



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

EXPEDIENTE N° : 5555-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de junio de 2006

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140001134 emitida con fecha 30 de enero de 2004 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001856 girada por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente deduce la nulidad de la apelada alegando que la Administración omitió pronunciarse sobre todas las cuestiones que planteara en su escrito ampliatorio de reclamación de fecha 19 de mayo de 2003, signado con el Nº 0159260000023, habiéndose aquélla limitado a señalar que el informe adjunto a dicho escrito constituía un medio probatorio extemporáneo conforme al artículo 125º del Código Tributario;

Que agrega que en el referido escrito señaló que los "informes técnicos" que habían sido presentados durante el procedimiento de fiscalización y que sustentan la posición de la Administración, en el sentido que la vida útil del denominado PAD 8-A era superior a un año, carecían de asidero fáctico y técnico ya que el diseño conceptual de dicho PAD fue desdoblado en dos PADS independientes que se implementaron sucesivamente, hecho que no ha sido meritado por la Administración Tributaria y que de dudar de la fehaciencia del contenido del informe técnico elaborado por el Ingeniero Edwilde Yoplac se encontraba facultada para ordenar de oficio las pruebas necesarias para lograr el mejor esclarecimiento de la cuestión controvertida;

Que indica en relación a los alcances del artículo 125º del Código Tributario, que el plazo contenido en dicha norma tiene por finalidad garantizar al contribuyente un término probatorio mínimo de treinta días desde la presentación del recurso de reclamación o apelación, que es de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria, ya que antes del mismo no puede resolver los recursos impugnativos interpuestos, precisando que en ningún caso dicho término probatorio puede llevar al desconocimiento de la presentación y actuación de medios probatorios presentados con posterioridad a su vencimiento pero antes que la Administración hubiera resuelto dichos recursos, como en su caso, mas aun si la documentación presentada no había sido requerida durante el procedimiento de fiscalización, siendo que el único supuesto de extemporaneidad de medios probatorios es el previsto en los artículos 141º y 148º del Código Tributario, citando a su favor la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02488-4-2003;

Que alega que la Administración a fin de sustentar la apelada, habría tomado en cuenta lo indicado en la Ayuda Memoria de 2001 de la Compañía, cuya copia fue obtenida durante los primeros meses de 2003, esto es con posterioridad al vencimiento del término probatorio, contradiciendo su posición para desconocer la supuesta extemporaneidad de la presentación del escrito ampliatorio y el Informe Técnico antes señalados;

(P) Que indica que la Administración ha sustentado su posición de no considerar como gastos de desarrollo los gastos de implementación del PAD 8-A, en lo dispuesto en el Manual de Minería elaborado por la Agencia Española bajo el Convenio SUNAT – CIAT, el mismo que no es de conocimiento público, lo que restringe su derecho de defensa, previsto en el numeral 23 del artículo 2º de la Constitución, y viola el principio de legalidad, establecido en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General;

fotat Que señala con respecto a la deducibilidad de los gastos incurridos en la implementación del PAD 8-A, que la Administración se ampara en informes conceptuales elaborados por terceros y no en situaciones



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

fácticas verificadas in situ por la propia Administración, siendo que en el Informe elaborado por el ingeniero Metalurgista Edwilde Yoplac Castromonte respecto a la operatividad de los PADS, se concluye que el denominado PAD 8-A y sus expansiones este, oeste y sur, han sido implementados por etapas, cada una de las cuales genera un nuevo PAD con autonomía propia como son los PADS 8A-I, 8A-II, 9 y 10, siendo que el PAD 8A-I se implementó a inicios del ejercicio 2000 y empezó a operar en setiembre de 2000, el PAD 8A-II recién se implementó a inicios del ejercicio 2001;

Que sostiene que los gastos incurridos para la implementación de los PADS constituyen gastos de desarrollo minero, ya que los mismos permiten hacer posible la explotación del mineral en los tajos abiertos que son explotados económicamente, agregando que tienen una vida útil económica menor a un año;

Que indica que no resulta aplicable a su caso la NIC 16 pues los PADS no califican por su propia naturaleza como inmuebles, maquinaria y equipo, no siendo susceptibles de ser separados de las actividades propias de la concesión minera, por lo que aun cuando fueran un activo fijo no puede aplicárseles las reglas que se establecen en la NIC 16;

Que afirma que los PADS no forman parte de la Planta de Beneficio Santa Rosa, sino que constituyen instalaciones acondicionadas especialmente para servir de depósitos del mineral extraído de los tajos y que luego son aprovechadas para iniciar el proceso de lixiviación del mineral, mediante el riego por aspersión con solución de cianuro de sodio que se realiza sobre el mineral apilado en los PADS;

Que refiere que la implementación de los PADS es una etapa intermedia entre la exploración y la explotación del mineral, por lo que se deduce que los mismos califican como gastos de desarrollo para propósitos de la actividad minera, encontrándose facultada a deducirlos como tales al amparo del inciso o) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo optar por deducirlos en el ejercicio en que se incurrieron, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, o amortizarlos en uno o máximo en tres ejercicios conforme a la Ley General de Minería, si su utilización permite la explotación del yacimiento por más de un ejercicio;

