

## **INFORME N.º 043-2014-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Respecto a las operaciones de ventas internas de concentrados de minerales realizadas entre partes no vinculadas, cuyo precio es determinado mediante ajustes al valor de la cotización internacional del metal respectivo, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Es aplicable o no el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, por ajustes al precio de los concentrados cuando se realicen deducciones por descuentos de flete y seguro?
2. ¿Corresponde al contribuyente la carga de la prueba de los ajustes al precio para la determinación del valor final del concentrado minero?

### **BASE LEGAL:**

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, (en adelante, TULO de la Ley del Impuesto a la Renta).

### **ANÁLISIS:**

1. En cuanto a la primera consulta, el artículo 32º del TULO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Agrega que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Añade que para los efectos de esta Ley, en los supuestos que en dicho artículo se señalan, se considera valor de mercado lo allí indicado; siendo que en su numeral 1 se establece que se considera valor de mercado para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; y en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares. Agrega que en caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

De acuerdo con la norma citada, para fines del Impuesto a la Renta, las transacciones celebradas a cualquier título deben ser consideradas a valor de mercado. En ese sentido, la Administración Tributaria está facultada a efectuar el ajuste si el valor asignado es distinto al de mercado, debiéndose

constatar este, en principio, con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros y, en defecto de ello, el que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares<sup>(1)</sup>.

Así, para determinar el valor de mercado de una operación, se debe considerar el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros o, en su defecto, en las operaciones entre partes independientes, siendo el referido valor el que se utiliza considerando las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en las que ésta se efectuó (términos contractuales<sup>[2]</sup>, estrategias de negociación, etc.); de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no afecten materialmente el precio del bien<sup>(3)</sup>.

Así pues, para que el precio de una o varias operaciones de venta realizadas por un contribuyente con terceros o las realizadas entre partes independientes sirva para determinar el valor de mercado, debe estar referido a operaciones que implican la transferencia de bienes iguales o similares, bajo las mismas o similares condiciones de aquellas que son materia de comparación.

2. Ahora bien, para determinar el valor de mercado en el supuesto materia de la primera consulta no es posible considerar el precio mismo que se obtiene de operaciones iguales o similares, toda vez que en el referido supuesto el precio no es pactado como tal por las partes, sino que estas acuerdan que el precio será determinado mediante ajustes al valor de la cotización internacional del metal respectivo, esto es, acuerdan los componentes que determinarán el precio.

Sobre el particular, las normas de valor de mercado garantizan la cabal determinación del Impuesto a la Renta, evitando que su cumplimiento sea menoscabado mediante la sobrevaluación o subvaluación en las transacciones de los contribuyentes; por lo que corresponde que sus disposiciones sean interpretadas atendiendo a su *ratio legis*, sin restringir su aplicación a determinado tipo de transacciones.

Es así que, si bien en las transacciones en las que las partes acuerdan un precio determinado, la sobrevaluación o subvaluación se expresa incrementando o disminuyendo el precio respectivo; en aquellas en las que las partes establecen que el precio será un valor de cotización con algunos

---

<sup>1</sup> Únicamente en caso no sea posible aplicar los criterios señalados, será el valor de tasación.

<sup>2</sup> Los términos contractuales que afectan a cada operación bajo análisis (por ejemplo, variables tales como volumen de ventas, plazo de pago, términos de entrega de la mercadería, entre otras), suelen tener en el mercado un claro efecto sobre el precio de venta del producto.

<sup>3</sup> Tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 00898-4-2008, 04224-4-2012 y 17861-1-2012.

ajustes, la sobrevaluación o subvaluación podrá estar dada por ajustes positivos o negativos al valor de cotización.

En consecuencia, cuando la normativa del Impuesto a la Renta establece reglas para determinar el valor de mercado de las existencias, recogiendo en dos de sus tres criterios el valor que normalmente se obtiene en las operaciones (con terceros o entre terceros independientes) en condiciones iguales o similares, debe entenderse que dicho valor no solo es el que se obtiene considerando el precio que resulte de las operaciones que se toman como muestra, sino también el que se obtiene por la inclusión o no de cada uno de los componentes de la estructura del precio.

3. Considerando lo señalado en los numerales precedentes, para determinar el valor de mercado de las operaciones de ventas internas en el país de concentrados de minerales realizadas entre partes no vinculadas materia de la primera consulta, se tendrá que verificar las operaciones realizadas por el contribuyente con terceros, respecto de la misma clase de concentrados y bajo las mismas o similares condiciones o, en su defecto, las que transan partes independientes en condiciones iguales o similares<sup>(4)</sup>.

Luego, dado que las deducciones que suelen efectuarse para hallar el precio de los concentrados de minerales dependen de diversas variables propias de cada transacción, deberá analizarse cada una, verificando la existencia de transacciones comparables y solo así determinar el valor de mercado de la operación materia de análisis.

En ese sentido, si en una operación se acordó excluir o deducir el flete y el seguro; para determinar el valor de mercado de dicha operación, debe realizarse un análisis de equivalencias de los términos pactados en las transacciones comparables<sup>(5)</sup>.

---

<sup>4</sup> Siempre que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no afecten materialmente el precio del bien.

<sup>5</sup> Cabe indicar que en la RTF N.º 05881-1-2003 se se ñaló que es posible reconocer las variaciones en el precio de acuerdo a la práctica usual del mercado, pero en el caso en concreto se trataba de la diferencia en un "componente específico de la estructura del precio del bien a transferir". Por eso, sobre dicho rubro se hizo un análisis de equivalencias de los dos contratos bajo estudio del contribuyente.

