado, señala que el periodo de cotización puede diferir de acuerdo con los incoterms pactados y que el término "M" no necesariamente hace referencia al mes de embarque del producto, sino que podría referirse al mes de entrega de mercadería, entre otros. Adicionalmente, refiere que puede generarse una variación en el periodo de cotización a partir de retrasos o demoras en los despachos; mientras que la Administración señala que no es correcto interpretar que cualquier publicación de la LME sea un referente válido de mercado, pues es indispensable considerar las otras condiciones de comparabilidad, como es el periodo de cotización, el cual permite determinar el precio del bien en las mismas condiciones de temporalidad, por lo que considerando como comparables las cotizaciones publicadas por la LME correspondientes al periodo de cotización del mes anterior a la fecha de embarque, determinó que en 149 de un total de 1 501 operaciones de venta de zinc analizadas el valor del Precio Base pactado entre la recurrente y su parte vinculada difiere del precio de mercado.

Que del análisis realizado por la Administración, se observa que procedió según lo indicado en el contrato; esto es, identificar si las cotizaciones que fueron tomadas por la recurrente con las cotizaciones [80] le corresponde a cada una de las exportaciones analizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el contrato (M-1)[81]. El análisis realizado por la Administración fue presentado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 273 a 283).

Que a efectos de analizar el procedimiento seguido en la determinación del precio base, esta instancia detalla, como ejemplo, el caso de la Factura N° , cuya fecha de emisión fue el 12 de enero de 2016. En esta factura se detalla una cantidad vendida de 199,72 TM de zinc refinado a un precio de $1 522,10 por TM. Para la búsqueda de la comparable en el portal web de se consideró como fecha de embarque el 6 de marzo de 2016, identificándose el precio promedio del mes anterior a la fecha de embarque (M-1, tal como lo indica el contrato). De la búsqueda realizada se identificó como comparable el valor correspondiente al mes de febrero 2016, cuyo monto fue de $1 710,83 por TM. En consecuencia, de lo expuesto el Precio Base facturado, en este caso, fue menor al Precio Base establecido según contrato y determinado como valor de mercado.

Que habiéndose verificado el análisis realizado por la Administración se ha corroborado que en 149 casos el Precio Base pactado contractualmente fue distinto al precio mensual promedio (M-1) publicado por la en el portal en referencia.

Que respecto de estos casos, la recurrente acepta la existencia de estas diferencias y señala que el periodo

[80] Fuente: Portal web de Westmetall. Disponible en: https://www.westmetall.com/en/markdaten.php. (verificado el 8 de mayo de 2024).
[81] Para lo cual considera como comparable, el precio promedio mensual publicado por el referido portal.

de cotización puede diferir por las razones señaladas en considerandos anteriores; sin embargo, no presentó documentación que demuestre las situaciones alegadas, esto es, las condiciones específicas de acuerdo con el incoterm pactado, que el mes de embarque hubiera sido diferente al mes de entrega al punto elegido por el comprador para la exportación o que se hubieran producido retrasos o demoras en los despachos u algún otro factor que incida en el periodo de cotización[82].

Que por tanto, se concluye que la recurrente no sustentó las diferencias en los precios de referencia considerados por la Administración, para la determinación del precio final de mercado de las transacciones, por lo que la observación establecida por esta resulta correcta.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración argumentó que ella (la recurrente) no demostró el periodo de cotización tomado como referencia, cuando del propio listado contenido en el Anexo 2 al Requerimiento N° se verifican los periodos de cotización utilizados para determinar el valor del precio comparable de las 149 operaciones observadas y que los precios utilizados por ella calzan con los valores de cotización publicados por la LME en el correspondiente periodo, salvo en dos casos en los que por error consideró precios ligeramente inferiores a los publicados por la LME (periodos de cotización junio y octubre de 2016), corresponde indicar que de la verificación efectuada en la presente instancia al referido Anexo 2, se ha comprobado que en las 149 operaciones observadas por la Administración el periodo de cotización empleado no era el que correspondía al periodo de cotización pactado (M-1), más allá de que el valor aplicado coincidiera con el de algún otro mes que no era el aplicable.

Que con relación a lo alegado por la recurrente, respecto a que la Administración habría formulado el reparo al precio base aplicado por ella, por no haberse cumplido con las disposiciones contractuales vinculadas al periodo de cotización, lo que no se orienta a evidenciar que este no sería el de mercado, siendo que ello desnaturaliza el objetivo de las normas de precios de transferencia y que si bien en algunas ventas estableció un periodo de cotización distinto al estipulado este finalmente corresponde a los valores publicados por la LME, se debe señalar que conforme al artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en el caso de ventas el valor asignado por las partes, entre otros, a los bienes será el de mercado, el que para transacciones entre partes vinculadas, será el monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A, aspecto este último objeto de verificación por la Administración; de lo que se desprende que la primera constatación a realizarse es cuál ha sido el valor asignado por las partes a fin de establecer si se encuentra a valor de mercado considerando los ajustes que correspondiera realizarse, de ser el caso, siendo que en el presente caso en 149 operaciones la Administración detectó que el valor facturado diferia del valor asignado contractualmente por las partes a dichas operaciones, sin que la recurrente hubiera acreditado las razones de dicha divergencia, por lo que resultaba válido que la Administración corrigiera el precio base considerado en tales casos a fin de, luego de considerar los ajustes que estimó procedentes (premio y descuento), establecer si en ellas como en las demás operaciones evaluadas el valor resultante era el valor de mercado. Por lo que carece de validez el alegato de la recurrente.

Ajuste de comparabilidad: Premio

Que sobre el citado ajuste de comparabilidad la recurrente refiere que en los contratos pactados con terceros independientes las cláusulas relacionadas al precio del producto precisan que los Premios se establecen con base en las cantidades mensuales vendidas, en ese sentido, cuestiona que la Administración hubiera considerado en su análisis la comparación del Premio pactado a nivel de venta (factura) frente al rango de mercado obtenido por Premios calculados con base en las cantidades mensuales acordadas con terceros, lo cual, sostiene, no sería correcto, pues se estarían comparando bases distintas; mientras que la Administración descarta el análisis mensual propuesto por la recurrente en el RL 2016, al contar con información proporcionada por la propia recurrente, que le permite identificar características de las ventas realizadas a la parte vinculada, esto es, operación por operación,

[82] Según lo señalado por la recurrente en el RL 2016, el periodo de cotización corresponde al mes anterior al embarque de zinc refinado (foja 108). No obstante, en la etapa de reclamación y fiscalización arguye razones para justificar diferencias entre el Precio Base considerado en las exportaciones analizadas y el valor de mercado M-1, lo que contradice su posición inicial.

determinando un rango de valor de mercado según volumen exportado mensualmente, tal como lo presenta el Anexo N° 3 del requerimiento, como resultado de lo cual observa que en 105 de las 1 501 operaciones el premio pactado entre las partes vinculadas se encuentra por debajo del rango intercuartil de los premios pactados con terceros independientes y determinados como valores de mercado.

Que de la revisión del contrato pactado entre la recurrente y su vinculada [83] se aprecia que no se precisa la forma en que se determina el Premio, únicamente se indica en el Anexo 3 que la Prima de terceros será la «Prima utilizada con clientes locales de en la venta de zinc refinado». De esta manera, se tiene que para determinar las características del Premio analizado deben considerarse las características de los Premios pactados por terceros, siendo estos .

Que de la revisión del contrato pactado con firmado el 25 de enero de 2010 y vigente hasta enero de 2011[84], se tiene que en el punto 4.1 de la cláusula cuarta – Volúmenes de compra y programa de suministros se establece que la recurrente «suministrará a una cantidad aproximada de 40,000 T/año de zinc refinado, es decir 2 800/3 800 TM por mes». Por otro lado, en el punto 5.1 de la Cláusula Quinta – Precio se indica que «El precio del producto descrito en la Cláusula Segunda será el precio oficial que se fije en el LME para zinc publicado en el Metal Bulletin, más un Premio ...» estableciéndose en dicho punto el monto de la prima en función de las toneladas métricas señaladas en el contrato para el año 2010, siendo que en el punto 5.2 se estableció cuál sería la referencia a tenerse en cuenta para los premios para los siguientes años (siendo dicho acuerdo el relevante para el caso de autos), estableciéndose que a fin de mantener la tendencia del mercado que faciliten las negociaciones anuales, a cada año se tomaría como referencia la tendencia de los premios estipulados en el mercado europeo por las revistas de fines del año anterior al ejercicio, al que se le descontaría un costo representativo de los gastos de embarque que ayudaran a definir dicha tendencia.