Que señala en relación al re cargo al reconocimiento del REI por activación del PAD 8-A, que al tratarse los desembolsos incurridos en la implementación de éste, (gastos de desarrollo minero), no procede que se realice ningún ajuste por inflación sobre los mismos;

Que solicita que se le reconozca un crédito ascendente a S/. 2 466 183,00 por concepto de saldo a favor materia de beneficio y una nota de crédito negociable que fueran compensados originalmente contra los pagos a cuenta del ejercicio 2000, la misma que fue dejada sin efecto por la Administración, los cuales no han sido objeto de pronunciamiento por parte de ésta al efectuar el recálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000;

C
Que finalmente solicita, al amparo de lo dispuesto por los artículos 125º y 148º del Código Tributario, que la Administración Tributaria realice una inspección en las instalaciones de la mina a fin de verificar la naturaleza y condiciones de operatividad del PAD implementado durante el ejercicio 2000;

D
Que por su parte la Administración señala que las inversiones realizadas para la implementación de las plataformas de lixiviación (PADS), corresponden a desembolsos necesarios para lograr el beneficio del mineral por el sistema de lixiviación y por lo tanto corresponden a costos imputables a dicha etapa o proceso del ciclo de vida de un proyecto minero;

forato
Que agrega que las construcciones denominadas plataformas de lixiviación no son necesarias para hacer posible la extracción de mineral del yacimiento, sino mas bien para el procesamiento del mineral extraído de los yacimientos por medio de la lixiviación, ya que sin las referidas construcciones, igual se debería realizar el proceso denominado minado;

Que respecto a la vida útil del PAD 8-A, indica que los estudios presentados por la recurrente tanto en la etapa de fiscalización como en la de reclamación, señalan una vida útil de 18 meses en su primera etapa,

SJ



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

ampliándose a cinco años de acuerdo al reporte de diseño final de la expansión de la plataforma de lixiviación de fecha 28 de agosto de 2000;

Que sostiene, en cuanto a la aplicación de la NIC 16, que siendo las plataformas de lixiviación bienes de naturaleza diferente a aquéllos incluidos en las excepciones del ámbito de dicha norma internacional de contabilidad, no se encuentran dentro las mismas;

Que afirma que habida cuenta que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, no procede reconocer depreciación alguna respecto del PAD 8 en el ejercicio 2000 al no estar aquélla contabilizada en libros y registros de la recurrente en el periodo en mención;

Que señala respecto al estudio técnico sobre la naturaleza y vida útil de las plataformas de lixiviación de la empresa al 31 de diciembre de 2002, presentado por la recurrente el 19 de mayo de 2003, que dicho informe fue ofrecido luego de vencido el plazo probatorio de 30 días a que se refiere el artículo 125º del Código Tributario, por lo que devino en extemporáneo y no podía ser merituado;

Que de lo actuado se tiene que la controversia se centra en establecer si los desembolsos incurridos para la implementación de la plataforma de lixiviación – PAD 8-A, constituyen gastos de desarrollo deducibles al amparo de lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, o activos fijos cuyo gasto por depreciación no corresponde ser deducible en el caso de la recurrente, al no encontrarse contabilizado en los libros y registros de ésta y en función a ello si resulta procedente el reparo por el no reconocimiento del REI respecto del referido activo;

Que de manera previa corresponde pronunciarse acerca de la nulidad deducida por la recurrente;

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 129º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente;

Que de otro lado de acuerdo al segundo párrafo del artículo 125º del citado código, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación, el vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario;

Que conforme se aprecia de autos (fs. 6240 a 6301), mediante escrito de fecha 19 de mayo de 2003, la recurrente presentó un recurso ampliatorio de la reclamación interpuesta con fecha 29 de mayo de 2002, en el que alegó como premisa central que los informes técnicos tomados en cuenta por la Administración para sustentar que la vida útil del denominado PAD 8-A era superior a un año carecían de asidero técnico y fáctico, ya que si bien se diseñó el denominado PAD 8-A como un gran PAD, decidió desdoblarlo en dos PADS independientes que se implementaron sucesivamente, así el PAD 8A-I se implementó a inicios del ejercicio 2000 y empezó a operar en setiembre de 2000, mientras que el PAD 8A-II recién se implementó a inicios del ejercicio 2001, lo que sustentaba con el Estudio Técnico sobre la Naturaleza y Vida Util de las Plataformas de Lixiviación de la Compañía Minera Aurífera Santa Rosa S.A. al 31 de diciembre de 2002, elaborado por el Ingeniero Edwilde Yoplac Castromonte de fecha 21 de abril de 2003, que adjuntaba como prueba al referido recurso ampliatorio, del que extrajo argumentos con los que pretende desvirtuar los informes técnicos presentados en la fiscalización y la reclamación, tomados en cuenta por la Administración, reiterando además algunos argumentos ya alegados en su recurso de reclamación;