En la referida resolución, el Tribunal Fiscal concluye que el ajuste de valor de la SUNAT fue correcto por lo siguiente: *"si bien la recurrente alega que en la deducción por tratamiento del producto o maquila se incluyó el riesgo que implicó el traslado de los minerales a la ciudad de Lima, que en su caso se traducen en gastos de una póliza de seguros, vigilancia, así como las penalidades reguladas en el contrato y gastos logísticos, de estiba y pesaje, no se encuentra acreditado en autos que dichos conceptos hubiesen formado parte de la referida deducción, no pudiendo asumirse que se encuentran incluidos en ella, dado que no comparten la misma naturaleza, situación diferente es el caso del flete de Arequipa a Lima, ya que debe entenderse que fue pactada como una obligación adicional debiendo por consiguiente ser valorizada, como efectivamente hizo la Administración, a efecto de determinar la real deducción por concepto de gastos de tratamiento del producto".*

Es del caso resaltar que si bien dicha RTF fue impugnada en el Poder Judicial, mediante demanda contenciosa administrativa, la Corte Suprema declaró improcedente el recurso de casación contra la resolución que confirmó la sentencia apelada que, a su vez, declaró infundada la demanda en cuestión.

Nótese que si en las transacciones que son objeto de comparación se produjese alguna variación en las condiciones que incidieron en la inclusión o no de los conceptos materia de consulta, tal situación podría repercutir en la determinación del valor de mercado, evaluación que debe establecerse en cada caso concreto.

En consecuencia, tratándose de operaciones de ventas internas en el país de concentrados de minerales realizadas entre partes no vinculadas, cuyo precio es determinado mediante ajustes al valor de cotización internacional del metal respectivo, es aplicable el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual debe analizarse los términos contractuales pactados y los componentes específicos de la estructura de precios, a fin de determinar la inclusión o exclusión de sus componentes, como el flete y el seguro.

4. De otro lado, en cuanto a la segunda consulta, cabe mencionar que la doctrina considera como principio general que quien afirma un hecho es el interesado en probarlo y debe preocuparse de su demostración<sup>(6)</sup>. Vale decir, a quien afirma la existencia de un hecho controvertido le incumbe la carga de la prueba; así, no basta con afirmar los hechos sino que estos deben ser probados<sup>(7)</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria se encuentra facultada a verificar si el valor asignado por un contribuyente en las ventas o prestación de servicios corresponde al de mercado, el mismo que debe constatar con las propias operaciones onerosas que éste realiza con terceros<sup>(8)</sup>, siendo dicho valor el que se utiliza frente a las mismas o similares circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, esto es, fecha de transferencia del bien y/o prestación del servicio, términos contractuales, entre otros.

Al respecto, cabe indicar que al ser los contribuyentes quienes señalan el valor de mercado de sus operaciones, corresponde que a través de la información y/o documentación con la que pudieran contar, a propósito del

---

Al respecto, es pertinente citar artículos especializados que en relación a la aludida RTF señalan que “una de las lecciones que deja el caso descrito para situaciones similares es que deben analizarse los componentes específicos en la estructura de los precios de los bienes a fin de darles una valoración de mercado adecuada”. (“El Valor de Mercado entre partes vinculadas y la subvaluación de ventas. Alcances sobre una controversia referida a diferencias en la estructura de precios de ventas de minerales”. Análisis Tributario. Setiembre 2011. Pág. 16).

<sup>6</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Citado por ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar y otros. En: Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Pacífico Editores, Lima, 2009. Pág. 752.

<sup>7</sup> HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Quinta edición. Jurista Editores, Lima, 2007. Pág. 757.

<sup>8</sup> O, en su defecto, las que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares. De no ser posible lo anterior, como ya se anotó, será el valor de tasación.

requerimiento de la Administración Tributaria prueben<sup>9</sup>) o sustenten que el valor de la operación es el de mercado. Sin embargo, si la Administración Tributaria considerase que la información y/o documentación no es suficiente, puede requerir información a partes independientes, observando lo señalado en el numeral 1 del presente Informe.

En consecuencia, si bien los contribuyentes del Impuesto a la Renta deben sustentar que el valor asignado a sus operaciones es conforme al de mercado, corresponde a la Administración Tributaria sustentar el valor de mercado cuando efectúe el ajuste correspondiente.

## **CONCLUSIONES:**

1. Tratándose de operaciones de ventas internas en el país de concentrados de minerales realizadas entre partes no vinculadas, cuyo precio es determinado mediante ajustes al valor de cotización internacional del metal respectivo, es aplicable el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; para lo cual debe analizarse los términos contractuales pactados y los componentes específicos de la estructura de precios, a fin de determinar la inclusión o exclusión de sus componentes, como el flete y el seguro.
2. Corresponde a los contribuyentes que venden concentrado de minerales a través de la información y/o documentación con la que pudieran contar, a propósito del requerimiento de la Administración Tributaria, probar o sustentar que el valor de la operación es el de mercado.

No obstante, corresponde a la Administración Tributaria sustentar el valor de mercado cuando efectúe el ajuste correspondiente.

Lima, 31 de Marzo de 2014.

Original firmado por  
**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional (e)  
**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**

rmh  
A0234-D13  
IMPUESTO A LA RENTA: Ajustes por concepto de flete y seguro para la determinación final del precio de los concentrados de minerales.

---

<sup>9</sup> El Diccionario de la Real Academia Española define al término “probar” en su tercera acepción, como justificar, manifestar y hacer patente la certeza de un hecho o la verdad de algo con razones, instrumentos o testigos (<http://www.rae.es>).