Que ahora bien, para el ejercicio objeto de controversia el texto del referido punto 5.2 fue modificado a través de las Adendas 9 y 10 al contrato base[85] adicionándose párrafos, a través de los cuales las partes acordaron aplicar los premios siguientes[86]: desde el 1 de enero de 2016: $129/TM por las primeras 1100TM, $85/TM por las siguientes 1000TM, $52/TM por las siguientes 750TM y $49/TM por las toneladas métricas adicionales; y, desde el 1 de febrero de 2016: $95/TM por las primeras 1100TM, $63/TM por las siguientes 1000TM, $38/TM por las siguientes 750TM y $36TM por las toneladas métricas adicionales.

Que de otro lado, de la revisión del contrato pactado con [87] en la sección Volúmenes de compra y programa de suministro se señala que «... la empresa suministrará a la contraparte una cantidad aproximada de 13 500TM a 22 500TM por año o 1 350TM a 2 250TM por mes (durante el periodo de vigencia del contrato). Por otro lado, en el Anexo del contrato (al que se remite la sección Contraprestación del contrato) se establece que «El precio del producto se determinará de la siguiente manera: Se aplicará el promedio mensual del precio oficial que se fije el LME del del mes anterior al mes de entrega, más la siguiente estructura de premios: las primeras 1000tm, tendrán un premio de $144/tm; Las siguientes 750tm, tendrán un premio de $139/tm; Las siguientes 50tm, tendrán un premio de $135/tm». Posteriormente, ambas partes firmaron un nuevo contrato[88], vigente hasta febrero de 2017, con el que se

---

[83] Proporcionado en respuesta al Requerimiento N° . Denominado "Contrato . En versión electrónica: F:\NEXA REQUERIMIENTO .

[84] Contrato "PUNTO 01_1.1 «Contrato de Suministro de Zinc Refinado» celebrado por y firmado el 21 de enero de 2010 y vigente hasta enero de 2016. Ubicado en el archivo electrónico en formato PDF: F:\NEXA \REQUERIMIENTO , contenido en el medio magnético obrante a foja 4259.

[85] Contrato "PUNTO 01_1.1 Adenda 9 al Contrato , firmado el 31 de enero de 2015 y vigente hasta enero de 2016. Ubicado en el archivo electrónicos en formato PDF: F:\NEXA REQUERIMIENTO , contenido en el medio magnético obrante a foja 4259.

[86] Resultantes del cálculo en base a los cuadros detallados en dichos anexos, según lo afirmado en dicha cláusula.

[87] Contrato "PUNTO 01_1.1 «Contrato de Suministro de Zinc Refinado», firmado el 18 de enero de 2016 y vigente hasta enero de 2016. Ubicado en el archivo electrónicos en formato PDF: F:\NEXA REQUERIMIENTO , contenido en el medio magnético obrante a foja 4259.

[88] Contrato "PUNTO 01_1.1 «Contrato de Suministro de Zinc Refinado», , firmado el 4 de marzo de 2016 y vigente hasta enero de 2017. Ubicado en el archivo electrónicos en formato PDF: F:\NEXA REQUERIMIENTO , contenido en el medio magnético obrante a foja 4259.

actualizaron las cantidades en TM de los Volúmenes de compra, así como la contraprestación, fijándose la nueva estructura de premios conforme a lo siguiente: «1. Por las primeras 1000TM, el premio será de $99.77/TM; 2. Por las 650TM siguientes a las primeras 1000TM, el premio será de $97.03/TM; 3. Por las 150TM siguientes a las 650 TM establecidas en el numeral 2 anterior, el premio será de $92.93/TM».

Que como se aprecia, en el caso de ambos terceros locales se considera una estructura de Premios basada en un monto por tonelada métrica y no un promedio mensual, como señala la recurrente, siendo un aspecto diferente que el precio del producto se haya fijado, en el caso del contrato con , con base en el promedio mensual del precio oficial que fijara el LME, siendo que de acuerdo a lo pactado a dicho precio se le agregaría el premio correspondiente en función de las toneladas que resultaren, lo que no es replicable en el caso del contrato con Votorantim, en el que no se estableció la determinación del precio en función a promedios, ni se estipuló que debiera considerarse el promedio de las primas utilizadas con terceros:

> *El precio se determinará de acuerdo con el contenido del Anexo 3 de este documento, de acuerdo con las pautas de precios de transferencia de las jurisdicciones involucradas, y se expresará en cada Orden de Compra.*
>
> *Anexo 3*
>
> *Para cada tonelada métrica vendida, el precio de venta se determina mediante la siguiente fórmula:*
>
> *LME + prima de terceros - (PR)*
>
> ...
>
> *Prima de terceros = Prima utilizada con clientes locales de Cajamarquilla en la venta de zinc refinado;*

Que de lo expuesto se tiene que de acuerdo con los contratos con terceros independientes el importe del premio se fijó atendiendo a las toneladas métricas, resultando posible establecer las primas aplicables a las operaciones realizadas con operación por operación.

Que en ese sentido, considerando la información de los citados contratos, la Administración elaboró un rango de valores de mercado según volumen exportado mensualmente con base en los Premios pactados con los clientes independientes, tal como se presenta a continuación:

Vigencia	Volumen Mensual (TM)	Premio ZINSA ($)	Premio IEQSA ($)	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Del 01/01/2016 al 31/01/2016	0 - 1 000	144,0	129,0	132.75	136.50	140.25
	1 001 – 1 100	139,0	129,0	131.50	134.00	136.50
	1101 – 1 750	139,0	85,0	98.50	112.00	125.50
	1 751 - 2 100	135,0	85,0	97.50	110.00	122.50
	2 101 - 2 850	135,0	52,0	72.75	93.50	114.25
	2 851 a más	135,0	49,0	70.50	92.00	113.50
Del 01/02/2016 al 31/12/2016	0 – 1 000	99,8	95,0	96.20	97.40	98.60
	1 001 – 1 100	97,0	95,0	95.50	96.00	96.50
	1 101 – 1 650	92,9	63,0	70.25	77.50	84.75
	1 651 - 2 100	92,9	63,0	70.48	77.95	85.43
	2 101 - 2 850	92,9	38,0	51.73	65.45	79.18
	2 851 a más	92,9	36,0	50.23	64.45	78.68

Que posteriormente multiplicó la cantidad de toneladas de cada venta facturada por cada cuartil del rango estimado (cuartil inferior, mediana y cuartil superior), según el volumen vendido mensualmente, de lo cual resulta un rango de premios por cada una de las ventas realizadas (facturas) sobre la base de Premios pactados con clientes no vinculados ( ), concluyendo, en atención a ello, en la existencia de 105 de un total de 1 501 operaciones en las que el Premio pactado se ubicó por debajo del rango determinado por cada venta.

Que por tanto, se concluye que es correcto el procedimiento desarrollado por la Administración, de realizar el análisis operación por operación; no obstante de la verificación efectuada en la presente instancia al cálculo estimado por la Administración relacionado al Premio, contenido en el Anexo 3 del Requerimiento N° de las 105 operaciones cuyo premio ha sido observado por la Administración, se han detectado los errores siguientes:

(i) Para la determinación del Rango de valores de mercado del Premio Total se realizó una incorrecta multiplicación de la cantidad vendida (en TM) por el Rango de mercado del Premio Unitario. Por ejemplo, en la factura , de la multiplicación de la cantidad vendida (351,10 TM) por la mediana del Premio Unitario ($112,00) resulta $39 323,00; no obstante, el monto colocado para la estimación del reparo fue de $30 898,00. Se identificaron 2 operaciones con características similares.
(ii) Se observaron casos en los cuales se incluyó el Premio Estándar utilizado por la recurrente ($80,00) en los tres valores del Rango de mercado del Premio Unitario, de cuya multiplicación por la cantidad vendida (en TM) resultan montos diferentes en los valores del Rango de mercado del Premio Total, los cuales no guardan relación con los montos multiplicados. Por ejemplo, de la factura de la multiplicación de la cantidad vendida (400,81 TM) por la mediana del Premio Unitario ($80,00) resulta $32 065,00, monto que difiere del incluido como mediana en dicha operación ($42 375,00). Se detectaron 12 operaciones similares.
(iii) Se identificaron operaciones que no consideraron en el Rango de mercado del Premio Unitario los valores que corresponden al volumen mensual por operaciones con terceros ( ), ni los detallados por la propia Administración en el requerimiento. Por ejemplo, en la factura de la multiplicación de la cantidad vendida (99,59 TM) por la mediana del Premio Unitario ($96,02) resulta $9 563,00, monto que difiere del incluido como mediana en dicha operación ($9 588,00). De su revisión, no es posible verificar la procedencia de los valores incluidos en el Rango de mercado del Premio Unitario. Se identificaron 5 operaciones similares.

Que todo lo expuesto lleva a que exista un error en la determinación del ajuste efectuado en 19 operaciones de las 105 observadas por ella, por lo que corresponde que la Administración recalcule dicho ajuste en las operaciones que se detallan en el cuadro que se adjunta como anexo a la presente resolución.

Que en las demás operaciones de las 105 observadas se corroboró que el premio pactado se encontró por debajo del rango determinado para cada venta, resultando procedente la estimación del ajuste de comparabilidad Premio en esos casos, por lo que la observación establecida en este caso en ese extremo resulta correcta.