Que la Administración se pronuncia en la apelada acerca de la prueba antes mencionada ofrecida por la recurrente (fs. 6419), indicando que teniendo en cuenta que la reclamación fue presentada el 29 de mayo de 2002, el término probatorio de treinta días a que se refiere el artículo 125º del Código Tributario venció el 9 de julio de 2002, por lo que el mencionado informe ofrecido como prueba al ser extemporáneo no podía ser merituado;



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

Que se constata en la presente instancia, que el Estudio Técnico elaborado por el Ingeniero Edwilde Yoplac del 21 de abril de 2003, fue presentado por la recurrente como prueba de sus alegaciones vencido en exceso el plazo de treinta días para ofrecer y actuar pruebas, conforme al artículo 125º antes glosado, por lo que no procedía merituar el mismo, resultando arreglado a ley lo señalado por la Administración en la apelada;

Que cabe indicar con respecto a lo señalado por la recurrente en relación a que el mencionado plazo es mínimo y que en todo caso impide a la Administración emitir pronunciamiento antes del mismo, que el mencionado plazo es de obligatorio cumplimiento tanto para la Administración como para los contribuyentes, siendo que si bien antes de su vencimiento aquella no puede emitir pronunciamiento sobre la controversia impugnada, dado que se restringiría el derecho de defensa impidiendo ofrecer y actuar pruebas, vencido el mismo las pruebas que ofrecieran los interesados devienen en extemporáneas y por ende no admisibles, habiéndolo establecido así este Tribunal en las Resoluciones N°s. 6187-2-2003, 2398-3-2004, 7877-4-2001, 1118-5-2000 y 328-5-2000;

Que en cuanto a que los únicos supuestos de extemporaneidad son los establecidos en los artículos 141º y 148º del Código Tributario, corresponde señalar que la extemporaneidad recogida en ellos está referida a una situación distinta de la que recoge el artículo 125º, como es la imposibilidad de admitir como prueba aquella que fuera solicitada en la etapa de fiscalización o reclamación y no presentada en dichos momentos, mientras que este último artículo regula el supuesto de pruebas presentadas fuera del plazo de ofrecimiento y actuación de pruebas, no siendo excluyentes un supuesto de otro;

Que con relación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02488-4-2003, la misma no resulta aplicable al caso de autos, en tanto en ella no se discutió si la prueba fue aportada vencido el plazo a que se refiere el artículo 125º, como ocurre en el presente caso;

Que en cuanto a que la prueba constituida por la Ayuda Memoria de 2001 de la recurrente con la que la Administración sustentaría la apelada, habría sido obtenida durante los primeros meses de 2003, esto es con posterioridad al vencimiento del término probatorio, se debe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 126º del Código Tributario, el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias, por lo que carece de validez lo argüido por la recurrente;

Que en consecuencia, teniendo en cuenta que la cuestión planteada por la recurrente en su recurso de ampliación de reclamación, se sustenta en una prueba no susceptible de ser merituada por haber sido presentada extemporáneamente, conforme fue indicado por la Administración en la apelada, no resultaba posible un pronunciamiento acerca de lo alegado, careciendo de validez la nulidad por falta de pronunciamiento invocada por la recurrente;

Que con relación al fondo de la controversia conviene indicar que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias;

Que el segundo párrafo del artículo 75º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales;

Que en el caso de autos, la recurrente habría considerado como gastos de desarrollo minero, las sumas destinadas a la implementación de la plataforma de lixiviación - PAD N° 8-A y en virtud de tal calificación, deducido las mismas en el cálculo de la renta neta imponible del ejercicio 2000;



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

Que de acuerdo a la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero;

Que conforme a los artículos 1º y 8º de la citada Ley, el cateo es la acción conducente a poner en evidencia indicios de mineralización por medio de labores mineras elementales, prospección es la investigación conducente a determinar áreas de posible mineralización por medio de indicaciones químicas y físicas, medidas con instrumentos y técnicas de precisión, exploración es la actividad minera tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales, explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento y desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento:

Que cabe indicar que en las definiciones incluidas por la recurrente en su reclamación (fs. 6204, 6203), también se entiende el "desarrollo" como la actividad o actividades desplegadas con la finalidad de hacer posible el acceso al yacimiento y su explotación y, por tanto, previas a la producción minera;

Que de igual manera en las copias de las publicaciones que obran en autos, como la de "Derecho Común Minero" de Guillermo García Montufar (fs. 3022), se señala que el "desarrollo" es la operación que se realiza para que sea posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, agregándose que la actividad de desarrollo prepara al yacimiento para su explotación, lo que significa que según se trate de una mina subterránea o de cielo abierto, tendrá que efectuarse trabajos como: abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, entre otros, necesarios para la explotación;

Que de lo expuesto se puede concluir que el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo minero incluirán aquéllos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.), que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral;

Que mediante el anexo N° 1 al Requerimiento N° 00087579 (fs. 2321 y 2319), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, la presentación de un flujoograma o similar de los procesos aplicados en la mina desde la extracción, siendo que en respuesta a ello la recurrente presentó un diagrama de su planta de beneficio, en el que se incluía como uno de los procesos de la empresa para la producción del oro, al de "lixiviación en pilas", adjuntando, asimismo, una descripción del mencionado proceso de lixiviación (fs. 1917 a 1961);

Que conforme a los documentos presentados por la recurrente, la lixiviación en pilas es un proceso metalúrgico empleado particularmente para el tratamiento de minerales de baja ley y que implica "lixiviar" las minas en plataformas impermeables, por medio de un riego con aspersión y la percolación del mineral apilado, para tal efecto el mineral tal y cual es roto en el tajo es cargado sobre las plataformas o pads, formando pilas, luego se aplica la solución lixiviante (cianuro) y posteriormente, esta sustancia, enriquecida con el mineral (solución pregnant) es drenada de la pila y recuperada en pozas adyacentes para continuar con los siguientes procesos productivos (absorción en carbón, reactivación química y térmica, tamizado, deserción, electro obtención de oro, secado, fundición);

Que en el mismo sentido se describe el proceso de lixiviación en pilas en la Biblioteca de Joyería Ybarra¹, indicándose que la lixiviación (Heap Leaching) en montón es un proceso para tratar metalúrgicamente minerales con baja ley en metales preciosos;

Que en cuanto a la descripción del proceso, se indica que la lixiviación en pila es una lixiviación por percolación de mineral acopiado sobre una superficie impermeable, preparada para colectar las soluciones, se agrega que, en líneas generales, el mineral fracturado o chancado es colocado sobre un

¹ Ver en www.raulybarra.com/notijoya/archivosnotijoya3/3plata_oro_lixiviacion.htm



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

piso impermeable formando una pila de altura determinada, sobre la que se esparce la solución diluida de cianuro de sodio que percola a través del lecho disolviendo los metales preciosos finamente diseminados, la solución de lixiviación, enriquecida en oro y plata se colecta sobre el piso permeable que, dispuesto en forma ligeramente inclinada, la hace fluir hacia un pozo de almacenamiento, desde este pozo, la solución es alimentada a una serie de estanques de clarificación, filtración, precipitación, etc., retornando el efluente estéril a la pila del mineral;

Que en el mencionado artículo, se indica también que la construcción de la pila constituye la parte fundamental del proceso y sobre el cual debe darse la mayor atención, siendo uno de los factores principales el tipo de piso, considerándose cuatro tipos de pisos a emplearse: (a) piso de arcilla compactada impermeable y durable, (b) piso de asfalto, (c) piso de plástico que se coloca una vez compactada el área elegida y que debe ser protegida con una capa de arena, (d) piso de hormigón;

Que coincidiendo con lo antes señalado, la definición de los PADS o plataformas de lixiviación contenida en el recurso de reclamación de la recurrente, describe a éstos como áreas de terreno impermeabilizadas con geomembranas que adquieren la apariencia de una plataforma en las que se desarrolla el proceso de lixiviación;

Que en cuanto a la implementación indica que después de la selección del lugar, estudios geotécnicos e hidrogeológicos, sigue una correlativa secuencia en base a un diseño preparado, siendo dicha secuencia la siguiente:

- Remoción del material orgánico (vegetación) en el área elegida.
- Remoción de la capa de arcillas blandas y limos en caso existieran, con el objeto de proporcionar estabilidad y sostenimiento al conjunto conformado por el PAD y las sucesivas capas de sustancias minerales que sobre éste se coloca.
- La siguiente capa es de roca, la misma que se compacta y aplana, en muchos casos es necesario recurrir a la utilización del denominado material de préstamo (adquirido en canteras) para reforzar la capa de roca.
- Instalación de la geomembrana (PVC) impermeabilizante.
- Instalación de geotextil para evitar que la geomembrana sea dañada por algún fragmento de roca.
- Instalación de material fino clasificado (capa de desmonte, cascajo o material de baja ley). Esta capa actúa como una protección adicional a la geotextil y adicionalmente actúa como filtro en el proceso de lixiviación.
- Elaboración de zanjas separadas por una distancia de 6 metros entre cada una en la capa de material fino. En las zanjas se instalan cunetas, tuberías de drenaje y fragmentos de rocas.

Que de lo expuesto se establece, en primer término, que la lixiviación es un proceso metalúrgico inicial que permite obtener del mineral extraído de la mina, las partes valiosas de éste - que en el caso de la recurrente son las sustancias contenido oro y plata que luego serán objeto de posteriores procesos hasta llegar a la obtención del producto comercializado, esto es oro en barras buillón -, por lo que cabe afirmar que el proceso de lixiviación forma parte de la etapa de producción minera, afirmación que se encuentra corroborada por lo establecido en el artículo 17º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, según el cual el beneficio es el conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químicos, que se realizan para extraer o concentrar las partes valiosas de un agregado de minerales y/o para purificar, fundir o refinar metales, y que comprende entre otras etapas a la metalurgia, entendiéndose por ésta al conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico químicos que se realizan para concentrar y/o extraer las sustancias valiosas de los minerales;

Que asimismo, es posible concluir que las plataformas de lixiviación o PADS tienen como finalidad ser utilizadas en el proceso de lixiviación, lo que es reconocido por la recurrente (fs. 6207) y señalado así en los informes presentados por ésta respecto a la plataforma 8-A (fs. 2889), por lo que los gastos y/o costos