Ajuste de comparabilidad: Descuento

Que tal como se ha señalado precedentemente, la recurrente vincula el ajuste de comparabilidad Descuento con la deducción por la asunción de riesgos de mercado, así como de crédito en las operaciones de exportación por parte de con sus clientes finales, siendo que a partir de la sumatoria de la Prima de riesgo de mercado, expresada en desviaciones de la cartera determinada, y de la Prima por riesgo de crédito estima el Descuento en 8,26%[89].

Que respecto de los ajustes de comparabilidad el numeral 2 del inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las transacciones con partes vinculadas son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando a pesar de que existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, estas pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables. El artículo 111 de su reglamento indica, con relación a la eliminación de diferencias, que estas pueden realizarse a través de ajustes razonables entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan o las funciones que ejecutan. Por tanto, se tiene que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento no señalan una metodología para estimar tales ajustes, siendo la única exigencia que esta sea razonable.

Que adicionalmente, el párrafo 3.47 de los Lineamientos de la OCDE destaca la necesidad de ajustar los comparables y la exigencia de precisión, tanto en la aplicación general del principio de plena competencia como en el contexto de cada método. Refiere que ser comparable significa que ninguna de las posibles diferencias existentes entre las situaciones objeto de comparación pueda influir significativamente en la condición examinada metodológicamente, o que pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de tales diferencias, siendo que la cuestión de si deben realizarse ajustes de

[89] Resultado presentado en el RL 2016 (foja 90/vuelta).

comparabilidad en un caso concreto es materia de opinión que debe valorarse.

Que asimismo, el párrafo 3.50 señala que los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo si) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo.

Que a ese respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06144-9-2019 señala que: «… para efectuar el cálculo del importe de los ajustes de comparabilidad no existe una regla metodológica o procedimiento estándar, siendo que el nivel de transparencia, precisión y/o fiabilidad del criterio para su aplicación dependerá de las particularidades que trae consigo el ajuste en cada caso concreto, pudiendo la Administración ofrecer explicaciones y/o aplicar metodologías de cálculo disímiles para cada ajuste razonable que efectúe y que haya creído conveniente considerar en su análisis de comparabilidad, con el solo propósito de equiparar las características económicas de la operación materia de examen para que sea lo más similar posible a la de las comparables elegidas».

Que por tanto, de la normativa nacional e internacional de precios de transferencia verificada, así como del precedente administrativo citado, no se establece una regla metodológica o procedimiento estándar a partir del cual se pueda estimar los ajustes de comparabilidad, limitándose a mencionar que la determinación del ajuste debe ser lo suficientemente preciso para eliminar el efecto de la diferencia entre comparables y que debe ser razonable.

Que en ese sentido, por un lado, no resultaba válido que la Administración hubiera exigido que la recurrente siguiera de manera exacta la determinación del ajuste con base en un método en particular, tal como lo señaló en el Requerimiento N° (foja 299/vuelta), ni, por otro, que ella estuviera impedida de tomar como referente la metodología correspondiente a alguno de los métodos de precios de transferencia; en ambos casos lo determinante era que la metodología adoptada resultara razonable y precisa al caso dado; por lo que corresponde comprobar las metodologías propuestas por ambas partes.

Que cabe indicar en este punto, respecto a lo señalado por la recurrente en torno al párrafo 3.54[90] de las Directrices de la OCDE, que lo señalado en esta solo tiene por objeto garantizar la transparencia respecto a cómo se efectuaron los ajustes, pero en modo alguno el solo hecho de «señalar una explicación de los ajustes realizados», «el motivo por el que los ajustes se consideran apropiados», «cómo se calcularon», «como cambian los resultados para cada comparable» y «cómo mejoran la comparabilidad» asegura la razonabilidad exigida por el artículo 111 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que permita concluir que las operaciones en las que se les ha aplicado son lo más similares a las comparables elegidas.

De la metodología aplicada por la recurrente

Estimación de riesgo de mercado

Que para la estimación del valor de mercado del Descuento por riesgo de mercado la recurrente realizó el cálculo de la varianza del precio del zinc para un periodo determinado de tiempo[91]. Para ello, estimó la varianza del precio del zinc a través de la Teoría del Portafolio[92], siendo que esta teoría permite estimar el

[90] Esta señala lo siguiente: «Documentación y evaluación de los ajustes de comparabilidad: Garantizar el nivel necesario de transparencia de los ajustes de comparabilidad puede depender de la disponibilidad de una explicación de los ajustes realizados, el motivo por el que los ajustes se consideran apropiados, cómo se calcularon, cómo cambian los resultados para cada comparable y cómo mejoran la comparabilidad».

[91] Durante el proceso de fiscalización, la recurrente presentó el archivo en formato Excel "PUNTO 01_1.6 Market Risk Premium Calculation 2016", a través del cual presenta el proceso de estimación del riesgo de mercado. Ver: F:\NEXA REQUERIMIENTO . Archivo proporcionado como respuesta al Requerimiento N° (Foja 4259).

[92] La Teoría del Portafolio (Markowitz, 1952) presenta los fundamentos para la confirmación eficiente de portafolios de inversión compuestos por activos de renta variable, asimilando la eficiencia con optimización a partir de la incorporación de la relación más conveniente entre rendimiento y riesgo (…). Artículo de: Agudelo Aguirre, Alberto. "Teoría de Portafolio, aplicación al Mercado de Valores colombiano y a la conformación de un portafolio diversificado". NOVUM, revista de la Facultad de Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Pág. 180 a 212.

riesgo[93] de los activos de un portafolio el cual, en este caso, corresponde al riesgo del precio del zinc.

Que según esta teoría, en un escenario en el cual un portafolio está compuesto por un solo activo el rendimiento y riesgo de dicho portafolio estaría definido por el rendimiento y el riesgo de dicho activo[94]. En ese sentido, la recurrente parte de la premisa de que el portafolio de está compuesto únicamente de zinc refinado, de manera que el rendimiento y riesgo de su portafolio es igual al rendimiento del zinc.

Que así, la recurrente estima el riesgo de inversión (Vp) de (compuesto solo por zinc refinado) como la varianza[95] de los rendimientos de las cotizaciones de zinc refinado, para lo cual toma la información del Índice de Metales y la cotización del comprendida en el periodo de enero 1980 a diciembre 2016. De esta manera, utiliza la siguiente fórmula: $Vp = Vm\ (b)^2 + Vz$[96].

Que como resultado del análisis presentado en el RL 2016, la recurrente estima un valor de riesgo de portafolio equivalente a 4.65%.

Que de la metodología utilizada por la recurrente para estimar la prima de riesgo de mercado, se tiene que para su desarrollo se parte del supuesto de caracterizar a como inversionista, por el solo hecho de adquirir productos y asumir riesgos relacionados a la variación de precios de zinc. No obstante, debe considerarse que el modelo financiero utilizado (enmarcado en la Teoría del Portafolio) tiene por objetivo estimar la rentabilidad de una cartera en un periodo definido y a un nivel de riesgo determinado (como procede funcionalmente un inversionista), lo cual difiere del perfil de empresa que asume el riesgo como parte de su actividad rutinaria de actividades de intermediación en el Grupo al cual pertenece («Trader»).

Que en línea con lo anterior, debe indicarse que para la estimación del riesgo de mercado la recurrente no utiliza información sobre operaciones con terceros independientes o información externa de descuentos o cotizaciones que incorporen el reconocimiento de las funciones de un «trader»; por el contrario, lleva a cabo una serie de supuestos y utiliza información estadística de mercado a través de los cuales estima una prima de riesgo sin haber analizado a la empresa vinculada o las funciones que realiza como parte de su negocio.

Que por otro lado, cabe señalar que si bien es necesario el uso de información estadística para la aplicación del modelo, debe considerarse que esta debe cumplir ciertas condiciones a fin de que el resultado del modelo sea fiable. Por ejemplo, de la revisión de la información histórica del precio del zinc se tiene que esta presenta picos importantes en su cotización en un periodo determinado, con lo cual no resulta recomendable el uso de su varianza para la estimación del riesgo de mercado a través del modelo de portafolio (foja 187/vuelta); más aún, para la aplicación del modelo la compañía no sustentó que el periodo considerado (1980-2016) sea análogo al periodo de actividades de en el ejercicio fiscalizado 2016 o de traders de zinc en dicho periodo. Por el contrario, un análisis basado en información correspondiente al año acotado no se vería afectado por este tipo de efectos estadísticos, siendo que proporcionaría información que refleje la situación del mercado en ese momento.

Que tal como se advierte la recurrente ha estimado la prima de riesgo sobre la base de una estimación estadística, sin haber sustentado que tal estimación tenga relación o corresponda a las operaciones realizadas entre terceros independientes, bajo características y condiciones similares a las realizadas por su vinculada .