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

referidos a dichas plataformas (implementación, mantenimiento, etc.) al estar relacionadas con el proceso de lixiviación y consiguientemente con el procesamiento del mineral, se encontrarán dentro de la etapa productiva de la reserva minera, por lo que no califican como gastos de desarrollo como sostiene la recurrente;

Que con relación a que las plataformas de lixiviación servirían principalmente como depósitos del mineral extraído de la mina y no formarían parte de la planta de beneficio, conforme lo sostiene la recurrente, es preciso indicar que si bien es cierto al recibir estas plataformas el mineral extraído servirían como una suerte de depósitos, ello no constituye la finalidad principal de su construcción, pues conforme se describió en los considerandos precedentes su diseño contempla características especiales que demanda el proceso de lixiviación, a lo que corresponde añadirse que dicho proceso prevé precisamente el apilamiento de los minerales sobre la plataforma, es decir el "depósito" del mineral en la plataforma de lixiviación es la condición necesaria para cumplir con su procesamiento;

Que en cuanto a la afirmación que las actividades que se realizan para la construcción de las plataformas no diferirían de las que se realizan en el minado a tajo abierto, siendo que estas últimas califican como gastos de desarrollo, se debe indicar que tales actividades desarrolladas en uno y otro si bien pueden ser similares no obedecen a los mismos fines, así mientras en el caso del minado a tajo abierto la remoción y el levantamiento de terreno son necesarios para acceder al yacimiento y por ello constituyen operaciones de desarrollo, en el caso de las plataformas las referidas actividades son necesarias para llevar adelante el proceso de lixiviación que, como quedó indicado en considerandos precedentes, constituye parte del proceso de producción minera;

Que con respecto a que las plataformas no forman parte de la planta de beneficio, es del caso mencionar que conforme se señaló precedentemente el proceso de lixiviación, para el que las plataformas son necesarias, sí se encontraría dentro de los procesos considerados como actividades de beneficio, debiéndose advertir que en la documentación presentada por la propia recurrente se incluyó a las plataformas de lixiviación como parte de la planta de beneficio de la empresa (fs. 1960, 1961);

Que en cuanto a si resulta aplicable al presente caso la NIC 16, que establece el tratamiento contable para inmuebles, maquinaria y equipo, cabe señalar que de conformidad con el inciso b) del párrafo 3 del acápite "Alcance" de la misma, esta norma no se aplica a concesiones mineras, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas y similares recursos renovables, precisándose que sí sería aplicable a inmuebles, maquinaria y equipo usados para desarrollar o mantener las actividades o activos antes señalados, pero separables de tales actividades o activos;

Que de dicha aclaración se extrae que a los inmuebles, maquinaria y equipo no separables de los activos o actividades excluidos del alcance de la NIC 16 (concesiones mineras, por ejemplo), tampoco les sería aplicable la citada norma;

Que en el presente caso, atendiendo a la descripción de las plataformas de lixiviación reseñadas precedentemente, se establece que son bienes que no pueden ser separados del suelo en el que se edifican y que su periodo de utilización dependerá de su capacidad o cantidad de material que pueda recibir, siendo pertinente destacar que de la documentación existente en el expediente no se establece que las referidas plataformas de lixiviación puedan ser destinadas a un proceso distinto del de lixiviación o ser usadas en alguna otra actividad que reporte beneficios económicos a la empresa, por lo que puede concluirse que las plataformas de lixiviación califican como bienes no separables del procesamiento metalúrgico del mineral, actividad minera que es necesaria para desarrollar la concesión minera de beneficio otorgada;

Que en tal orden de ideas se establece que dichos bienes se encontrarían fuera del alcance de la NIC 16;

fusata
Que con relación a lo sostenido por la Administración, en el sentido que la plataforma de lixiviación al estar destinada a dicho proceso constituiría una actividad de beneficio no vinculada a la concesión minera sino a la concesión de beneficio, por lo que no estaría considerada dentro de las excepciones de la NIC 16, cabe señalar que el término concesión minera empleado en la mencionada norma internacional de



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

contabilidad, debe entenderse en su acepción amplia y generalizada a nivel internacional de derechos mineros, ello acorde a los objetivos perseguidos con tales normas internacionales, cual es el de armonizar las políticas y procedimientos de contabilidad a nivel internacional, por lo que para la consecución de tales objetivos los términos que éstas empleen no pueden entenderse en el sentido particular que la legislación de un país le otorguen y que pueda diferir respecto al dado en otro;

Que teniendo ello en cuenta debe considerarse que el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aborda en el Título Segundo el tratamiento de las "concesiones", entendidas éstas como los derechos que se otorgan a los titulares de actividades mineras a efectos de realizar las contempladas para cada tipo de concesión en los capítulos I al IV del mencionado Título, siendo pertinente destacar que el texto original de la Ley General de Minería, aprobada por el Decreto Legislativo Nº 109º, agrupaba a las diversas concesiones bajo la denominación genérica de "concesiones mineras"², las cuales eran desarrolladas dentro de su título segundo correspondiente a los "derechos mineros";

Que en igual forma las legislaciones de Bolivia³, Colombia⁴ y Ecuador⁵ emplean el término concesión minera o derechos mineros, para referirse a aquellos derechos que permiten realizar las diversas actividades mineras, pudiéndose concluir que el empleo del término "concesión minera" en todos los casos estará vinculado al otorgamiento de un derecho o derechos a efectos realizar determinadas actividades mineras;

Que en tal orden de ideas, la excepción a la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 debe entenderse referida a los derechos mineros, esto es a aquellos derechos que hacen posible que su titular ejecute operaciones mineras, las mismas que pueden comprender la exploración, la explotación, la concentración, la refinación, entre otros, consecuentemente la concesión de beneficio estaría dentro de los alcances de la excepción de la citada NIC 16;

Que sin perjuicio de que a las plataformas de lixiviación no les resulte de aplicación la precitada norma internacional de contabilidad, es preciso destacar que las mismas sí califican como activo, a tenor de lo previsto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (inciso a) párrafo 49), según el cual un activo es un recurso que controla la empresa como resultado de sucesos pasados, cuyos beneficios económicos futuros se espera que fluyan a la empresa, siendo que de acuerdo al párrafo 89 del precitado Marco, un activo es reconocido en el balance general cuando es probable que fluyan de él hacia la empresa, beneficios económicos futuros y posea un costo o valor que pueda ser medido confiablemente;

Que tal como se ha señalado, las plataformas de lixiviación son empleadas en el procesamiento de los minerales extraídos de la mina, a fin de obtener sustancias enriquecidas con oro y/o plata que luego son sometidas a procesos de concentración y/o refinación, permitiendo obtener las barras de oro que comercializa la empresa, siendo que las referidas plataformas no se agotan inmediatamente, sino que son susceptibles de ser utilizadas durante un cierto lapso de tiempo, el que dependerá de la capacidad de almacenaje, así como de la frecuencia y cantidad de carga depositados en ella;

Que en ese sentido resulta clara la vinculación de las plataformas de lixiviación a beneficios económicos futuros hacia la empresa, por lo que cumplen con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual antes referido;

Que en la misma forma satisfacen los criterios de reconocimiento de activos, al verificarse que existe la probabilidad de que fluyan beneficios económicos a la empresa, dado que conforme a los argumentos de la recurrente con anterioridad a la implementación del PAD 8 operaron siete PADS y se esperaba que cuando aquél quedara en desuso operarían nuevas plataformas como las N°s. 9 y 10, y que los

fotos ² "Artículo 9º.- En función del derecho que se otorga, las concesiones mineras se clasifican en: de exploración, de explotación, de beneficio, de refinación, de labor general y de transporte minero".

³ Artículo 10º del Código de Minería de Bolivia, aprobado por Ley N° 1777.

⁴ Artículos 14º y 45º del Código de Minas de Colombia, aprobado por Ley N° 685.

⁵ Artículo 6º de la Ley de Minería de Ecuador, aprobada por Ley N° 126.



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

desembolsos para la implementación del citado PAD 8 (comprobantes de pago y liquidaciones – fs. 2855 a 2618) serían controlados contablemente por la empresa a través de la subdivisionaria 80130, tal como lo constató la Administración;

Que en contrapartida a lo anterior, el agotamiento progresivo de los referidos activos, corresponderá que sean reconocidos con cargos a resultados, distribuidos en forma sistemática a lo largo de su vida útil, determinada en función a su capacidad y a la cantidad y frecuencia de las descargas de minerales depositadas en las plataformas, ello a tenor de lo establecido por el párrafo 95 del Marco Conceptual precitado⁶;

Que es conveniente aclarar que el hecho que la NIC 16 contenga excepciones y delimita su alcance a las partidas que cumplan con las definiciones que ella contiene, acarrea que no todos los bienes que según prácticas contables puedan calificar como activo fijo sean alcanzados por sus disposiciones, por consiguiente el hecho que se haya concluido en considerandos precedentes que las disposiciones de la citada NIC no eran aplicables a las plataformas de lixiviación, por encontrarse dentro de los conceptos excluidos de su alcance, de ninguna manera implica que no puedan calificar como activo fijo;

Que a fin de determinar si a los cargos por agotamiento provenientes de la plataforma de lixiviación observada (PAD 8-A) le eran aplicables las normas sobre depreciación de activos fijos contenidas en los artículos 37º inciso f) a 39º de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso b) del artículo 22º de su Reglamento, o si debían detractarse conforme a lo establecido por el artículo 57º de la mencionada Ley⁷, que establece el tratamiento tributario para activos no fijos, procede determinar si califican como uno u otro activo;

Que para ello es pertinente tener en cuenta que conforme al Plan Contable General Revisado, activo fijo es el conjunto de bienes duraderos - generalmente entendido como mayor a un año - que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio;