---

[93] El riesgo proviene de sucesos inesperados que puedan afectar positiva o negativamente la rentabilidad esperada de la inversión realizada. Según esta teoría, a fin de aproximarse a este riesgo es posible utilizar la medida estadística Varianza.

[94] TONG, Jesús. "Finanzas empresariales: La decisión de la Inversión". Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico, 2007.

[95] La recurrente indica que tanto la varianza como la desviación estándar son consideradas medidas estadísticas válidas que demuestran la volatilidad en una muestra de datos; siendo que, si bien el uso de la desviación estándar es mayormente común dada su fácil interpretación, existe preferencia en el uso de la varianza al realizar análisis estadísticos, dado que brindan mayor descripción sobre la volatilidad o variabilidad" (foja 4423/vuelta).

[96] Donde: Vp = Varianza o riesgo del portafolio; Vm = Riesgo de mercado (riesgo sistémico); b = Beta ponderado de la cartera y Vz = riesgo no sistemático.

Que por lo tanto, del análisis realizado se concluye que la aplicación del método propuesto por la recurrente para estimar el riesgo de mercado no resulta razonable en su aplicación y, por tanto, no permite concluir que el valor de riesgo de portafolio equivalente a 4,65% estimado cumpla con el principio de plena competencia.

Estimación del riesgo de crédito

Que con relación al Descuento por riesgo crediticio, la recurrente indica que en su rol de «trader» se encuentra en continua exposición a dicho riesgo, el cual es mitigado con base en la diversidad de cartera de clientes finales, análisis de límites crediticios, entre otros. En ese sentido, para la estimación del valor de mercado del Descuento por prima de riesgo crediticio la recurrente realizó el cálculo de «spreads» por riesgo de crédito para una muestra de empresas consideradas principales compradoras de zinc refinado (como son los clientes finales de); esto es, compañías manufactureras de acero y derivados.

Que para ello, realizó la búsqueda en tres bases de datos electrónicas para identificar un conjunto de empresas compradoras de zinc para, posteriormente, determinar su calificación crediticia a través del modelo Z-score y, una vez obtenida, buscar el spread o diferencial que existe entre esta y una tasa libre de riesgo para la industria.

Que para la calificación del riesgo, la recurrente utilizó un modelo econométrico de regresión multivariable, en el que cada ratio independiente resulta de correr cada regresión, de manera que los ratios financieros considerados para determinar esta calificación incluyen rentabilidad, liquidez, apalancamiento y solvencia de las empresas siderúrgicas seleccionadas, siendo que una vez que el modelo se alimenta con los indicadores financieros correspondientes, un valor final Z-score se obtiene en conjunto con su calificación de equivalente.

Que sobre la base de este valor Z-Score para cada una de las empresas siderúrgicas consideradas, se determina la calificación crediticia aplicable por empresa, tomando en cuenta la información financiera utilizada. Para ello, la recurrente utiliza la tabla de equivalencias . Luego, habiendo determinado la calidad del crédito, se calcula el spread a partir de la información obtenida de las bases de datos de Damodarán (Corporate Spreads for Industrials).

Que finalmente, calcula el rango intercuartil de spreads por riesgo de crédito, estimado para una muestra de empresas consideradas como principales compradoras de zinc (clientes finales de).

Que verificada la información proporcionada por la recurrente, se tiene que presentó el archivo en formato Excel «PUNTO 01_1.6 Credit Risk Calculation 2016»[97] en el cual detalla el proceso de estimación del spread crediticio según lo señalado en los considerandos anteriores, producto de lo cual obtiene como resultado un rango intercuartil, el cual varía de 3,62% a 11,00%, con una mediana de 11,00%.

Que posteriormente, la recurrente presentó un archivo en formato Excel «1. Credit Risk Calculation 2016», el cual incluye información actualizada de la tabla de equivalencias Z-score by , siendo que este considera la información vigente al momento de la fiscalización (información de 2013)[98].

Que como resultado, la recurrente obtiene un rango intercuartil que va de 6,97% a 11,00% con una mediana de 11,00%, con lo cual ratifica su posición respecto a que es correcto el método de estimación aplicado.

Que conforme se advierte, para la estimación de la prima por riesgo crediticio la recurrente tomó en cuenta el spread de crédito de compañías siderúrgicas[99] y lo comparó con el riesgo de crédito atribuido a

[97] F:\ REQUERIMIENTO (foja 4259).
[98] F:\ REQUERIMIENTO (foja 4259).
[99] La muestra identificada consideró a 18 empresas que compran y usan el zinc refinado para producir acero y productos relacionados al acero. Estas son:

, siendo que si su enfoque era el tomar como referente a los clientes adquirentes de zinc –lo cual resultaba razonable, toda vez que el riesgo de crédito que asume el trader proviene de la calidad financiera de sus compradores–, pues era necesario tomar en cuenta el perfil de los clientes de , de manera de poder validar la selección del conjunto de empresas compradoras de zinc como idóneas para la comparación que se pretendía, lo que no hizo, habiendo seleccionado muestras con calificaciones BB- y CCC+ (foja 308/vuelta), sin haber demostrado que la cartera de clientes de su vinculada estaba compuesto por clientes con tales clasificaciones de riesgo, por lo que no se cuenta con información que permita validar las comparables elegidas, menos aún que se les utilice para determinar el «Spread».

Que asimismo, debe indicarse que para realizar su análisis la recurrente se basó en parámetros considerados por un modelo de análisis de riesgo crediticio, sin haber considerado para ello las características de la empresa analizada ni las funciones que realiza como «trader».

Que en cuanto a la observación efectuada por la Administración, respecto a la información de la tabla de equivalencias a partir de la cual la recurrente calculó la calificación crediticia para cada una de las compañías seleccionadas como comparables, del ejercicio 2013, debe indicarse que fue posible validar que esta información fue la más actual posible respecto al ejercicio analizado 2016 (con corte al 2013), de manera que resulta razonable su uso. Por tanto, se descartan los argumentos presentados por la Administración sobre este punto.

Que por lo tanto, del análisis realizado se concluye que la aplicación del método propuesto por la recurrente para estimar el riesgo de crédito no resulta razonable en su aplicación y, por tanto, no permite concluir que la prima de riesgo crediticio estimada en 3,62% cumpla con el principio de plena competencia.

De la metodología aplicada por la Administración

Que la Administración realizó el cálculo del ajuste de comparabilidad expresado a través del Descuento, que remunera los riesgos asumidos por para lo cual tomó el método del PR, mediante el uso de comparables externos, de manera referencial siguiendo la lógica de este únicamente para determinar la cuantía de la retribución por las funciones y riesgos asumidos por

Que corresponde determinar si a efecto de la estimación del descuento, el método del PR, seleccionado por la Administración, es el idóneo. Sobre este punto, la Administración considera lo señalado en el numeral 2 del inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así como lo indicado en los lineamientos de la OCDE para la elección del método. De esta manera se tiene que el método del PR consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, siendo estos objetos de reventa a terceros independientes. En el presente caso, es una empresa que se dedica a la compra de zinc refinado de la recurrente, el cual vende posteriormente a terceros independientes. Asimismo, se tiene que la empresa analizada no agrega valor a los bienes comercializados, no toma propiedad del bien comercializado (inventarios), asumiendo los riesgos de mercado, crédito y cobranza, propios de un «trader». Por tanto, dadas las características de la parte analizada y la operación pactada se concluye que el PR es el idóneo.

Que en este punto es pertinente indicar que las actividades de antes descritas, que coinciden con la caracterización señalada por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (foja 293) –en la que no ha afirmado que realice actividades «complejas» de logísticas, como equivocadamente afirma la recurrente– revelan actividades no complejas de intermediación comercial, siendo que si bien la recurrente afirma que las actividades logísticas[100] de son complejas no ha precisado en donde radicaría la complejidad de tales actividades, considerando que el zinc refinado que vende a sus clientes es transferido directamente por la recurrente a ellos, siendo pertinente tomar en consideración que este Tribunal ha señalado, entre otras, en la Resolución N° 06144-9-2019, que la aplicación del PR es compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa y que para estimar dicho método como el más apropiado las operaciones analizadas no deben encontrarse integradas por diversas funciones estrechamente vinculadas, tal como se constata en el caso

[100] «La logística es la actividad que planifica, gestiona, controla el almacenamiento y envío de bienes en una cadena de suministro» (Recuperado en: https://www.ferrovial.com/es/recursos/logistica/).

de autos, en las que no se advierte complejidad alguna en las labores de trader que efectúa . Asimismo, en cuanto a los riesgos de mercado y de crédito y cobranzas estos hacen parte de las labores de un revendedor por lo que no agregan complejidad a su actividad.

Que habiendo identificado que el método del PR es el más adecuado, la Administración realiza un análisis de comparabilidad, para lo cual alude a la evaluación de cada uno de los factores señalados en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es: 1. Las Características de las operaciones. 2. Términos contractuales, 3. Análisis funcional, 4. Circunstancias económicas y 5. Estrategias de negocios.