Que ahora bien, de acuerdo al informe sobre duración de la plataforma de lixiviación 8-A y la poza de recuperaciones 10, suscrita el 11 de setiembre de 2000 por Villanueva León y Asociados Contadores Públicos S.C. (fs. 6177 a 6173), la plataforma en cuestión tendría una vida útil de 18 meses, por lo que se recomendó una tasa de amortización del 66.67%, dejando constancia en el referido informe que la conclusión a la que llegaron se basaba, entre otros, en el informe sobre diseño final de la plataforma y poza, elaborado por Knight Piésold Consulting, así como en las visitas a la mina, en las que se habría verificado parte de la construcción y métodos de operación;

Que posteriormente en el informe denominado "Situación operacional de las plataformas de lixiviación de COMARSA S.A. al 31 de diciembre de 2000" (fs. 2889 a 2893) emitido por Villanueva León y Asociados Contadores Públicos, en base a una inspección realizada el 4 de enero de 2001, se indicó que la plataforma de lixiviación 8-A tenía una capacidad estimada de 8.3 millones de toneladas de mineral y estaba diseñada para lixiviar en pilas de 8m de altura una producción de 12 000 toneladas por día, durante un periodo de 18 meses, reiterando así lo precisado en el primer informe de setiembre de 2000;

Que no obstante lo expuesto y el hecho de que los informes antes mencionados fueron presentados por la recurrente, ésta resta validez a los mismos alegando que la vida útil que se establece en ellos se basaba en el diseño original de la plataforma de lixiviación PAD 8-A efectuado por Knight Piésold Consulting, sin embargo con fecha 22 de marzo de 2000 decidió implementar la referida plataforma en dos etapas desdoblándose en dos plataformas independientes: PAD 8A-I y 8A-II, que habrían sido

⁶ El citado párrafo 95 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, establece que los gastos son reconocidos en el estado de ganancias y pérdidas mediante asociación directa entre los costos incurridos y el reconocimiento de ciertas partidas específicas de ingresos. Se añade que este proceso, comúnmente referido como la asociación del costo con sus ingresos, abarca el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos producidos directa o conjuntamente por las mismas transacciones y otros sucesos.

⁷ De acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

instalados en forma progresiva y operado sucesivamente al culminar su vida útil, la cual en ninguno de los casos habría superado un año, lo que modificaba el diseño original de Knight Piésold Consulting y por ende la vida útil establecida en los informes;

Que si bien tal alegación es sustentada con el Estudio Técnico elaborado por Ing. Edwilde Yoplac Castromonte, el mismo que como se ha señalado en los considerados precedentes no procede ser merituado en tanto fue ofrecido como prueba de manera extemporánea, no existiendo certeza en cuanto a la vida útil de la plataforma de lixiviación observada, toda vez que se comprueba en la presente instancia que el Informe de Villanueva León y Asociados Contadores Públicos S.C. del 11 de setiembre de 2000 hace referencia a que "la conclusión a la que llegaron se basaba, entre otros, en el informe sobre diseño final de la plataforma y poza, elaborado por Knight Piésold Consulting" y atendiendo al principio de verdad material establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, según el cual en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, no encontrándose debidamente motivado el reparo de la administración procede, al amparo de lo dispuesto por el artículo 129º del Código Tributario, disponer que la Administración efectúe las verificaciones necesarias a fin de establecer si la plataforma de lixiviación PAD 8-A fue implementada conforme al diseño original planteado por Knight Piésold Consulting, o si como lo alega la recurrente la referida plataforma se implementó en dos etapas desdoblándose en dos plataformas independientes: PAD 8A-I y 8A-II y en uno u otro caso cuál es la vida útil de dichos bienes;

Que cabe advertir que aun cuando se establezca que la plataforma de lixiviación observada tiene una vida útil menor a un año, en opinión de este Tribunal la calidad de activo de la misma se mantiene en la medida que continúa cumpliendo con la definición de activo y con los criterios para su reconocimiento, siendo que en tal caso procederá recurrir a las normas generales sobre deducción de gastos contenidas en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, con arreglo al cual procederá reconocer su agotamiento sistemático a lo largo de su vida útil, no estando condicionada, en ese caso, su deducción a su contabilización;

Que con relación al reparo por variación neta del REI ascendente a S/. 308 537,00, el que fuera determinado por la Administración como consecuencia de haber calificado como activo fijo la plataforma de lixiviación 8-A, agregando su importe en el cálculo de la renta neta imponible, se debe indicar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797, son objeto del ajuste por inflación todas las partidas no monetarias del balance general, siendo que el artículo 10º del Reglamento, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-96-EF, establece el procedimiento de reexpresión del rubro inmuebles, maquinaria y equipo;

Que en el presente caso, si bien se está ordenando a la Administración a realizar las verificaciones necesarias con el objeto de establecer si la plataforma de lixiviación observada tiene la calidad de activo fijo, corresponde indicar que en todo caso el referido bien califica como activo no monetario sujeto a ajuste, por lo que desde ese punto de vista resultaría procedente el reparo de la Administración;

Que sin embargo, existirán variaciones en el importe cargado como agotamiento, pues en caso calificar como activo fijo los montos serán los resultantes de la aplicación de los porcentajes de depreciación prescritos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que de calificar únicamente como activo serán los provenientes de la aplicación del principio del devengado, por lo que procede confirmar la apelada en el extremo del reparo al REI, debiendo, no obstante, la Administración proceder a recalcular el ajuste por dicho concepto considerando el pronunciamiento que emita respecto a la calificación que le atribuya a la plataforma de lixiviación observada;