Que de la verificación del análisis realizado, se tiene que la Administración utilizó la información funcional tanto de la recurrente como de (Cuadro N° 5, foja 293). Respecto de las características de las operaciones, los términos contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocios, debe indicarse que estas fueron presentadas como parte del análisis del ajuste de comparabilidad Premio, en los que presentó la información relativa a los contratos pactados con la recurrente (fojas 301/vuelta a 302).

Que posteriormente la Administración realizó la búsqueda y selección de comparables, concluyendo en la existencia de comparables externos (con base en sus funciones, activos y riesgos) en sus actividades de «trader» en el sector minero metálico y no metálico –esto es, empresas dedicadas a la intermediación comercial de estos productos–. Cabe señalar que para su revisión también utilizó información pública de las empresas comparables –esto es, memorias anuales y páginas web– con el objetivo de confirmar sus funciones de «trader» de minerales que no realizaran actividades de manufactura que incidieran significativamente en sus ingresos y que asumieran los riesgos de fluctuación de precios de mercado y de crédito, similares a , tal como se muestra en el cuadro siguiente:

Aspectos por analizar							
Funciones realizadas	Empresa comercializadora de metales preciosos de servicio completo. Es un mayorista de lingotes de oro, plata, platino y paladio y productos relacionados, incluidas barras, obleas, cereales y monedas.	Distribuidora de productos metálicos y no metálicos (intermediario).	Compra, venta y distribución de productos semiacabados de aluminio y acero. Vende sus productos a través de su propio personal de marketing y ventas, y a través de agentes de ventas independientes basados en comisiones.	Comercialización de material industrial en segmentos de acero, de metal y aleaciones, de metales no ferrosos, de alimentos, de petróleo y productos químicos y otros. El segmento de metales no ferrosos proporciona y recicla aluminio, cobre y zinc.	Exportación de minerales e importaciones de metales preciosos, metales no ferrosos, fertilizantes, productos agrícolas, carbón e hidrocarburos y otros.	Venta de productos metálicos en segmentos de acero, de materias primas de acero, de metales no ferrosos, de maquinaria e información, y segmento de soldadura. El segmento de metales no ferrosos proporciona productos fundidos y forjados hechos de cobre, aluminio y magnesio.	Adquiere zinc refinado para su comercialización en el mercado internacional. Asume rol de trader en la cadena de comercialización, realizando actividades de logística, con áreas administrativas de soporte que aseguran el cumplimiento de su política de riesgo de clientes y precios.
Riesgos asumidos	Riesgos de variación de precio de los commodities. Riesgo crediticio en sus cuentas por cobrar, préstamos de inventario a clientes y transacciones de cobertura de inventario, para las cuales cuenta con derivados financieros sujetos al valor de los commodities.	Riesgos de volatilidad del tipo de cambio. Riesgo de precios de las materias primas.	Riesgos de crédito. Riesgos de precio de los commodities.	Riesgos de fluctuación de los precios de commodities, para lo cual adquiere instrumentos de cobertura. Riesgos de tasas de interés. Riesgo de precio de las acciones. Riesgo de crédito de los clientes, entre otros.	Tiene una exposición insignificante al riesgo de precio de materias primas, ya que no posee instrumentos financieros de materias primas importantes. Riesgo de crediticio: a la fecha del balance no existe ninguna clase de activos financieros vencidos o deteriorados. Riesgo de Liquidez y capital.	Riesgo de precios de commodities.	Riesgo de mercado (fluctuación de precios de zinc. Riesgo de crédito y cobranza.

Que de la revisión de las funciones realizadas y riesgos asumidos tanto por la parte analizada como de las empresas comparables y se confirma la comparabilidad de la muestra basándose en los parámetros señalados.

Que para la aplicación del método del PR con comparable externo la Administración consideró los márgenes brutos correspondientes al ejercicio 2016 de las empresas comparables identificadas, obtenidas de la base de datos la cual guardaría relación con las memorias anuales, de acuerdo con lo verificado por la Administración. Finalmente, con base en esta información, estima un rango intercuartil para determinar si la retribución por los descuentos que cobró a la recurrente por las funciones de intermediación comercial en la compra de zinc refinado para su distribución en el mercado internacional se encuentra a valor de mercado, tal como se presenta en el siguiente cuadro:

Indicador de Rentabilidad	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Margen Bruto (MB)	3,61%	4,51%	6,20%

Fuente: Requerimiento N° (foja 257)

Que de la evaluación de las operaciones de venta de zinc refinado analizadas (1 301) se observa que en la totalidad de ellas el porcentaje del descuento aplicado como retribución de las funciones y riesgos de «trader» a favor de se encontraron por encima del rango intercuartil de valores de mercado, que fue estimado en 8.26%[10].

Que la recurrente sostiene que la Administración habría omitido evaluar el margen bruto de y analizar si la categorización y registros de sus costos y gastos es similar al de las empresas comparables, afirmando que este Tribunal habría establecido como criterio que el método de PR no es aplicable en aquellos casos en los que no se ha acreditado que las empresas seleccionadas como comparables mantienen una categorización clara de los conceptos registrados como costos y gastos, ello a partir de lo señalado por las Resoluciones N° 04725-4-2022 y 06191-11-2022, por lo que considera indebida la aplicación del método del PR y solicita dejar sin efecto el reparo.

Que al respecto, corresponde precisar, en primer término, que en la primera resolución citada en cuanto a criterio del Tribunal aplicable, trajo a colación lo señalado por la Resolución N° 06144-9-2019 en los términos siguientes: «… este Tribunal ha indicado que el método del Precio de Reventa será considerado como el más apropiado cuando las operaciones materia de análisis no sean complejas o no se encuentren integradas por diversas funciones expresamente relacionadas. Tratándose de situaciones en las cuales las actividades de la empresa fiscalizada no se limiten a la simple distribución o reventa, sino que incluya funciones de marketing y promoción de productos, ello imposibilita una comparación a nivel de márgenes brutos. En tal sentido, correspondería la aplicación del método Margen Neto Transaccional», para posteriormente analizando el caso materia de dicha resolución afirmar que «… de lo antes señalado se observa que la recurrente invirtió esfuerzos relevantes orientados a promover el marketing, fuerza de ventas, promoción, comercialización y publicidad de los productos, contribuyendo en la creación de valor de estos, por lo que se verifica que una de las funciones principales de la recurrente es la relacionada a marketing, publicidad, promoción, siendo que los gastos de ventas son de gran relevancia dentro de su estructura de costos […] adicionalmente en el ETPT 2007 se señala que en dicho ejercicio la recurrente incurrió en ciertos riesgos a fin de llevar a cabo su giro de negocios, tales como el riesgo de inventarios …», con base en lo cual concluyó que las actividades de la empresa bajo análisis no solo eran de distribución, sino que también realizaba funciones de marketing y publicidad, por lo que incurría en gastos operativos significativos, así como en la asunción de riesgos adicionales (exposición de los inventarios) durante el ejercicio, siguiendo la línea del criterio establecido por este Tribunal.

Que en la segunda resolución citada el pronunciamiento emitido –en el que se levantó el reparo por precios de transferencia– obedeció a que no se advirtió de autos qué información consideró la Administración, ni el análisis de dicha información a efectos de determinar si la misma era consistente y/o suficiente para aplicar el método del PR, teniendo en cuenta lo señalado por el párrafo 2.28 de los Lineamientos de la OCDE, según el cual «cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, se

[10] Resultado presentado en el RL 2016 (foja 90/vuelta).

deberían practicar los ajustes pertinentes de los datos utilizados para calcular el margen de reventa a fin de asegurar que se manejan los mismos tipos de costes en cada caso para llegar al margen bruto. Por ejemplo, los gastos de investigación y desarrollo pueden estar reflejados en los gastos de explotación o en los costes de venta. Los respectivos márgenes brutos no serían comparables sin los ajustes oportunos».

Que se verifica de autos (fojas 260, 163, 159/vuelta, 148, 137, 131 y 127) que la Administración ha considerado la información financiera de las empresas comparables provenientes de sus reportes anuales a efecto de establecer el margen bruto en cada caso y compararlo con el de verificándose en todos los casos similitud en cuanto a los registros contables considerados, siendo que en el caso de una de dichas empresas (MMTC) realizó un ajuste que resultaba pertinente, distinguiendo de la información contenida en el rubro gastos, los conceptos que correspondían ser tenidos en cuenta como costos a efectos de mantener la equivalencia de la información financiera a evaluar de las demás empresas.

Que en tal orden de ideas, si la recurrente cuestiona que no existía similitud en los conceptos registrados como costos y gastos de las empresas comparables y, por ende, que los importes tomados en cuenta para determinar la renta bruta no eran los pertinentes, le correspondía acreditar su afirmación, lo que no hizo.

Que finalmente, debe reiterarse que tanto los Descuentos por riesgo de mercado como por riesgo crediticio son ajustes de comparabilidad y, por lo tanto, su estimación no está sujeta a las normas de precios de transferencia, por lo que no cabe exigir la aplicación de un análisis de comparabilidad de precios de transferencia en estricto sentido.

Que en cuanto al margen bruto de asumido por la Administración, que es objeto de evaluación, este es el mismo establecido por la recurrente.

Que en cuanto a que la Administración no ha detallado ni sustentado el proceso de búsqueda de comparables externos, corresponde estarse a lo señalado precedentemente sobre el particular.

Que con relación a que no resulta correcto que el descuento aplicado por deba ser comparado con márgenes brutos de empresas terceros independientes, se debe señalar que el descuento reconocido a dicha empresa vinculada, ascendente a 8,79%[102], constituye la retribución por las actividades de intermediación comercial que realiza y, en esa medida, correspondía evaluar si ese descuento fue establecido en condiciones de plena competencia, para lo cual se identificó a comparables a quienes se les retribuía por similar concepto y funciones, resultando correcto el proceder de la Administración.

Que respecto a que el análisis planteado por la Administración Tributaria a través del método del PR ya incorpora el análisis de los dos elementos cuestionados, LME y premio, corresponde reiterar que el método aplicado por aquella para la evaluación de si las operaciones de venta de zinc refinado se encontraban a valor de mercado fue el PCNC, siendo que la cuantía de la retribución por las funciones y riesgos asumidos por expresado a través del Descuento, se hizo siguiendo la lógica del PR, por lo que carece de validez lo alegado.

Que por tanto, la Administración presentó argumentos sostenibles respecto a la no aplicación del método de spreads para la estimación del riesgo crediticio, conforme a lo planteado por la recurrente, por lo que se encuentra debidamente sustentada su inaplicación en el presente caso, demostrando, además, que el porcentaje de descuento aplicado se encontró por encima del rango intercuartil de valores de mercado.

Que en consecuencia, corresponde mantener el reparo por Ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada , debiendo, no obstante, la Administración proceder a recalcular el ajuste por premio en las operaciones que se detallan en el cuadro que se adjunta como anexo a la presente resolución, por lo que corresponde revocar la apelada en dicho extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente señala que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta solo

[102] De acuerdo con el Reporte Local 2016 de la recurrente (foja 90/vuelta).

procede respecto de aquellas sumas que constituyan una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por tanto, no todos los reparos deben estar sujetos a dicha tasa adicional. Precisa que en su caso el destino del gasto se encuentra fehacientemente acreditado, por lo que descarta la configuración del dividendo presunto. Además, alega que no es materia de controversia el destino del desembolso, ya que en el curso de la fiscalización acreditó con medios probatorios la fehaciencia de los gastos observados, motivo por el cual el destino de los desembolsos se encuentra también acreditado. Cita las Resoluciones emitidas por este Tribunal N° 03625-10-2014, 11368-4-2016, 03846-4-2017, 05525-4-2008, entre otras.

Que indica que en el supuesto negado que se considere la aplicación de la tasa adicional, ha acreditado que los reparos que la originan son improcedentes y, en consecuencia, la aplicación de dicha tasa adicional no corresponde.

Que aduce que no corresponde la aplicación del ajuste secundario según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que, tal como lo establece el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, este es aplicable si se considera la hipótesis prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley, esto es, la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Al respecto, señala que tal hipótesis no se cumple en la medida que la Administración no sustenta la configuración de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, siendo que lo realizado fue una aplicación automática de la Tasa Adicional. Agrega que en caso se considere que el ajuste secundario, previsto reglamentariamente, tiene autonomía con relación a la hipótesis de dividendos presuntos, este resulta inaplicable por vulnerar el principio de reserva de ley, dado que los únicos ajustes regulados en la Ley del Impuesto a la Renta son los «primarios» y en tal caso se pretendería gravar un nuevo supuesto sin contar con la cobertura legal suficiente.

Que por su parte, la Administración indica que los montos observados por conceptos de «operaciones no fehacientes», «gastos y/o costos no fehacientes» y «gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes» significaron una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, para los periodos de enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2016, la que se encuentra gravada con la tasa adicional del 4,1%, toda vez que la recurrente no acreditó en forma fehaciente los gastos observados.

Que indica sobre la aplicación de la Tasa Adicional por ajuste secundario, que aun cuando las normas de precios de transferencia estén dirigidas a la valoración de las transacciones, debe considerarse que a través de la asignación de precios a las operaciones se puede trasladar rentas a otras jurisdicciones, a fin de beneficiar a socios o accionistas, no siendo susceptibles de posterior control tributario. Agrega que cuando se está ante un ajuste por precios de transferencia el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado beneficia a los socios o accionistas del contribuyente y, por tanto, califica como disposición de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con el artículo 24-A de la Ley.

Que según el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para efecto de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre esas rentas se regula por el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago

falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. Dicho artículo agrega que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto.

Que según las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones N° 12078-3-2015, 02487-4-2017 y 06590-4-2021, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 08644-1-2017, ha señalado que el reparo por operaciones no reales acreditado por la Administración constituye disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario. Asimismo, en la Resolución N° 06393-3-2017 se ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que según se aprecia del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 4308/vuelta a 4312) la Administración determinó la aplicación de la tasa adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2016 al haber establecido reparos por concepto de: 1) Gastos no sustentados de forma fehaciente por S/38 486 733,00; y, 2) Ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada , por S/87 665 991,00, al considerar que estos constituían gastos no susceptibles de posterior control tributario, dando como resultado una omisión total por concepto de la tasa adicional por S/5 150 676,00, la cual distribuyó en los periodos antes indicados por S/93 795,00, S/229 546,00, S/64 493,00, S/294 518,00 y S/4 468 324,00, respectivamente, señalando como sustento el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento.

Que es del caso señalar que el reparo por concepto de Gastos no sustentados de forma fehaciente está compuesto, a su vez, por los siguientes conceptos: (i) Operaciones no fehacientes, (ii) gastos y/o costos no fehacientes, y (iii) gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal.

1. Gastos no sustentados de forma fehaciente

i) Operaciones no fehacientes

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 4312/vuelta), del punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas

3771 a 3800) y del ítem 5 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4110/vuelta a 4127), la Administración aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2016 respecto del citado reparo por S/17 863 555,00, integrado por los ítems 20, 22, 53, 55, 58, 59, 60, 61, 62 y 64.

Que considerando que el reparo formulado en los ítems 22, 58, 59 y 60 ha sido levantado por esta instancia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, en caso del ítem 20, que corresponde al cargo en la Cuenta por S/81 700,38 al no haberse acreditado fehacientemente el importe observado, como se dio cuenta en el ítem 20 del punto 5 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3788/vuelta a 3789), lo que se ha verificado en esta instancia de la información presentada por la recurrente[103], constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, por tanto, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre el importe del mencionado reparo; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en esta línea, en el caso de los ítems 53, 55, 61, 62 y 64, toda vez que la aplicación de la tasa adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los citados periodos se dio sobre la base de los reparos analizados precedentemente denominados «ítem 53 - Documento contable vc s otras cuentas por S/346 305,29», «ítem 55 - Contabil. Pagos vc s nacional por S/3 847 654,29», «Ítem 61 – Documento contable VC s nacional por S/2 287 680,00», «ítem 62 – Contabil. Pagos VC s nacional por S/1 751 022,62» y «ítem 64 – Documento contable VC s bancos por S/1 573 005,40», los que han sido mantenidos por esta instancia al encontrarse arreglados a ley, al no haberse acreditado la fehaciencia de los cargos en las cuentas de gastos, conforme se ha señalado precedentemente y que, por su propia naturaleza, corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyen en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre el importe del mencionado reparo; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

ii) Gastos y/o costos no fehacientes

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 4312/vuelta), del punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3879 a 3898/vuelta) y del ítem 9 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4088 a 4093/vuelta), la Administración aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2016 respecto del citado reparo efectuado en la fiscalización, por S/779 816,00, integrado por los ítems 2, 3 y 9.

Que considerando que el reparo formulado en el ítem 2 ha sido levantado por esta instancia, según lo expuesto en la presente resolución, corresponde fallar en el mismo sentido y, por tanto, revocar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, en caso del ítem 3, que corresponde al cargo en la Cuenta por S/23 516,00 al no haberse acreditado fehacientemente la totalidad del importe observado, como se dio cuenta en el ítem 3 del punto 2 del Resultado de Requerimiento N° y se ha verificado en esta instancia de la información presentada por la recurrente[104], constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, por tanto, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre el importe del mencionado reparo; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en esta misma línea, en el caso del ítem 9, toda vez que la aplicación de la tasa adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los citados periodos, se dio sobre la base del reparo analizado precedentemente denominado «ítem 9 - Flete de ácido sulfurico + Demurrage por el importe S/253 355.10», el que ha sido

[103] Contenida en medio magnético (USB)CD (foja 4189) en la ruta: «\09_Req »
[104] Contenida en medio magnético (USB)CD (foja 4189) en la ruta: «\10_Req »

mantenido por esta instancia al encontrarse arreglado a ley, al no haberse acreditado la fehaciencia el cargo en la cuenta de gastos, conforme se ha señalado precedentemente y que, por su propia naturaleza, corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre el importe del mencionado reparo; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

iii) Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 4312/vuelta), del punto 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3823/vuelta a 3836/vuelta) y del ítem 3 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4132/vuelta a 4146), la Administración aplicó la tasa adicional respecto del citado reparo efectuado en la fiscalización, por S/19 843 362,00, integrado por los reparos a las Cuentas Anticipos y vacaciones y permisos (S/13 763 642,95) y Comisiones y premios (S/6 079 718,73).