Que con respecto a la nulidad alegada por la recurrente en razón a que el Manual de Minería elaborado por la Agencia Española bajo el Convenio SUNAT - CIAT con el que la Administración sustenta su posición no es de conocimiento público, lo que restringe su derecho de defensa y viola el principio de



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

legalidad, se debe indicar que si bien se establece de autos que la Administración no ha adjuntado copia de dicho documento ni ha precisado el lugar en donde se encontraría disponible, se aprecia también que el referido documento no es el único que sustenta la posición de la Administración, advirtiéndose que aquélla recurre también a lo señalado por el Texto Único de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo Nº 014-92-EM, por el Plan de Cuentas de la Contabilidad Analítica de Gestión Minera – Clase 9, aprobado por la Contaduría Pública de la Nación - Resolución Nº 054-96-EF/93-01, así como a las publicaciones de la Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano, los que sí son de conocimiento público y de los cuales tomó conocimiento la recurrente exponiendo contra ellos sendos argumentos de defensa, por lo que si bien existe un proceder defectuoso de la Administración, no acarrea la vulneración del debido procedimiento administrativo en tanto no impidió a la recurrente exponer sus argumentos u ofrecer pruebas, por lo que carece de validez lo alegado por aquella;

Que con relación a la inspección en las instalaciones de la mina solicitada por la recurrente, al amparo de lo dispuesto por los artículos 125º y 148º del Código Tributario, a fin de verificar la naturaleza y condiciones de operatividad del PAD implementado durante el ejercicio 2000, corresponde estarse a la verificación dispuesta por este Tribunal;

Que con respecto al crédito por S/. 2 466 183,00 por concepto de saldo a favor materia de beneficio y una nota de crédito negociable, que la recurrente solicita que le sean reconocidos y considerados en el recálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, lo que no habría efectuado la Administración, se debe señalar que conforme a lo indicado por la recurrente en la nota 6 del Anexo a su recurso de apelación, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2000 fueron: (a) compensados con el Saldo a Favor materia de Beneficio del Impuesto General a las Ventas (enero a noviembre) y (b) pagado mediante nota de crédito negociable (diciembre), cuyo total ajustado ascendería a S/. 5 341 296,00 y fue consignado así en la casilla 128 de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, lo que es admitido por la Administración en la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15158 (fs. 6354);

Que refiere además que producto del recálculo de los pagos a cuenta que por dicho ejercicio 2000 efectuara la Administración mediante la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15158 (fs. 6351 a 6353), los referidos anticipos fueron compensados, en primer término, con el saldo a favor del Impuesto a la Renta de la recurrente del ejercicio 1999 (el mismo que ajustado a julio de 2000 ascendió a S/. 1 436 090,00), con el saldo a favor del exportador (S/. 2 488 693,00) y con el pago realizado por aquélla respecto del mes de diciembre de 2000 (S/. 361 688,00), el que como se señaló anteriormente correspondía a una nota de crédito negociable, importes cuyo total ajustado ascenderían a S/. 4 343 663,00;

Que en ese sentido, sostiene que tendría un total de créditos compensables contra el Impuesto a la Renta de S/. 6 809 846,00 (S/. 5 341 296,00 + S/. 1 468 550,00 saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 ajustado a diciembre de 2000), del que deducidos los pagos a cuenta del ejercicio 2000 contra los que fueron aplicados, contaría aun con un crédito a su favor de S/. 2 466 183,00 que la Administración no los habría considerado al momento de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 (fs. 6415);

Que sin embargo contrario a lo señalado por la recurrente, la Administración indica en la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15158 (fs. 6361), que en copia obra en autos, que contra los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2000, la recurrente habría compensado el saldo a favor del ejercicio anterior y el saldo a favor del exportador, y no únicamente este último, reconociendo, no obstante, que la recurrente declaró como impuesto resultante por dichos períodos importes mayores a los reconocidos por ella, así como la existencia de un importe pagado contra el mes de diciembre de 2000;

Que en tal orden de ideas, corresponde que la Administración determine los créditos con los que cuenta la recurrente y de existir un saldo luego de compensados los pagos a cuenta del ejercicio 2000, lo aplique a la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio;



Tribunal Fiscal

Nº 03113-1-2006

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con fecha 25 de mayo de 2006, conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral Nº 0177-2006-EF/TF que obra en autos;

Con las vocales Cogorno Prestinoni, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0150140001134 emitida con fecha 30 de enero de 2004 en el extremo del re cargo al gasto por inversiones en activo fijo, debiendo la Administración proceder a la verificación dispuesta por este Tribunal y **CONFIRMARLA** en el extremo del re cargo por variación neta del REI de activación de las plataformas de lixiviación, debiendo en este último caso proceder al recálculo indicado en la presente resolución, así como la determinación de los créditos contra el impuesto a favor de la recurrente.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI
VOCAL

BARRANTES TAKATA
VOCAL

Américo de las Casas
Secretaria Relatora
CM/LCH/357/rmh