Que cabe considerar que en la instancia de reclamación se dejó sin efecto la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta respecto de «Bono jubilación» por S/23 400,00 y «Pago por el día del minero» por S/159 751,27, vinculados al reparo a la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos.

Que respecto a los reparos contenidos en la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, habida cuenta que los conceptos de «Bono cierre de pliego por S/2 789 800,00», «Bonificación Especial por S/9 850 915,00», «Bonificación por el día del trabajador por S/107 764,75 y S/4 326,03 y pago por día del trabajador S/118 610,91», «Bonificación proporcional Ley 30334 por S/28 565,16» y «Remuneración variable diferida por S/637 231,00» han sido levantados por esta instancia, según lo expuesto en la presente resolución, corresponde revocar la resolución apelada en tales extremos.

Que en relación con los demás conceptos[105] que forman parte también de la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos, al no haberse formulado argumento ni acreditado documentariamente la fehaciencia del cargo en la señalada cuenta de gastos –situación que ha sido advertida precedentemente y que, por su propia naturaleza, corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente–, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, y por tanto, resulta procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre el importe del mencionado reparo; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que en relación con la Cuenta Comisiones y premios, dado que la aplicación de la tasa adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta, se dio sobre la base del reparo analizado precedentemente denominado «Cuenta Comisiones y premios» y teniendo en cuenta que este ha sido revocado en parte en la presente instancia, según lo expuesto en la presente resolución, corresponde revocar la resolución apelada en tal extremo, a fin que la Administración recalcule la tasa adicional aplicable en el presente caso.

2. Ajustes al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 4312/vuelta) y del Resultado de Requerimiento N° se aprecia que la Administración determinó un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por concepto de precios de transferencia por ajuste a valor de mercado por S/87 665 991,00, sobre la base del cual determinó la aplicación de la tasa adicional del 4.1% en diciembre de 2016 por S/4 468 324,00.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 18605-10-2013, entre otras, ha señalado que no

[105] Integrado por los conceptos de «bonificación extraordinaria reg (S/4 121,73)», «bonificación extraordinaria (S/84 472,62)», «gratificación extraord (S/58 765,31)», «gratificación extraord2 (-S/5 910,03)» y «otros (-S/98 171,12)», de acuerdo con el detalle presentado por la recurrente en el archivo en formato Excel denominado «ANEXO_01-c.IMAGEN Anticipos y vacaciones y permi» (foja 4189).

todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, ya que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así, por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, a pesar de no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

Que conforme con lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa del 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina «dividendos presuntos».

Que sobre la base de las normas glosadas precedentemente y los criterios antes citados, se entiende que no todos los importes reparados para el Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, toda vez que esta solo es aplicable, tratándose de desembolsos, respecto de aquéllos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia –sin perjuicio de lo resuelto en esta instancia sobre dicho reparo– no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11932-1-2019 y 09199-1-2021, entre otras, no apreciándose en el presente caso que la Administración haya sustentado debidamente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a lo indicado en la resolución apelada en el sentido que el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado beneficia a los socios o accionistas del contribuyente y por lo tanto califica como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme a lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la ley, corresponde señalar que lo dispuesto por la citada norma reglamentaria es que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo lo dispuesto por el inciso g) del citado artículo, lo que no supone una remisión a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley, la que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, entendiéndose por «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado, entre otros, a los accionistas de las personas jurídicas, de manera que resulta necesario sustentar la procedencia de la mencionada tasa adicional, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 00656-1-2022, por lo que carece de sustento lo señalado por la Administración.

Que en relación con el criterio citado por la Administración contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02742-7-2010, cabe indicar que este pronunciamiento no resulta aplicable al presente caso, ya que no está referido a un supuesto de atribución de dividendos presuntos por reparos efectuados por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que estando a lo expuesto, corresponde levantar el reparo por tasa adicional del 4.1% por ajustes al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su vinculada y revocar la resolución apelada en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esbozados por la recurrente.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente alega que no acepta el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero

a diciembre de 2016, toda vez que este se ha realizado con base en hechos posteriores, como es la emisión de las Resoluciones de Determinación N° correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

Que alega que se considerar que en el ejercicio 2015 determinó un saldo a favor de S/51 578 229,00, que resulta aplicable a los pagos a cuenta determinados en el ejercicio 2016 que ascienden a S/49 606 952,00.

Que por su parte, la Administración sostiene que las Resoluciones de Determinación N° y al ser actos válidos y eficaces pueden servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, por lo que resultaba correcto que se hayan considerado para el recálculo efectuado. Con relación al saldo a favor del ejercicio anterior, señala que el área acotadora determinó un menor saldo a favor del ejercicio 2015 ascendente a S/1 038 118,00, el que se sustenta en la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015. Añade que dicho saldo a favor fue aplicado contra el pago a cuenta de marzo de 2016 agotándose en dicho periodo, por lo que resultaba arreglada a ley la modificación del saldo a favor del ejercicio anterior aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del 2016.

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 4295/vuelta a 4307) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, por modificación de coeficiente y/o porcentaje y arrastre indebido del saldo a favor, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y consideran como base legal, entre otros, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29999, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte 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 del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente. b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que de otro lado, el artículo 87 de la mencionada ley dispone que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la Administración previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración.

Que según los incisos b) y c) del artículo 88 de la citada ley, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79[106] deducen del citado impuesto, entre otros conceptos, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo, así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones anteriores como consecuencia de los créditos autorizados, siempre que tales declaraciones no hubieran sido impugnadas.

Que por su parte, el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, indica que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría los contribuyentes deberán observar las siguientes disposiciones: 1) Solo podrán compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera

[106] De acuerdo con el artículo 79 de la citada ley, los contribuyentes del impuesto, que obtuviesen rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

categoría; 2) Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito; 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se hubiese solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se hubiese acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; y, 5) Los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Modificación de coeficiente y/o porcentaje

Enero y febrero

Que las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 4305 a 4307/vuelta) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2016, como resultado de aplicar el sistema de porcentaje (1,5%) en lugar del sistema de coeficiente (0,0073); siendo que a fin de comparar y elegir el monto mayor entre ambos, la Administración consideró en el denominador los ingresos netos del ejercicio 2014 por S/2 750 043 693,00, declarados por la recurrente mediante PDT 692 N° de 31 de julio de 2015 (fojas 620 y 621/vuelta).

Que en cuanto al numerador, este fue determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por S/20 011 125,00 (foja 4852/vuelta).

Que cabe indicar que de la Constancia de Ingreso del Recurso de Reclamación N° (foja 4858) se verifica que la recurrente inició un procedimiento contencioso tributario (reclamo) contra la citada Resolución de Determinación N° el que se encuentra en trámite ante la SUNAT bajo el expediente N°

Que dado que según los artículos 9 y 203 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley y toda vez que la Resolución de Determinación N° no ha sido declarada nula y, por ende, mantiene a la fecha de la presente resolución todos sus efectos, resultaba procedente que la Administración tomara en cuenta el impuesto calculado en ella a efectos de establecer el coeficiente y, por comparación con la tasa del 1.5% estableciera el mayor valor aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero, por lo que el proceder de la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso tributario antes mencionado a efectos de establecer la procedencia del porcentaje aplicado a los pagos a cuenta bajo análisis; por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

Marzo a diciembre

Que las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 4296/vuelta a 4305/vuelta) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016, por aplicación del sistema de porcentaje (1,5%) en lugar del sistema de coeficiente (0,0107); siendo que a fin de comparar y elegir el monto mayor entre ambos, la Administración consideró en el denominador los ingresos netos del ejercicio 2015 por S/2 858 638 204,00, declarados por la recurrente mediante PDT 702 N° de 15 de diciembre de 2021 (fojas 629 y 630/vuelta).

Que respecto al numerador, este fue determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por S/30 528 986,00 (foja 4846/vuelta).

Que cabe indicar que se verifica de la Constancia de Ingreso de Recurso de Reclamación N° (foja 4857) que la recurrente inició un procedimiento contencioso tributario (reclamo) contra la citada Resolución de Determinación N° , el que se encuentra en trámite ante la SUNAT bajo el expediente N° .

Que considerando lo dispuesto por los artículos 9 y 203 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, glosados precedentemente, y que la Resolución de Determinación N° no ha sido declarada nula y, por ende, mantiene a la fecha de la presente resolución todos sus efectos, se establece que resultaba procedente que la Administración tomara en cuenta el impuesto calculado en ella a efectos de establecer el porcentaje aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2016, por tanto, se constata que el proceder de la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley.

Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso tributario antes mencionado a efectos de establecer la procedencia del porcentaje aplicado a los pagos a cuenta bajo análisis; por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

Aplicación del saldo a favor

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 4295) se aprecia que la Administración desconoció el saldo a favor del periodo anterior aplicado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, considerando únicamente para el periodo marzo 2016 el importe de S/1 038 118,00.

Que al respecto, del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (foja 4852), se tiene que la Administración estableció como saldo a favor del citado ejercicio S/20 616 982,00.

Que se aprecia que dicho saldo a favor determinado fue aplicado por la Administración contra los pagos a cuenta del ejercicio 2015, como se advierte de los Anexos N° 3 y 4 adjuntos a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fojas 4844 y 4845/vuelta), lo que determinó un saldo a favor del ejercicio por S/1 038 118,00 (foja 4846).

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (foja 4295) se aprecia que la Administración aplicó el saldo a favor proveniente del ejercicio 2015 (S/1 038 118,00) contra el pago a cuenta de marzo de 2016, desconociendo la aplicación del saldo a favor considerado por la recurrente, ascendente a S/51 578 229,00.

Que teniendo en cuenta lo señalado precedentemente en torno a que las Resoluciones de Determinación N° y no han sido declaradas nulas y, por ende, mantienen todos sus efectos, resultaba procedente que la Administración considerara el saldo a favor establecido en la Resolución de Determinación N° para aplicarlo al pago a cuenta de marzo de 2016.

Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado de los procedimientos contenciosos tributarios antes mencionados a efectos de establecer la procedencia del saldo a favor determinado por el ejercicio 2015 y su aplicación al ejercicio 2016; por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

RESOLUCIONES DE MULTA N° Y

Que la recurrente sostiene que no ha incurrido en la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que no ha declarado cifras o datos falsos, no habiéndose demostrado la intencionalidad

o dolo para que se configure la infracción aplicada por la Administración.

Que manifiesta que no ha incurrido en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues los pagos a cuenta no califican como tributo y, por ende, no procede aplicar sanción y que pretender lo contrario implica vulnerar el principio de tipicidad previsto por la Ley del Procedimiento Administrativo General. Cita la sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA.

Que refiere que las resoluciones de multa impugnadas son nulas debido a que se emitieron sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo, que respete las garantías mínimas de los administrados, que exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a las acciones sancionadoras de la Administración Tributaria, en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo I de la citada ley que señala que es de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública, como es la Administración y que dichas garantías previas al ejercicio de la potestad sancionadora han sido reconocidas por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, como las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC. Agrega que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, carece de validez constitucional al restringir garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, toda vez que pretende dispensar a la Administración, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, de la aplicación del procedimiento sancionador previo previsto en la citada ley; por lo que solicita que se declare la nulidad de la actuación de la Administración al pretender imponer las sanciones de multa impugnadas.

Que las Resoluciones de Multa N° y (fojas 4316 a 4318), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentran vinculadas con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016 y la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por las cuales se giraron las Resoluciones de Determinación N° y .

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas 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 respecto a la Resolución de Multa N° (fojas 4316 y 4317/vuelta), dado que se sustenta en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta de del ejercicio 2016, algunos de cuyos reparos están siendo revocados y otros confirmados en la presente instancia, corresponde revocar la resolución apelada a efecto que la Administración reliquide la sanción aplicable conforme con el pronunciamiento emitido en la presente resolución.

Que en el caso de la Resolución de Multa N° (foja 4318) dado que se sustenta en la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo diciembre 2016, contenida en la Resolución de Determinación N° , respecto de la cual, entre otros valores, se ha revocado la apelada a fin que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso tributario iniciado por la recurrente, a efectos de establecer la procedencia del porcentaje aplicado, entre otros, a dicho pago a cuenta, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración estar a lo dispuesto en el mencionado procedimiento contencioso a efecto de establecer la procedencia de la sanción aplicable en el presente caso.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente, cabe indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el

incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción.

Que sobre el cuestionamiento de la recurrente respecto a que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no califican como tributo, por lo que no existe sanción que aplicar conforme con el principio de tipicidad, cabe señalar que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04435-4-2003 si bien los pagos a cuenta no constituyen la obligación principal, como es el pago del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, sino un anticipo de dicha obligación principal, estos constituyen obligaciones tributarias, toda vez que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, que en este caso es el Impuesto a la Renta, por lo que no resulta amparable lo alegado en contrario ni la invocación a la sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente por no haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo para la imposición de la sanción de multa, de acuerdo con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente.

Arrastre de pérdidas y aplicación del saldo a favor de ejercicios anteriores

Que mediante escrito de alegatos de 3 de julio de 2024 la recurrente solicita disponer que a fin de establecer la determinación definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y sus respectivos pagos a cuenta, se tenga en cuenta la reliquidación del arrastre de pérdidas y saldo a favor proveniente de ejercicios anteriores, en atención a lo que se resuelva en los procedimientos contencioso tributarios iniciados contra las Resoluciones de Determinación N° y , relativos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, a través de los Expedientes N° y .

Que sobre el particular, verificándose de las Constancias de Ingreso de Recurso de Reclamación N° y (fojas 4857 y 4858) que la recurrente ha iniciado procedimientos contenciosos tributarios (reclamo) contra las Resoluciones de Determinación N° y los que se encuentran en trámite ante la SUNAT bajo los expedientes N° y , corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado de dichos procedimientos a efectos de establecer la cuantía de la pérdida y saldo a favor de ejercicios anteriores aplicables al ejercicio 2016, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que aquella proceda de acuerdo a lo indicado.

Que con relación a la solicitud de la recurrente, formulada en su escrito de alegatos, para que se le reconozca en la determinación del ejercicio 2016 el importe de S/6 113 076,00 por concepto de «Gastos por energía eléctrica», acotado en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, se debe señalar que corresponde a esta instancia emitir pronunciamiento únicamente por los reparos que vienen en grado de apelación y que resultan del procedimiento de fiscalización que les dio origen, que en el presente caso es el iniciado por el ejercicio gravable 2016 mediante Carta N° y Requerimiento N° , por lo que no resulta atendible lo solicitado.

Que cabe indicar que no procede la atención del escrito presentado por la recurrente el 11 de julio de 2024, al no encontrarse comprendido en el supuesto del cuarto párrafo del artículo 150 del Código Tributario.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 4855).

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 13 de setiembre de 2023 en el extremo que se pronuncia sobre los cargos en la Cuenta Comisiones y Premios respecto del importe de S/4 425 400,70 referido al reparo por gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes, y en el extremo que incorpora un fundamento al reparo por operaciones no fehacientes respecto de los ítems 55 y 62.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 13 de setiembre de 2023, en el extremo del reparo por Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal no fehacientes respecto de la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos por: i) Bono cierre de pliego, ii) Bonificación especial, iii) Bonificación por el día del trabajador y pago por el día del trabajador, iv) Bonificación proporcional Ley N° 30334, y v) Remuneración variable diferida; la Cuenta Comisiones y Premios; reparo por Operaciones no fehacientes respecto de los ítems 22, 58, 59 y 60; reparo por Costo de Ventas; reparo por Gastos y/o costos no fehacientes respecto del ítem 2; aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el reparo por Gastos no sustentados de forma fehaciente respecto de: i) Operaciones no fehacientes por los ítems 22, 58, 59 y 60, ii) Gastos y/o costos no fehacientes respecto del ítem 2; y iii) Gastos y/o costos relacionados con las cargas de personal respecto de la Cuenta Anticipos y vacaciones y permisos respecto de los conceptos de «Bono cierre de pliego por S/2 789 800,00», «Bonificación Especial por S/9 850 915,00», «Bonificación por el día del trabajador por S/107 764,75 y S/4 326,03 y pago por día del trabajador S/118 610,91», «Bonificación proporcional Ley 30334 por S/28 565,16» y «Remuneración variable diferida por S/637 231,00» y de la Cuenta Comisiones y premios; y por el reparo por Ajuste al valor convenido en la exportación de zinc refinado a su parte vinculada ; en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° a y de las Resoluciones de Multa N° y , así como respecto del Arrastre de pérdidas y aplicación del saldo a favor de ejercicios anteriores debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

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

ZÚÑIGA DULANTO	**MEJÍA NINACONDOR**	**CHIPOCO SALDÍAS**
VOCAL PRESIDENTA	**VOCAL**	**VOCAL**

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/AA/GT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente