



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

EXPEDIENTE Nº : 4733-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 22 de agosto de 2018

VISTA la apelación parcial interpuesta por _____, con R.U.C. Nº _____ contra la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0001701/SUNAT emitida el 25 de enero de 2013, por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 052-003-0008345 y las Resoluciones de Multa Nº 052-002-0005166 a Nº 052-002-0005168, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 6 del artículo 175º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta Nº 110051307920-01 SUNAT y Requerimiento Nº 00521110000645 (folios 8767 y 8803), la Administración emitió, entre otros, los valores impugnados por los siguientes reparos¹:

- a) Resolución de Determinación Nº 052-003-0008345 (folios 8965 y 8958 a 8961) girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.
 - Reparos por servicios de personal prestados por una empresa vinculada
 - Reparos al pago previo de la participación de los trabajadores cesados
 - Reparos por imputación de la depreciación de los inventarios finales
 - Reparos por diferencia en la aplicación de tasa de depreciación de edificaciones
 - Reparos a los gastos recreativos
 - Reparos por gastos de ejercicios anteriores
 - Reparos por activos fijos contabilizados como gastos

- b) Resoluciones de Multa Nº 052-002-0005166 a Nº 052-002-0005168 (folios 8966 a 8968 y 8962 a 8964), emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 6 del artículo 175º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Régimen Tributario

Que la recurrente señala que en aplicación de la Ley General de Minería y del Contrato de Garantías y Medidas de Protección de la Inversión suscrito entre su empresa y el Estado Peruano, la Planta de Sulfuros Primarios se encuentran cubiertas por el régimen estabilizado y no constituye un proyecto distinto al que le sería aplicable el régimen tributario común.

Que refiere que si bien la Administración considera que la estabilidad recae únicamente sobre las actividades que se encuentran vinculadas al proyecto de inversión comprometido en el Estudio de

¹ Se debe precisar que adicionalmente, que la recurrente en su escrito de reclamación aceptó y canceló el reparo por crédito de donaciones, según se aprecia en autos (folios 9043 y 9134 a 9145). Asimismo, mediante la apelada (folios 10258 y 10259) la Administración declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por la recurrente y levantó totalmente el reparo por la imputación de la participación de trabajadores a inventarios finales por el monto de US\$ 1 872 664,62 y parcialmente el reparo por gastos de ejercicios anteriores por el monto de US\$ 52 353,90.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Factibilidad Técnico – Económico, esto es, el Proyecto de Lixiviación de y no el Proyecto de Sulfuros Primarios, no es correcto que se atribuya la facultad para efectuar observaciones a la determinación del Impuesto a la Renta sobre una interpretación sesgada e indebida del referido contrato de garantías, toda vez que no es el órgano competente para delimitar, interpretar o modificar los alcances del referido contrato.

Que agrega que de los artículos 16° y 48° de la Ley Marco para el crecimiento de la Inversión Privada, se puede deducir que únicamente pueden dilucidarse en vía administrativa aquellas obligaciones que signifiquen una relación de orden público, tal como es el caso de los tributos y no una relación de carácter contractual, la que debe ser resuelta en el fuero civil, por lo que la Administración solo poseía competencia para pronunciarse sobre los efectos tributarios del contrato de garantías e incurre en nulidad al hacerlo sobre el aspecto que cubre la estabilidad, dado que esta controversia debía dilucidarse en la vía judicial o arbitral, de ser el caso, asimismo, en la medida que los reparos se sustentan en la interpretación unilateral e indebida del referido contrato, la resolución de determinación carece de sustento válido por lo que debe dejarse sin efecto en este extremo.

Que sostiene el artículo 82° de la Ley General de Minería define los alcances de la estabilidad concedida al amparo de dicha ley, la misma que cubre toda la unidad de producción cubierta por el contrato de garantías, por lo que al pertenecer la concesión minera N° 1, N° 2 y N° 3" y la concesión de beneficio "Planta de Beneficio Cerro Verde" a la misma unidad de producción, no cabe duda que se encuentra dentro de los alcances del contrato de garantías, asimismo, refiere que el artículo 22° del reglamento de la mencionada ley, precisa que las garantías contractuales beneficiaran al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones en las concesiones o unidades económicas administrativas y no hace referencia a que solo se beneficiaran las inversiones incluidas en el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico y del mismo artículo, se puede apreciar que no obliga a las empresas mineras a llevar contabilidad independientes por proyectos de inversión particulares, sino respecto de concesiones mineras o unidades económicas administrativas.

Que afirma que de la lectura de los artículos 83° y 85° de la Ley General de Minería, se evidencia que la inversión a que se refiere el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico es solo un requisito que debe cumplir para acceder al beneficio de la estabilidad tributaria pero de ningún modo define o limita el alcance de este beneficio, además, que de la correcta interpretación del contrato de garantías no se puede concluir que existe solo un monto garantizado, este es, el monto contenido en el mencionado estudio, debido a que ello contravendría la señalado expresamente por las normas de la Ley General de Minería y su reglamento y no resultaría acorde con los objetivos del régimen de garantías que es favorecer la inversión en la actividad minera

Que indica que la interpretación que efectúa la Administración respecto al vocablo "exclusivamente" utilizado por el artículo 83° de la Ley General de Minería es ilógica e insostenible, que es incorrecto señalar que el artículo 22° del reglamento de dicha ley señala expresamente que el beneficio de estabilidad se refiere exclusivamente a las inversiones que realice en las concesiones o unidades económicas administrativas y que por tanto no existe normal alguna que limite la garantía de la estabilidad a una determinada concesión, sino que esta es otorgada a la unidad económica administrativa o proyecto minero.

Que arguye que su empresa solicitó modificaciones a la concesión de beneficio de la "Planta de Beneficio", las que fueron aprobadas por la autoridad competente y que la Dirección General de Minería en los informes técnicos que sustentan las resoluciones que aprueban las referidas modificaciones señaló que en todos los casos se encontraban frente a ampliaciones de la referida concesión, lo que confirma el hecho que nos encontramos ante una sola unidad de producción.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que precisa que cuanta con una única unidad de producción conformada por la concesión minera "Cerro N° 1, N° 2 y N° 3" y la concesión de beneficio "Planta de Beneficio" y estos derechos mineros siempre han formado parte del contrato de estabilidad, por lo que no era necesario realizar trámites para incluir nuevos derechos mineros, más allá de efectivamente ampliar la concesión de beneficio, que la Planta de Sulfuros Primarios no es un nuevo derecho minero ni un proyecto distinto, solo se trata de una infraestructura que forma parte de la concesión de beneficio y por tanto se encuentra cubierta por el contrato de garantías.

Que señala que los beneficios otorgados por el contrato de garantías recaen sobre todas aquellas actividades o inversiones, iniciales o posteriores, que realizó o realizaría en su una única unidad de producción, conformada por la concesión minera y la concesión de beneficio, antes mencionadas, las que a su vez, incluyen procesos de lixiviación y flotación, que el contrato de garantías no limita el alcance de sus beneficios a un proyecto de inversión específico, que en ninguna norma ni en el contrato se establece que la estabilidad se aplica de manera exclusiva al proyecto de inversión para mejorar la infraestructura de lixiviación, lo que se advierte de las cláusulas 9.1, 9.3, 9.4, 9.6.1 y 10.2 del referido contrato.

Que refiere que no resulta valido que la Administración señale que la Planta de Sulfuros Primarios es un proyecto minero distinto, cuando forma parte de una inversión en el mismo proyecto minero destinada a explotar una concesión minera invirtiendo de acuerdo a ley, para la producción de los minerales contenidas en la misma y extrayendo la parte valiosa de un agregado de minerales y/o para la producción de cátodos y concentrados de cobre y que las inversiones concebidas de manera individual no pueden ser materia de un régimen tributario, administrativo o cambiario específico, lo que carece de lógica legal y económica.

Que agrega que su posición se encuentra corroborada por la opinión de un reconocido jurista, por lo que adjunta un informe que este emitió a su solicitud, en el que coincide plenamente con los argumentos planteados y del que se puede concluir que la inversión de la Planta de Sulfuros Primarios se encuentra destinada a su unidad de producción, por lo que se encuentra dentro de los alcances del beneficio establecido en el contrato de garantías.

Que de lo antes expuesto se tiene que la materia controvertida se centra en establecer si los beneficios del Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión suscrito entre Estado Peruano y la recurrente, alcanzan sólo al Proyecto de Lixiviación de como afirma la Administración, o por el contrario recae sobre todas aquellas actividades que realizó en la Unidad de Producción como alega la recurrente.

Que conforme ya lo ha expresado este Tribunal en las Resoluciones Nº 08252-1-2013, Nº 08997-10-2013 y Nº 06141-2-2018, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgaron de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, por cuanto lo que se busca a través de estos contratos es de conferir seguridad jurídica al inversionista en el sentido que la tasa interna de retorno de su inversión no se vea afectada por nuevas disposiciones, siendo que en el caso bajo análisis, la inversión materia del contrato de estabilidad está referida al "Proyecto de Lixiviación de

Que en tal sentido, si bien los beneficios conferidos mediante los contratos de estabilidad recaen en el titular de la actividad minera con el fin de promover la inversión que se desarrolla en una concesión o Unidad Económica Administrativa, dichos beneficios sólo se aplican sobre las actividades vinculadas a la citada inversión, cuyo objeto se encuentra delimitado en el Estudio de Factibilidad, que en el presente caso está referido a las actividades vinculadas al "Proyecto de Lixiviación de", por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario, no resulta atendible.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Resolución de Determinación Nº 052-003-0008345 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

- *Reparo por servicios de personal prestados por una empresa vinculada*

Que la recurrente sostiene que suscribió un "Acuerdo de Participación" con diversas empresas, que tenía como propósito principal concretar parte del financiamiento necesario para implementar el proyecto de expansión de la mina a través de un aumento de capital, que se sujetó al cumplimiento de diversos actos denominados "Condiciones para el Cierre", entre ellos, la suscripción del "Acuerdo de Operador" que celebró con , aprobado por su Junta General de Accionistas, la cual fue convocada por su directorio.

Que anota que a través de referido "Acuerdo de Operador", se pactó que se desempeñaría como su gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de minas y cualquiera de los nuevos proyectos, incluyendo la expansión del Proyecto de Sulfuros Primarios, asimismo, indicó que las partes del "Acuerdo de Participación" suscribieron el "Shareholders Agreement", según el cual todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, incluyendo sin limitación, la exploración, extracción, lixiviación, transportes, contabilidad, administrativa, entre otras, debía ser contratada directamente por su empresa, pero estaría sujeto a la dirección de la citada minera en su calidad de gerente general.

Que menciona que el "Acuerdo de Operador" sirvió, por un lado, para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de sus accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios y por el otro mantener su gestión, ello explica que en los considerandos del citado acuerdo se consignara que la elección de Minera como proveedora de servicios se basó en el respaldo de la sólida trayectoria en la ejecución de servicios exitosos de diseño, desarrollo, construcción y operación, relacionados con minas de cobre e instalaciones de producción de concentrado de cobre.

Que indica que en ningún momento la existencia de pérdidas arrastrables de fue un factor que se tomó en consideración para la suscripción del "Acuerdo de Operador", ni mucho menos para la ejecución del financiamiento destinado a la implementación de la Planta de Sulfuros Primarios.

Que señala que la Administración sostuvo en forma reiterada en el Resultado del Requerimiento Nº 0522110001211 que se configuró un supuesto de simulación relativa, sin embargo, no fue clara en señalar cual sería el negocio oculto encubierto entre las partes, negando todas las pruebas que presentó y que acreditaban las partes, objeto y causa de la operación que celebró, por lo que la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, fue incorrecta y carece de sustento legal, ello porque un acto válidamente creado no puede significar el nacimiento de un negocio simulado.

Que anota que en la apelada, la Administración señaló que el fundamento de su acotación no radica en encargarse de analizar o fundamentar la configuración de una simulación relativa, supuesto en el cual debería haberse analizado la existencia de dolo o culpa en la firma del "Acuerdo de Operador" y que, por el contrario, únicamente centra el fundamento de su reparo en el hecho que los servicios pactados no se ejecutaron en la realidad económica, por lo que considera que abandonó su posición respecto de que la celebración del mencionado acuerdo calificaba como un contrato simulado, para sustentar que las prestaciones de los servicios no se verificaron en la realidad, por tanto, resultaba evidente un cambio de sustento en el reparo.

Que afirma que su directorio al convocar a la Junta General de Accionistas llevada a cabo el 18 de abril de 2005, incluyó en la agenda y, con ello delegó a la Junta General de Accionistas, la aprobación de su



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

participación como parte del "Acuerdo de Operador", con toda las implicancias que ello generaba, entre ellos, el cumplimiento de la designación del gerente general y que en toda caso el incumplimiento de una formalidad no puede servir como un supuesto habilitante para desconocer una operación al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo.

Que la Administración señala en la apelada que teniendo en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas, concluyó que los servicios efectivamente prestados por las personas naturales que ocuparon los cargos de gerente general, gerentes y personal de soporte, corresponden a prestaciones personales, dependientes y subordinadas a favor de la recurrente durante el ejercicio 2007, a cambio de una contraprestación pagada no a servicios de gerencia que hubieran sido prestados por Minera , bajo la cubierta jurídica de un "Acuerdo de Operador", vale decir, la realidad económica que ocurrió para pretender dar cumplimiento al "Acuerdo de Operador", no correspondió con lo pactado, por lo que confirmó la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al haber verificado que los servicios gerencia y de tercerización de prestación de servicios no se produjeron en la realidad económica.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110000906 (folios 8731 a 8732), notificado el 27 de setiembre de 2011, la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación que exhibió, verificó que contabilizó, registró y declaró como costo o gasto deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2007, los servicios prestados por su empresa vinculada Minera según el detalle de su Anexo N° 2 (folio 8726), por lo que le solicitó que sustentara con la documentación e información pertinente y suficiente, la realidad, fehaciencia y otros requisitos formales y sustanciales exigidos por las normas del Impuesto a la Renta para su deducción como costo o gasto del ejercicio 2007, para lo cual debería exhibir y proporcionar comprobantes de pago, Registro de Compras, cheques, voucher de depósitos, estados de cuenta, contratos de servicios, correspondencia, comunicaciones, informes, estudios, proyectos, valorizaciones, memorándums, entre otros, además de presentar un escrito donde explicara en que consistieron los servicios que recibió, lugar donde se prestaron, relación de las personas que los prestaron o ejecutaron, función o tarea, así como una breve descripción de las funciones que realizaron, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2011 (folios 4213 a 4215), la recurrente señaló que presentaba diversas documentación con la finalidad de acreditar la fehaciencia del servicio prestado por que independientemente que la descripción de los servicios recibidos constan en el "Acuerdo de Operador", el servicio que recibió fue de la gerencia general y los relacionados con todos los aspectos de las minas y cualquier nuevo proyecto, asimismo, servicios relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo, construcción y operación de las minas.

Que agregó que durante el ejercicio 2007 mantuvo con la citada empresa vinculación económica de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8697), cerrado el 21 de diciembre de 2011, la Administración señaló que la recurrente exhibió facturas, documento denominado "Planilla de Proveedores" con la que se pretendió demostrar la cancelación y/o amortización de los importes consignados en las citadas facturas, plana gerencial, documento denominado "Acuerdo de Operador" que celebró con Minera escritura pública que contiene el aumento de capital, instrumentos donde se observa el otorgamiento de poderes y mandatos a personas naturales, más no del nombramiento de gerente ni de la designación de las personas naturales que actuaron como gerentes durante el ejercicio 2007.

9

4

9



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522110001211 (folios 8610 a 8623), notificado el 6 de diciembre de 2011, la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación a sus sistemas y otras de fuentes públicas, observó que según la Memoria Anual del ejercicio 2007, extraída de la página web de Superintendencia de Mercado de Valores, sus gerentes fueron personas naturales y que no se indicó que la gerencia estuvo a cargo de Minera además, según los datos de las declaraciones juradas presentadas a SUNAT, esta empresa no contó con activos intangibles que utilizan empresas dedicadas a prestar servicios de gerencia, asimismo, hasta antes del ejercicio 2007, ésta empresa tenía acumuladas cuantiosas pérdidas tributarias, las mismas que fueron arrastradas a los ejercicios gravables 2007 y 2008 y, que aún después del arrastre, tales pérdidas seguían siendo considerables, sólo que debido al límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, ya no pudieron ser arrastradas al ejercicio 2009.

Que anotó que hasta aproximadamente el primer semestre del 2005, fecha del "Acuerdo de Operador", Minera realizó actividades diferentes a las indicadas en los comprobantes de pago girados por gerenciamiento, tales como exploraciones, compra y venta de concesiones mineras, gastos preoperativos mineros, actividades que le originaron cuantiosas pérdidas, las que fueron aplicadas contra las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento en los ejercicios 2005 a 2008. asimismo, mencionó que en el cruce de información realizado a Minera Freeport constató que el único cliente al que le ha facturado el servicio de gerenciamiento fue la recurrente, constituyendo el 90% de su facturación y que el 10% restante se originó en actividades diferentes a aquel.

Que si bien indicó que 48 trabajadores fueron asignados a actividades y labores de servicios de gerencia, este número representó más de la totalidad de trabajadores declarados ante la Administración, además, según el documento denominado "Reporte de Accesos por Persona" los vehículos que en forma regular se utilizaron para ingresar a las instalaciones de la mina, principalmente los gerentes de la recurrente que se encontraban en la "Planilla de Remuneraciones" de Minera no pertenecieron a esta última empresa, dado que eran de propiedad de la recurrente.

Que mencionó que en el documento denominado "Acuerdo de Operador", observó que la recurrente celebró con ahora Minera un contrato, en cuyas cláusulas 2.1 y 2.1 se indicó que la primera nombraría como su gerente general a la última y esta, a su vez, debía nombrar a personas que actuarían como gerentes quienes reportarían al ejecutivo en jefe, en los cargos de gerente de operaciones, gerente de mina, gerente de planta, gerente de mantenimiento, gerente de servicios técnicos, gerente de geología minera, gerente de prevención de riesgos, gerente de auditoría, gerente de suministros, gerente de medio ambiente, gerente de proyecto, gerente de recursos humanos y gerente de administración del proyecto.

Que agregó que de la revisión del Libro de Actas de las sesiones de directorio, del Libro de Actas de las Juntas de Accionistas, de las Escrituras Públicas referidas a la constitución y modificación de los estatutos, observó que el directorio de la recurrente no designó como gerente general a Minera tal como se consignó en el "Acuerdo de Operador", asimismo, aquella no exhibió documento que acreditara que ésta última empresa hubiera designado a las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes, además, precisó que conforme con el organigrama de la recurrente, el 50% del total de sus gerentes estaban en su planilla y dependían jerárquicamente del presidente, así como los otros gerentes que se encontraron en las planillas de Minera hecho que restaba independencia al servicio de gerencia pactado en el "Acuerdo de Operador".

Que señaló que si bien la redacción del llamado "Acuerdo de Operador", correspondería a la normatividad del contrato de gerencia, en los hechos verificados con la información y documentación revisada, las



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

prestaciones efectivas que se dieron en la realidad no reflejaron un contrato de gerencia en los términos de la Ley General de Sociedades, dado que para cumplir con los términos del mismo, la recurrente debió nombrar a Minera como gerente general, haciendo uso de los instrumentos de su propio estatuto y la citada ley, esto es, lo debió hacer el directorio, al no haber reservado en el estatuto esta facultad a la Junta de Accionistas, además, la recurrente tampoco acreditó que esta empresa hubiera nombrado a personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias y que por el contrario las facultades de gerencia se dieron mediante mandatos y delegación de poderes y no con las facultades propias que sus estatutos preveían para tales cargos.

Que indicó que los servicios de gerencia y similares que Minera debió brindar a la recurrente no se hicieron en forma independiente, autónoma y como un todo, ya que casi la mitad de personas naturales que durante el ejercicio 2007 desempeñaron el cargo de gerentes, estaban en su planilla y que los gerentes que se encontraban en la planilla de la citada empresa, dependía jerárquicamente de los primeros, asimismo, tales servicios no se llevaron a cabo haciendo uso de los recursos propios de la aludida empresa, tan es así, que los vehículos utilizados por los gerentes eran de propiedad de la recurrente y en otros casos de terceros.

Que por lo expuesto, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que los servicios de gerencia y similares a los que aludió en los comprobantes de pago emitidos por Minera y el "Acuerdo de Operador", no se ajustaron a la realidad económica que se verificó en la documentación e información proporcionada durante la fiscalización, siendo que tal realidad no calzó con la forma jurídica que se le pretendió dar a dicha operación.

Que agregó que para determinar la realidad económica de las prestaciones realizadas durante el ejercicio 2007, derivadas del "Acuerdo de Operador", solo aceptara como gasto deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los costos y los gastos generados por las remuneraciones pagadas a los trabajadores que, estando en las planillas de Minera prestaron servicios a la recurrente, considerándose que en estas se incluyeron remuneraciones en especie que cubrían las obligaciones pactadas en los contratos de trabajo, tales como, vivienda, salud, educación y otros.

Que asimismo, precisó que no se aceptarían como costo y/o gasto deducible las remuneraciones originadas por los profesores que laboraban en el Colegio Prescott, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, debido a que no cumplen con el principio de causalidad, según el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y que se adicionara a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los importes consignados en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 (folio 8605), que excedieran el monto de las remuneraciones pagadas a trabajadores que, estando en las planillas de Minera prestaron servicios a la recurrente, excepto por las remuneraciones a los profesores que trabajaron en el Colegio los mismos que también serían adicionados a la citada base imponible, según lo antes indicado.

Que en consecuencia, requirió a la recurrente que sustentara con información suficiente y competente, sus argumentos dirigidos a la aplicación de la Norma VIII del Código Tributario, que incidirá en el incremento de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en respuesta, con escrito de 16 de diciembre de 2011 (folios 3543 a 3560), la recurrente señaló mediante Junta General de Accionista de 18 de abril de 2005, se aprobó el aumento de capital por aportes dinerarios y se acordó por unanimidad su participación en el "Acuerdo de Operador", el cual era condición para que se perfeccionara el ingreso de "Sumimoto" a su capital y el incremento de participaciones de Compañía de .., dada la confianza existente en la capacidad y experiencia de Phelps Dodge Corporation y su subsidiaria Minera en la



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

operación de proyectos mineros como el de sulfuros, agrega que en el citado acuerdo se pactó que Minera (en dicha fecha Minera), se desempeñaría como gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de minas y cualquier nuevo proyecto, además de realizar servicios relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo, construcción y operación de minas, por lo que indicó que la existencia de pérdidas arrastrables de esta empresa no fue un factor que tomó en cuenta para la suscripción del acuerdo.

Que agregó que el referido acuerdo sirvió para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios, así como mantener su gestión, para que ésta fuera adecuada, asumiendo, a través de su subsidiaria, la responsabilidad directa ante algún daño que se pudiera generar por una gestión deficiente o irregular.

Que indicó que los actos que fueron llevados a cabo por Minera en virtud del "Acuerdo de Operador" fueron reales, al haberse verificado que ésta destacó personal a favor de su empresa, quién ocupó cargos gerenciales esenciales, ocupando uno de los trabajadores el cargo más importante de ésta, además, ésta empresa reportaba los resultados de su gestión al directorio a través del personal destacado y tenía una relación laboral directa con dicho personal, por lo que considera que la aplicación de la Norma VIII carece de sustento.

Que anotó que el hecho que parte de los gerentes sean trabajadores de su empresa, responde a lo establecido en el "Shareholders Agreement" que preveía tal posibilidad, los cuales, a su vez, reportaban al principal funcionario que fue destacado por Minera, en ejecución del "Acuerdo de Operador", asimismo, indicó que los gerentes destacados por esta empresa no se encontraron impedidos de delegar determinadas funciones a su personal, lo cual correspondió a labores propias de coordinación o delegación de actos de mero trámite que no conllevaron la pérdida de la esencia de los servicios prestados, dado que representaron una interacción propia de un contrato de características del citado acuerdo.

Que afirmó que no existió dependencia jerárquica en los gerentes asignados por Minera hacia gerentes, trabajadores de su empresa, dependencia que debió analizarse en función a si existió subordinación de los primeros respecto de los segundos, precisando que si bien el personal destacado realizó labores de coordinación con los otros, no eran sancionados por los primeros, ni reportaban a éstos, sólo efectuaron labores de coordinación a fin de lograr una adecuada gestión.

Que manifestó que Minera tenía como respaldo la sólida trayectoria de su principal en la ejecución de servicios exitosos de diseño, desarrollo, construcción y operación, relacionados con minas de cobre e instalaciones de producción de concentrado de cobre, tal como se acreditó con la Comunicación N° SMCV-AL-945-2005, asimismo, indicó que la mencionada empresa cumplió con las disposiciones laborales con relación a su personal y ejerció sobre ellos el poder de dirección para que en representación de ella, desempeñaran labores de gestión a favor de su empresa.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110001211 (folios 8581 a 8600), cerrado 21 de diciembre de 2012, la Administración señaló que conforme con el artículo 185° de la Ley General de Sociedades, el nombramiento del gerente es potestad exclusiva del directorio, salvo que el estatuto reservase esta facultad a la Junta General de Accionistas, lo que en el caso de la recurrente no ocurrió y que por el contrario, su estatuto ratificó dicha facultad en forma exclusiva al directorio, el cual no nombró a Minera como gerente de la recurrente, ni ésta designó a las personas naturales que se harían cargo de cada una de las gerencias, agregó que el cumplimiento del nombramiento de gerente de una persona jurídica por parte del directorio, no es sólo una formalidad, ya



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

que si no se realiza tal nombramiento es poco probable que la empresa gerenciada pueda hacer efectiva la responsabilidad de las personas naturales que desempeñaron los cargos de gerente, por lo que no era suficiente que en el "Acuerdo de Operador" se pactase tal responsabilidad, por cuanto todo acuerdo tiene su límite en la ley que exige requisitos para el nombramiento de una persona jurídica como gerente.

Que indicó que al no haberse plasmado en los hechos el contrato de gerencia y según la documentación recabada durante la fiscalización se tiene que la relación existente entre las personas naturales que desempeñaron los cargos de gerentes y similares en la recurrente fueron de prestaciones personales a cambio de una retribución que, en este caso, fue la "remuneración" pagada a través de Minera [redacted] que era una empresa vinculada económicamente la recurrente, prueba de lo cual es el Acta de Sesión de Directorio del 12 de noviembre de 2007, donde el directorio de la recurrente aprobó la renuncia al cargo de presidente y gerente general del señor [redacted] y el inmediato nombramiento de [redacted] verificándose en esa misma sesión se otorgaron facultades propias de un gerente a esta última persona, formas de nombrar gerentes que tenía la recurrente, incluso antes de firmar el "Acuerdo de Operador", en atención a lo establecido en el artículo 188° de la Ley General de Sociedades, por lo que la recurrente siempre nombró a sus gerentes bajo dicha modalidad, es decir directamente a las personas naturales.

Que precisó respecto de los demás gerentes, para el 2007 y antes, que sus atribuciones fueron dadas por el gerente general, mediante delegaciones de poder de las facultades que a su vez le fueron otorgadas por el directorio, por lo que la recurrente no acreditó el nombramiento de gerente de la persona jurídica ni la designación por parte de esta de las personas naturales que desempeñaron tales cargos, asimismo señaló que las personas que desempeñaron los cargos de gerentes de la recurrente durante el ejercicio 2007, incluso los que estaban en las planillas de Minera [redacted] fueron nombrados, así como sus atribuciones otorgadas, por el directorio, mediante nombramiento directo y por delegación de poderes, nombramientos en los que no intervino la citada empresa, como debió ocurrir si el "Acuerdo de Operador" se hubiera correspondido con la realidad.

Que señaló que la mención a las pérdidas acumuladas de Minera [redacted], se hizo como una descripción de los hechos observados en la información y documentación a la que tuvo acceso, para mostrar el efecto tributario que tuvo la contabilización de los gastos y el crédito fiscal de las facturas que emitió la citada empresa por operaciones que no correspondieron a la realidad económica, además, precisó que no cuestionaba la celebración del "Acuerdo de Operador", sino la aplicación que en los hechos se hizo de él en forma posterior y hasta el ejercicio 2007, esto es, la realidad económica que se suscitó para pretender darle cumplimiento, no correspondió a la forma legal estipulada por la legislación peruana, ni a la redacción misma del acuerdo, por ejemplo, durante el 2007, en la planilla de la aludida empresa, no se encontraron a todos los gerentes que debieron ser destacados.

Que anotó que calificó los actos o negocios realizado entre la recurrente y Minera [redacted], según se verdadera naturaleza, determinando que correspondieron a prestaciones personales entre la recurrente y diversas personas naturales, verificando la existencia de una simulación parcial, que no se condice con el acto que las partes dicen haber realizado, esto es, el contrato de gerencia, calificación que recurrió en atención a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que indicó que no niega que las personas naturales que ocuparon cargos gerenciales y que estuvieron en planilla de Minera [redacted] hubieran laborado en la instalaciones mineras de la recurrente, sin embargo, tales servicios fueron prestados personalmente por quienes ocuparon los cargos gerenciales, precisando que no encontró documentación que acreditara que esta empresa reportara directamente de la gestión de la recurrente a su directorio, verificándose que quienes realizaron directamente esos reportes fueron las personas naturales que ejercieron los respectivos cargos, lo cual confirma que, en los hechos, hubieron prestaciones personales sin la intervención de la mencionada



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

empresa, por lo que el que los gerentes se encontraran en planilla de ésta última constituyó parte de la forma jurídica que se pretendió dar a los realmente acontecido, más aún si se tiene en cuenta la vinculación económica entre ambas empresas, además, precisó que la recurrente no proporcionó medios probatorios que demostraran que en los hechos la empresa contratada ejerció el poder de dirección sobre las personas que prestaban los servicios por ella y que, por el contrario, algunas personas naturales que se encontraron en su planilla, dependían jerárquicamente de los otros gerentes que estuvieron en planilla de la recurrente.

Que agrega que verificó que además de existir personas naturales que, estando en la planilla de Minera , desempeñaron cargos de gerente y similares en la recurrente, existieron otras que desempeñaron cargos como ingeniero senior, contador, controlador, ingeniero mecánico, entre otros y que, al igual que en el contrato de gerencia, en la realidad económica, las relaciones fueron de prestaciones personales y no correspondieron a la forma que se le pretendió dar con el documento "Acuerdo de Operador", lo que se evidencia además en el hecho que la citada empresa no asumió toda la logística en bienes y de sistema para la prestación de los servicios, éstas personas dependieron jerárquicamente de gerentes y personal que se encontraba en las planillas de la recurrente, además, la empresa contratada no tenía los recursos materiales y humanos para prestar ellos y no se acreditó que tales servicios fueron parte de todo un proceso a cargo de aquella, dado que tales trabajadores prestaron servicios en diferentes áreas de operación de la recurrente, sin identificarse el proceso al que correspondía y que se supone había sido tercerizado.

Que en tal sentido, señaló que luego de haber meritado los argumentos y medios probatorios presentados por la recurrente, mantenía la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que se agregaría a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el Impuesto General a las Ventas consignado en las facturas emitidas por Minera , conforme con el detalle del Anexo N° 2 (folio 8576).

Que agregó que con el fin de calcular el importe a reparar de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, en el Anexo N° 3 (folios 8499 a 8575)², los gastos que se aceptaran como deducibles, los importes que resultan de la suma de todas las retribuciones pagadas, incluyendo los pagos en especie, a las personas que, estando en las planillas de Minera , laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007, con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el Colegio Prescott, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 052-003-0008345 (folio 8960), se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2007, al haber aplicado normas sobre realidad económica prevista en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que en efecto, en el presente caso se aprecia que la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, mediante la cual determinó que los servicios pactados en el denominado "Acuerdo de Operador" entre la recurrente y Minera , no fueron realizados, sino que estos fueron efectivamente prestados únicamente por quienes figuraban en el Libro Planilla de la primera, por lo que corresponde verificar tal circunstancia.

² Lo que incluye el monto contenido en las Factura 001 N° 0249 emitida por Minera Freeport – McMoran South America S.A.C. emitida el 4 de enero de 2008 por US\$ 787 076,03, sin incluir el Impuesto General a las Ventas, anotada por la recurrente en su Registro de Compras en enero de 2008 pero que corresponde a gastos devengados en el 2007, según la empresa emisora de aquel, cuya deducción como gastos en el 2007 no ha sido cuestionado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

Que obra en autos copia simple de una traducción simple al español del "Acuerdo de Participación" suscrito el 16 de marzo de 2005 (folios 3474 a 3536), entre la recurrente y

no obstante, dado que el original se redactó en idioma inglés, tal y como la propia recurrente reconoce en el documento que presenta y denomina Hechos de Importancia de 18 de abril de 2005 (folios 3462 a 3464), debió ser acompañado de una traducción que identificara al traductor, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 47.1.2 del artículo 47³ del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS⁴, que establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales⁵.

Que en ese mismo orden de ideas, se aprecia en autos que el contrato denominado "Shareholders Agreement" suscrito entre la recurrente y :

el 1 de junio de 2005 y el denominado "Acuerdo de Operador", suscrito entre la recurrente el 1 de junio de 2005, también han sido redactados en idioma inglés y tampoco cuentan con una traducción que identificara al traductor (folios 3407 a 3444 y 5672 a 5684), en aplicación de lo dispuesto por el numeral 47.1.2 del artículo 47⁶ del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS⁷, que establece que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir, en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazarán con el mismo mérito probatorio, traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales⁸, requisito que no se cumple con la firma de los representantes del Instituto Cultural Peruano Norteamericano en el caso del "Acuerdo del Operador", dado que no se especifica que quienes firman hayan realizado la referida traducción, por lo que tampoco pueden ser tomados en cuenta para sustentar los gastos deducidos.

Que a lo expuesto cabe agregar que pese a que la Administración lo solicitó a la recurrente, en autos no se aprecia que esta hubiera acreditado la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, dado que no se aprecia la ejecución de las prestaciones a las que se comprometió, como el

³ Aplicable a los medios probatorios documentales, tal como lo dispone el artículo 179° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁴ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁵ Al respecto, cabe señalar que el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.

⁶ Aplicable a los medios probatorios documentales, tal como lo dispone el artículo 179° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁷ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁸ Al respecto, cabe señalar que el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

nombramiento de gerentes, ni que contara con personal suficiente para prestar el servicio por el que se le contrato, ni que hubiera participado en la toma de decisiones al interior de la recurrente, elementos que debió acreditar para demostrar la realidad del contrato que la Administración considero como simulado.

Que en ese mismo orden de ideas no se exhibió documento que acreditara que la empresa contratada hubiera designado a las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes, además, conforme con el organigrama de la recurrente, el 50% del total de sus gerentes estaban en su planilla y dependían jerárquicamente del presidente, así como los otros gerentes que se encontraron en las planillas de Minera lo que claramente restaba relevancia al servicio de gerencia que según ella habría requerido con el "Acuerdo de Operador".

Que por lo expuesto y dado que la recurrente no adjuntó las pruebas que acreditan los acuerdos tomados que, según alega, demostrarían que Minera, subsidiaria indirecta de le prestó los servicios por los que pretende deducir los gastos observados, el reparo debe ser mantenido.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe señalar que las traducciones simples del "Acuerdo de Participación" y el "Acuerdo de Operador" que obran en autos, se verifica que, mediante el primero, las partes acordaron, entre otros, la suscripción de un contrato de operación que sería beneficioso para que la recurrente desarrollara el Proyecto de Sulfuros, por lo que se contrataría a Minera subsidiaria indirecta a fin que prestara asistencia y se desempeñara como operador del proyecto en los términos y condiciones que se establecieran en el citado contrato y mediante el segundo se nombra a Minera como gerente general de la recurrente.

Que en relación a las citadas traducciones y en caso se tomaran como válidas podemos señalar que de conformidad con el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 0590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en la Resolución N° 06686-4-2004, este Tribunal ha señalado que el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016 señala que: "(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que sobre los actos simulados, el artículo 190° del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo y el artículo 191° que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.

Que en la simulación *"siempre existe una realidad aparente o manifestada al exterior que no concuerda con la voluntad de la partes (...), siendo la misma únicamente posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales, ya que es preciso un acuerdo entre las partes que han convenido que su declaración exterior de voluntad produzca unos efectos distintos de los aparentes."*⁹

Que la simulación absoluta consiste en la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de él, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla, y la relativa, se presenta cuando tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la real voluntad de las partes, se esconde otro negocio con función económica y social distinta, el cual sí refleja los intereses que las partes quieren regular¹⁰.

Que en efecto, en la simulación absoluta *"se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula (...)",* y en la relativa *"(...) se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado."*¹¹

Que el artículo 192° del Código Civil señala que la norma del artículo 191° es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene *interpósita persona*.

Que en relación a la carga de la prueba sobre la existencia de una simulación en un acto jurídico, cabe señalar que esta, cualquiera sea su modalidad, tiene directa implicancia sobre el cuestionamiento a la realidad de una operación, siendo importante recalcar que sobre este aspecto este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 0840-1-2018, 1120-2-2018 y 1656-4-2018, entre muchas otras, con ocasión del análisis de reparos por operaciones no reales, lo que incluye operaciones realizadas en simulación relativa, parcial y/o absoluta, que la carga de acreditar su existencia es básicamente del contribuyente que pretende dotarla de efectos jurídicos.

Que en ese sentido, dado que cuando se aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario también se desconoce total o parcialmente los efectos de una operación, sea por simulación absoluta, relativa y/o parcial, al igual que con lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la carga de la prueba de la existencia de la operación corresponde igualmente al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos, dado que no resulta coherente invertir la carga de la prueba hacia la Administración en función a la norma que se utilice para atacar una simulación.

⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, p.292.

¹⁰ LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. El Negocio Jurídico. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., Segunda Edición, Lima, 1994, p. 371 y 372.

¹¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, p. 513.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que en ese contexto cabe precisar que conforme a la traducción simple presentada por la recurrente, que el 1 de junio de 2005, esta habría suscrito con Minera (operador), el "Acuerdo de Operador" (folios 5672 a 5684), en cuya Sección 2, Servicios de Gerencia, cláusula 2.1. Gerente General, se señaló que la recurrente nombró a ésta como su gerente general y que a su nombramiento la citada empresa debía nombrar a una persona como su representante, de acuerdo con el artículo 193° del Acta de Compañías Peruanas, quién debía ejercer y descargar todos los derechos y obligaciones del acuerdo, los estados de la recurrente y las leyes que se confirieran e impusieran al gerente general, asimismo, se estableció que éste tendría la responsabilidad de supervisar las actividades y operaciones de la recurrente, de acuerdo con cualquier estudio de factibilidad que fuera aplicable, dirigir y supervisar todas las actividades de negocios de la recurrente, incluyendo el poder de dirigir, contratar y despedir empleados, sujetándose a todas las leyes, reglamentos, contratos de trabajo y acuerdos de negociación colectiva que fueran aplicables, además, se precisó que la recurrente debía delegar al gerente general los poderes y autoridades que fueran necesarios para permitir que éste realice los servicios de gerencia de manera eficiente, efectiva y expeditiva, de acuerdo a las leyes aplicables, los estatutos de la recurrente y buenas prácticas de negocios.

Que también en la cláusula 2.2, se indicó que para realizar los servicios de gerencia, el operador nombraría personas que actuarían como gerentes de acuerdo con el artículo 193° del Acta Peruana de Compañías (un gerente de unidad) los cuales debían reportar al ejecutivo en jefe, por tanto se designarían gerentes de operaciones, de mina, de planta, de mantenimiento, de servicios técnicos, geología minera, prevención de riesgos, auditoría, suministros, medio ambiente, proyecto, recursos humanos y administración del proyecto.

Que además en la cláusula 2.3, se precisó que sin limitar la generalidad de la servicios de gerencia, el operador debía, directamente y mediante los gerentes de unidad, manejar y supervisar el desempeño de la recurrente con relación a sus obligaciones bajo los documentos financieros; las actividades de las personas contratadas por la recurrente para hacer el trabajo de ingeniería detallada, desarrollo y gerencia de construcción y la contratación primaria para cada proyecto; el cumplimiento de parte de la recurrente de los requisitos aplicables de las leyes ambientales; el proceso de solicitar, obtener y mantener todas las aprobaciones gubernamentales necesarias o los permisos requeridos con relación al desarrollo, construcción u operación de las minas y de cada proyecto; las relaciones con todas las entidades gubernamentales nacionales, regionales y locales; el contacto con los clientes de la recurrente y los clientes potenciales de los productos; los servicios administrativos y legales y el manejo de las operaciones de los recursos humanos y el proceso de contratación de supervisión de las actividades de todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de cualquier proyecto, incluyendo sin limitaciones, las actividades de exploración, minería, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y administración de la recurrente en las que no se realicen funciones técnicas, gerenciales y de supervisión, se agregó, que adicionalmente a estos servicios, el operador debía realizar cualquier otro servicio que pudiera ser útil o apropiado para realizar los servicios de gerencia.

Que en la Sección 3: Servicios Obtenidos Fuera (Outsources Services), se indicó que durante la fase de desarrollo, en coordinación con la junta y antes de la fecha de inicio de cualquier proyecto, el operador debía, a través de su personal y según el Plan de Obtención de Recursos Externos, realizar los servicios detallados en la cláusula 3.1 según fuera necesarios y estuvieran relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo y la construcción de cada proyecto, asimismo, en la cláusula 3.2, se indicó que el operador debía, mediante su personal y después de la fecha de inicio de cualquier proyecto, prestar los servicios detallados en ella y en la cláusula 3.3 se estableció que el operador debía de presentar a la junta un Plan de Obtención de Recursos Externos, para la provisión de servicios obtenidos fuera, detallando los materiales, equipos y el personal necesario para lograr dichos servicios.

Que en la Sección 6: Empleados y Funciones de la Compañía, se estableció que todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de las minas y de cualquier proyecto, incluyendo, sin limitación,



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

la exploración, minado, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y actividades administrativas de la recurrente (ajenas al personal del operador), sería empleado directamente por la recurrente pero estaría sujeto a la dirección y supervisión del operador, en su capacidad de gerente general.

Que en la Sección 9: Generalidades, cláusula 9.1, se indicó que siempre que se realizaran servicios bajo el acuerdo o bajo los estatutos de la recurrente, el operador actuaría a nombre de aquella, hasta el grado indicado por la junta o como se indicara en el acuerdo o el estatuto, como su agente o representante y no como principal, en la cláusula 9.3 se señaló, con relación a los servicios de gerencia, que el operador estaría sujeto en todo momento a la supervisión de la junta, actuando de acuerdo a los estatutos de la recurrente y con relación de los servicios obtenidos por fuera que el operador debía coordinar con la junta para que brindara dichos servicios, además se precisó que por ambos servicios el operador debía realizar sus obligaciones con autonomía financiera, técnica y administrativa y en la cláusula 9.4 se dejó establecido que el operador debía presentar, a los miembros de la junta, reportes relacionados con las operaciones de la recurrente, incluyendo, sin limitaciones, cualquier proyecto que contuvieran los asuntos y con la frecuencia que la junta pudiera solicitar razonablemente.

Que de lo expuesto se tiene que a través del mencionado "Acuerdo de Operador", se obligó, a favor de la recurrente, a prestar servicios de gerencia, los que fueron observados por la Administración al señalar que en la realidad económica, éstos no fueron prestados en las condiciones establecidas en el referido acuerdo.

Que ante de iniciar el análisis de los elementos que determinarían la existencia o no de una simulación en el citado acto jurídico, resulta importante tener en consideración que Minera carecía de experiencia previa como prestadora de servicios de gerenciamiento, que el único cliente a quien le prestaba esos servicios era a la recurrente, que ello representaba el 90% de sus ingresos, que antes de la suscripción y "ejecución" del "Acuerdo de Operador" aquella tenía elevadas pérdidas tributarias generadas por sus actividades empresariales previas, las que fueron compensadas con las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento entre los años 2005 y 2008, lo que determinó que pese a las ganancias obtenidas no pagara Impuesto a la Renta en esos años y que de no ser por las ganancias generadas por el contrato suscrito con la recurrente dichas pérdidas no habrían podido ser compensadas y la empresa hubiera perdido la posibilidad de seguir arrastrándolas, conforme sucedió en el ejercicio 2009.

Que todo lo expuesto, aunado al hecho que la citada empresa está vinculada económicamente a la recurrente, generan un elevado incentivo para que el grupo económico del que forman parte la recurrente y la empresa contratada, tratase de incrementar las rentas de Minera en detrimento de las rentas de otras empresas del mismo grupo que no tuviesen las pérdidas de aquella, como la recurrente y que, por ende, si tuviesen finalmente un Impuesto a la Renta que pagar, para reducir el Impuesto a la Renta que el grupo en su conjunto estaría obligado a pagar al fisco peruano.

Que sin bien lo expuesto no resulta determinante al momento de analizar la existencia o no de una simulación, son parte fundamental del contexto en que las acciones de un contribuyente deben ser analizadas a efectos de determinar si existían o no beneficios que aquel pudiera obtener con el ocultamiento total o parcial de un acto jurídico.

Que el artículo 111° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, señala la Junta General de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad; los accionistas constituidos en junta general debidamente convocada, y con el quórum correspondiente, deciden por la mayoría que establece esta ley los asuntos propios de su competencia; siendo que todos los accionistas, incluso los disidentes y los que no hubieren participado en la reunión, están sometidos a los acuerdos adoptados por la junta general.



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

Que de conformidad con el artículo 152° de la indicada ley, la administración de la sociedad anónima está a cargo del directorio y de uno o más gerente, salvo por lo dispuesto en el artículo 247° de la anotada ley¹². Asimismo, refiere en su artículo 153° que el Directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

Que el artículo 172° de la referida ley, establece que el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que el artículo 185° de la referida ley, señala que la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general, siendo que cuando se designe un solo gerente este será el gerente general y cuando se designe más de un gerente, debe indicarse en cuál o cuáles de ellos recae el título de gerente general. A falta de tal indicación se considera gerente general al designado en primer lugar.

Que el artículo 186° de la misma ley dispone que la duración del cargo de gerente es por tiempo indefinido, salvo disposición en contrario del estatuto o que la designación se haga por un plazo determinado.

Que el artículo 187° de la aludida ley precisa que el gerente puede ser removido en cualquier momento por el directorio por la junta general, cualquiera que sea el órgano del que haya emanado su nombramiento.

Que el artículo 190° de la anotada ley establece que el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave.

Que según el artículo 193°, cuando se designe gerente a una persona jurídica ésta debe nombrar a una persona natural que la represente al efecto, la que estará sujeta a las responsabilidades señaladas en el capítulo III, sin perjuicio de las que correspondan a los directores y gerentes de la entidad gerente y a ésta.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 09981-4-2009, las sociedades anónimas a través de su directorio, salvo que esa facultad esté reservada a la Junta General de Accionistas, pueden designar como gerente a una persona jurídica, siempre que ésta a su vez designe a una persona natural que la represente para tal efecto.

Que en ese contexto, cabe señalar que obra en autos copia del testimonio de la escritura de constitución de la recurrente del 20 de agosto de 1993 (folios 8063 a 8089), en cuyo artículo 13° dispone que las reuniones del directorio y sus resoluciones deben constar en un Libro de Actas o en el sistema de hojas sueltas legalizado conforme a ley y que las actas serían firmadas por los directores asistentes, asimismo, en el artículo 15°, se estableció que el régimen de la gerencia se sujetaría a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes y que podía haber uno o más gerentes según lo determinase el directorio.

Que en el artículo 40° de la modificación total del estatuto de 30 de marzo de 1994 (folios 8016 a 8029), se dejó establecido que el directorio tenía, entre otras facultades, la de nombrar y destituir a los gerentes

¹² El citado artículo, dispone que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se podrá establecer que la sociedad no tiene directorio. Cuando se determine la no existencia del directorio todas las funciones establecidas en esta ley para este órgano societario serán ejercidas por el gerente general.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

y demás funcionarios de la sociedad determinando sus obligaciones y remuneraciones, otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente y, en el artículo 42°, se indicó que la recurrente tendía uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que podían ser personas naturales o jurídicas.

Que de la escritura de adaptación a sociedad anónima abierta modificación total de estatutos y elección de directorio, de 11 de enero de 2000 (folios 7997 a 8015), se aprecia que en el literal e) del artículo 42° se estableció que el directorio tenía todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía las facultades de nombrar y destituir gerentes y si lo consideraban conveniente o necesario a los demás funcionarios de la recurrente, determinado sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente.

Que en la escritura de aumento de capital y modificación total de estatutos de la recurrente del 20 de junio de 2005 (folios 7970 a 7996), se dejó establecido que la Junta General de Accionista de la recurrente, celebrada el 18 de abril de 2005, acordó por unanimidad, entre otros, modificar los estatutos, así como aprobar la intervención de la recurrente en el contrato de operación que sería suscrito con Minera _____, asimismo, facultar a _____ para que cualquiera de ellos, actuando individualmente y a sola firma, en nombre y representación de la recurrente, suscribiese el contrato de operación.

Que asimismo, en el artículo 43° de los estatutos, se indica que el directorio tiene todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía facultades para nombrar y destituir a los gerentes y si lo consideraba conveniente o necesario a los demás funcionarios, determinando sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente, en el artículo 45° se señaló que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que el gerente podía ser persona natural o jurídica, en este último caso la persona jurídica debía de nombrar a una persona natural para que la represente al efecto.

Que conforme con lo establecido en el artículo 185° de la Ley General de Sociedades, las sociedades cuentan con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reservara esa facultad a la junta general.

Que dado que la recurrente no reservó la facultad de nombrar gerente a la junta general, el directorio siempre tuvo facultades para nombrar y destituir a sus gerentes.

Que en ese sentido, el único facultado para nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, sin embargo, de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera acreditado documentariamente que el directorio acordó el nombramiento como gerente general de

_____,¹³ ni tampoco se evidencia que ésta hubiera nombrado a una persona natural que la representara para tal efecto, conforme con lo señalado en el artículo 193° de la Ley General de Sociedades, asimismo, en el cruce de información que realizó la Administración con la citada empresa (folios 1 a 2186), no se aprecia que ésta hubiera acreditado su nombramiento como gerente general por parte del directorio de la recurrente.

Que es en ese contexto que en el Acta de Sesión de Directorio de 7 de marzo de 2005, el directorio de la recurrente aceptó la renuncia de _____ al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando, sin embargo, a pesar de ello y, debido a su participación en el Proyecto de Sulfuros

¹³ La citada empresa realizó en mayo de 2011, el cambio de razón social a Minera S.A.C., conforme se indicó en el Informe General de Auditoría (folio 2185).



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Primarios y acciones vinculadas a tal proyecto, debía mantener vigente las facultades que le fueron otorgadas mediante Acuerdo de Sesión de Directorio de 11 de abril de 2000, asimismo se acordó por unanimidad nombrar a _____ como presidente – gerente general de la recurrente, a quién se le otorgaron las facultades descritas en ellas, como organizar el régimen interno de la sociedad y dirigir las operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones.

Que asimismo en el Acta de Sesión de Directorio de 12 de noviembre de 2007 (folios 8134 a 8140), se aprecia que el directorio aceptó la renuncia de _____ al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando y a su vez acordó por unanimidad nombrar en su lugar a _____, a quién se le delegaron las facultades descritas en dicha acta, entre ellas, la de organizar el régimen interno de la recurrente y dirigir sus operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones, asimismo se precisó que todas las delegaciones de poder que otorgó _____ se entendían vigentes.

Que en tal sentido, se tiene que el directorio de la recurrente, en atención a lo establecido en el artículo 185° de la Ley General de Sociedades y de sus estatutos, nombró a sus gerentes generales durante los ejercicios 2005 a 2007, no advirtiéndose en las Actas de Sesión antes mencionadas, que se hubiera designado como tal a Minera _____, ni que ésta hubiera intervenido en la designación de las mencionadas personas naturales.

Que a lo expuesto cabe agregar que la recurrente tampoco acredita que la empresa que habría sido contratada hubiera nombrado a personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias, verificándose además que casi la mitad de personas naturales que durante el ejercicio 2007 desempeñaron el cargo de gerentes, estaban en planilla de la recurrente y que los gerentes que se encontraban en la planilla de la empresa contratada, dependía jerárquicamente de los primeros y que muchas veces los servicios que se prestarían a la recurrente se llevaron a cabo haciendo uso de sus propios recursos, no los de la empresa contratada.

Que en consecuencia, si bien a través del documento denominado "Acuerdo de Operador", se habría pactado que Minera _____ realizaría servicios de gerencia general a favor de la recurrente, habida cuenta que el directorio de la recurrente no nombró a Minera _____, como su gerente general, que esta última empresa no tenía facultades para nombrar a los demás gerentes que se indicaron en la cláusula 2.2 del "Acuerdo de Operador", verificándose que éstos fueron designados por _____¹⁴, según se aprecia organigrama que presentó la recurrente (folio 5685), que en éste documento se advierte que parte de las personas naturales que ocuparon las gerencias de la recurrente no se encontraban en la planilla de la citada empresa y que si bien la otra parte se encontraba anotada en ellas, éstos siempre dependieron jerárquicamente de la gerencia general que fue nombrada por el directorio de la recurrente, verificándose además que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, hechos que tenía la carga de probar si su pretensión era deducir como gasto el pago de una contraprestación por los citados servicios y que nunca se acreditó que se hubiese pactado que todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, debía ser contratada directamente por ella, pero estaría sujeto a la dirección de

¹⁴ Nombrado como gerente general por el directorio de la recurrente el 7 de marzo de 2005, en atención a las facultades establecidas en la Ley General de Sociedades y su estatuto, verificándose además que a partir del 12 de noviembre de 2007 dicho directorio nombro como gerente general a _____. Aun cuando _____ figuró como trabajador de Minera _____ este hecho no acredita que dicha empresa fue la que prestó los servicios de gerencia, por cuanto, conforme con lo antes expuesto, aquel fue elegido por el directorio de la recurrente para que directamente ejerciera el cargo de presidente – gerente general, sin la intervención de la aludida empresa.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

la citada minera en su calidad de gerente general, resulta claro que la operación que sustenta la deducción del gasto ha sido simulada, con la intención de trasladar rentas de la recurrente a la empresa contratada.

Que ahora bien, dado que la Administración alega que la simulación en el caso de autos fue parcial, ya que considera que el servicio contratado fue prestado directamente por diversas personas naturales que, estando en las planillas de Minera , laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007, además de haberse hecho por una suma mucho menor a la "acordada", reconociendo como gasto deducible solo la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie¹⁵, corresponde determinar si lo que esta afirma ha sido acreditado por ella, ya que solo ello justificaría el gasto que le ha sido reconocido a la recurrente.

Que en este punto cabe precisar que, como se ha señalado, si bien en materia tributaria la carga de probar que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que se desea realizar y/o el contenido de un negocio coincide con la real voluntad de las partes que intervienen en su formación, corresponde al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos al presentar una declaración jurada que lo contenga, en caso que la Administración alegase que un contribuyente simuló relativa o parcialmente un acto jurídico, le corresponde a ella acreditar cual es el acto jurídico disimulado.

Que en autos se aprecia que, en efecto, como afirma la Administración, diversas personas naturales, trabajadores de la empresa contratada, han realizado labores efectivas a favor de la recurrente, se verifica además que esas labores fueron remuneradas por quien, según el "Acuerdo de Operador", era su "empleador" y se llevaron a cabo bajo los alcances del citado acuerdo, hechos que la recurrente no cuestiona, aun cuando afirme que esas actividades fueron realizadas como trabajadores de quien realmente era la que prestó los servicios a la recurrente.

Que dado que la recurrente no ha acreditado que efectivamente prestó los servicios de gerencia general por lo que la recurrente la contrató y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por , así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, por lo que el denominado "Acuerdo de Operador" involucra la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que en ese sentido la deducción no puede ser aceptada en su totalidad y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en planilla de la referida empresa y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por la recurrente, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie¹⁶, por lo que se encuentra arreglado a ley que solo se reconociera como gastos deducible aquellas, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley.

¹⁵ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, dado que nunca prestaron servicios a la recurrente.

¹⁶ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que la Administración no señalo cual era el acto disimulado y/o no precisó qué elementos del acuerdo tomado han sido simulados, cabe señalar que en la etapa de fiscalización aquella señaló que el servicio fue realmente prestado por terceras personas (personas naturales) estando en las planillas de laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2007 y solo por un monto que alcanzaba a cubrir sus remuneraciones en dinero y especie pagas a estas¹⁷, por lo que lo que alegado carece de sustento.

Que en cuanto a que no resulta consistente que en algunos ejercicios la Administración haya reparado los servicios prestados en función al "Acuerdo de Operador" suscrito el 1 de junio de 2005 por tratarse de una operación no real y en el 2007 por aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, cabe señalar que la falta de acreditación de la realidad de una operación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 37º y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, como la Norma VIII antes citada, aunque con efectos diferentes, permiten a la Administración desconocer el crédito fiscal y/o gasto, por un lado o, corregir, por el otro, los actos jurídicos simulados celebrados por los contribuyentes, por lo que no existe ninguna inconsistencia en el proceder de la Administración.

- **Reparo por pago previo de la participación de los trabajadores cesados por el monto de S/. 1 422 827,59**

Que la recurrente señala que la posición de la Administración carece de sustento por cuanto desconoce arbitrariamente el alcance correcto del régimen tributario estabilizado por su empresa, presume incorrectamente los montos entregados a los trabajadores cesados y aplica erróneamente la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Que sostiene que la participación de los trabajadores es una renta de quinta categoría que no se encontraba contenida en el inciso l) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que no le era exigible el requisito de ser pagada dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada para ser deducibles, sino que recién a partir del 2001 con la Ley N° 27356, se incorporó el inciso v) en el referido artículo 37º, en el que se disponía que para la deducción de la participación de los trabajadores si era exigible el mencionado requisito, no obstante, este último, no le resulta aplicable, por cuanto su empresa cuenta con un régimen estabilizado al 6 de mayo de 1996, sin necesidad de limitar el alcance de dicha estabilidad a las operaciones y resultados de la planta de lixiviación, como alega la Administración.

Que refiere que si bien la Administración considera que la participación de los trabajadores se encuentra dentro de los alcances del inciso l) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta, ello implica desconocer su carácter obligatorio, presume de forma incorrecta que la naturaleza de dichos conceptos es la de participaciones de utilidades adicionales sin señalar cual es la razón de concluir ello y se pronuncia sobre un aspecto que no se encontraba en discusión desde la fiscalización.

Que agrega que se advierte una contradicción en la posición de la Administración al indicar que el mismo concepto puede estar incluido tanto en el inciso l) como en el inciso v) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta y por tanto ser siempre aplicable el requisito del pago independientemente si su empresa se encuentra estabilizada o no, asimismo, no le resulta aplicable el referido inciso v) y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11362-1-2011.

¹⁷ Con excepción de las retribuciones pagadas a las tres personas que realizaron labores en el "Colegio Prescott", educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, dado que nunca prestaron servicios a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó haber pagado la participación de sus trabajadores hasta el vencimiento de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que no correspondía que se dedujera como gasto y, en tal sentido, procedía mantener el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 892, establece el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría.

Que el artículo 6º del citado decreto dispone que la participación que corresponde a los trabajadores será distribuida dentro de los 30 días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales, para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que el Decreto Legislativo Nº 892 que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, indica en su artículo 2º que la participación se efectuaría mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, asimismo, en su artículo 3º señala que el cálculo se realizaría sobre el saldo de la renta neta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 10º de la misma disposición legal estableció que la participación en las utilidades fijadas en este decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o por convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría;

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 34º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, calificaban como rentas de quinta categoría, las participaciones de los trabajadores, ya sea que provinieran de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en su sustitución.

Que el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, así como el texto vigente en el 2007, señalaba que los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte el inciso v) del artículo 37º de la citada ley, modificado por Ley Nº 27356, según texto aplicable al caso de autos, señalaba 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 esta ley, indicándose que los gastos o costos que constituyeran para su receptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrían deducirse en el ejercicio gravable a que correspondían cuando hubieran sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento, para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que según el artículo 10º de la Resolución de Superintendencia Nº 002-2008/SUNAT, los deudores cuyo último dígito de R.U.C. fuera "5", como es el caso de la recurrente, debían presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y efectuar el pago de la regularización correspondiente, hasta el 3 de abril de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 06762-3-2013 y Nº 21233-3-2012, ha establecido que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, en caso contrario, la deducción se debe efectuarse en el ejercicio en que se realiza el pago.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0522120000066 (folios 8479 a 8481), notificado el 18 de enero de 2012, la Administración indicó a la recurrente que de la documentación e información exhibida y proporcionada se ha observado que en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la declaración jurada presentada mediante Formulario 660 Nº 0750007163, se ha deducido un importe por "Participación de Trabajadores".

Que señaló que dado que según se dejó constancia en el Requerimiento Nº 0522110000645 y su resultado, el beneficio de estabilidad tributaria otorgado por el Contrato de Estabilidad que suscribió con el Estado Peruano, solo alcanza a las actividades y resultados obtenidos de la inversión contenida en el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico, el cual se refiere a la ampliación de la Planta de Lixiviación, se le requería a la recurrente identificar y demostrar si los trabajadores a quienes se les reconoció la "Participación de los Trabajadores" antes indicada, se relacionaban con la inversión en dicha planta o eran parte de la inversión en la Planta de Concentrados, la misma que no era parte de la inversión estabilizada.

Que asimismo, precisó que uno de los requisitos para que la mencionada "Participación de Trabajadores" sea deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, según el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, vigente para dicho ejercicio y por los trabajadores vinculados a la inversión no estabilizada, era que importes hayan sido pagados antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual, por lo que le requirió que presentara y/o proporcionara un listado en medios magnéticos e impreso en papel, debidamente firmado y sellado por representante legal, donde se detallaran los nombres y apellidos de los trabajadores a los cuales se entregó tal remuneración, el importe desembolsado, la fecha de desembolso o acreditación en las cuentas de los trabajadores.

Que con escrito de 27 de febrero de 2012 (folios 3342 a 3355), la recurrente indicó que no se encontraban arreglado a ley lo sostenido por la Administración respecto a que la garantía de estabilidad otorgada por el Contrato de Garantías y Medidas de Protección de la Inversión que suscribió con el Estado Peruano recaía únicamente sobre las actividades relacionadas con el "Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde", debido a que dicha estabilidad se aplicaba al proyecto minero constituido por la unidad de producción, lo que fluía de la lectura de los artículos 82° y 83° de la Ley General de Minería y los artículos 2° y 22° de su reglamento, que dicha unidad de producción está conformado por la concesión minera "Cerro Verde Nº 1, Nº 2 y Nº 3" y la concesión minera de beneficio "Planta de Beneficio Cerro Verde", entre otros, por lo que la participación de utilidades en su totalidad, independientemente del proyecto a que pertenecieran, eran deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

Que señaló que no se encontraba obligada a probar el desembolso de las participaciones de los trabajadores en tanto el régimen estabilizado que le corresponde no exige acreditar el pago o depósito antes de la presentación de la declaración jurada del impuesto, dado que recién a través de la Ley Nº 27356, vigente a partir del 1 de enero de 2001, se incluyó en el inciso v) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, la exigencia de dicho requisitos para deducir las participaciones de los trabajadores, asimismo, señala que a pesar de ello cumple con adjuntar con adjuntar los documentos que acreditan que pago la participación de los trabajadores antes de la presentación de la declaración jurada respectiva.



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

Que en el literal a) del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000066, cerrado el 23 de marzo de 2012, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información o documentación detallando los trabajadores a quienes se les reconoció la "Participación de los Trabajadores", indicándose por cada uno de ellos si se vinculaban con la inversión estabilizada o con la inversión no estabilizada, a pesar de habérselo solicitado.

Que por otro lado, en el literal c) del punto 1 del referido anexo, la Administración indica que es irrelevante la vinculación de los trabajadores que generaron las participaciones en las utilidades, con la inversión estabilizada o no estabilizada, ya que el requisito del pago de dichas participaciones antes de la presentación de la declaración jurada, para que fuera deducible como gasto, estaba vigente, según las normas de Impuesto a la Renta estabilizadas a mayo de 1996 y según las normas vigentes en el ejercicio 2007.

Que precisa que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente a mayo de 1996 y en el ejercicio 2007, contempla el referido requisito para deducir las participaciones de los trabajadores, asimismo, el inciso v) del referido artículo, vigente en el ejercicio 2007, contempla lo mismo y se complementaba con el mencionado inciso l), por lo que la recurrente se encontraba obligada a cumplir con el requisito del pago de las participaciones antes de la presentación de la declaración jurada.

Que concluye que la recurrente solo acreditó el pago de la participación de los trabajadores que a la fecha de cancelación de la citada participación se encontraban en planilla, sin embargo, no ocurrió lo mismo respecto a los trabajadores cesados, por lo que procede a reparar el monto de US\$ 1 422 827,59, según el detalle del Anexo N° 02 (folios 8406 y 8407).

Que atendiendo a las normas y a los criterios jurisprudenciales antes glosados, se tiene que en el ejercicio 2007, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores o ex trabajadores a que se refiere el Decreto Legislativo N° 892, en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente presentó un listado con el detalle de las participaciones pagadas a cada uno de los trabajadores por el ejercicio 2007 deducidas en la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (folios 3010 y 3011), en el que además precisó que los importes pagados a algunos de los trabajadores se realizaron con posterioridad a la fecha de la presentación de declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, lo que se corrobora en autos (folios 2741 a 3009).

Que de la revisión de lo actuados, se verifica que la recurrente no presentó ninguna documentación que acreditara el pago de las participaciones de utilidades observadas, detalladas en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0522120000066 (folios 8406 y 8407), dentro de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que por lo tanto el reparo materia de autos, por el importe de US\$ 1 422 827,59, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la posición de la Administración carece de sustento por cuanto desconoce arbitrariamente el alcance correcto del Régimen Tributario estabilizado por su empresa, no resulta atendible, por cuanto como ya se indicó precedentemente, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgan de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, siendo que en el caso de autos, la inversión materia del contrato de estabilidad está referida al "Proyecto de Lixiviación de



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que lo indicado por el recurrente en el sentido que recién a partir del 2001 con la Ley N° 27356, se incorporó el inciso v) en el referido artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, en el que se disponía que para la deducción de la participación de los trabajadores si era exigible el requisito de tener que ser pagada dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración, no obstante, este no le resultaba aplicable, por cuanto su empresa cuenta con un régimen estabilizado al 6 de mayo de 1996, carece de sustento, debido a que la inversión materia del contrato de estabilidad está referida al "Proyecto de Lixiviación de _____ y mediante el Requerimiento N° 0522120000066 se le requirió que identificara y demostrara si los trabajadores a quienes se les reconoció la participación, se relacionaban con la inversión en la planta de lixiviación o eran parte de la inversión en la Planta de Concentrados, la misma que no era parte de la inversión estabilizada, lo que no hizo, según se dejó constancia en el resultado del referido resultado, por lo que a todas las participaciones le resultaba aplicable el inciso v) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, vigente al ejercicio 2007.

Que lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la participación de los trabajadores es una renta de quinta categoría que no se encontraba contenida en el inciso l) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, vigente según el Régimen Tributario estabilizado por su empresa al 6 de mayo de 1996, por lo que no le era exigible el requisito de ser pagada dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada, no resulta amparable, por cuanto si bien según el criterio contenido en las Resoluciones de este Tribunal N° 00274-2-2001 y N° 08637-1-2012, entre otras, el referido inciso comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten, en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente, como es el caso de la participación en las utilidades, por lo que solo el exceso de participaciones en las utilidades que constituyen un incentivo adicional al establecido por las normas sobre la materia les resulta aplicable dicho inciso y dado que las participaciones materia de autos se otorgaron en virtud al Decreto Legislativo N° 892, esto es, por mandato legal, no les resultaba aplicable el mencionado inciso l) , por lo que no le era exigible el requisito, como se indicó, la recurrente no acreditó qué trabajadores se relacionan con la inversión en la "Planta de Lixiviación de Cerro Verde", esto es, la que se encontraba con el Régimen Tributario estabilizado, por lo que no era posible determinar que le resultaba aplicable dicha norma.

- **Reparo por imputación de la depreciación de los inventarios finales por el monto de US\$ 349 031,66**

Que la recurrente señala que la Administración ha omitido pronunciarse respecto del mecanismo que describió en su escrito de reclamación, pese a que se encuentra ajustado a ley, que contradictoriamente señala que se basa en normas tributarias de carácter contable, cuando basa su determinación en liquidaciones presentadas por su empresa y en porcentajes estimados y precisa que aplica erróneamente normas tributarias.

Que indica que a efectos de determinar la deducción de la depreciación, incluye el total de la depreciación como parte del costo de producción y deduce la diferencia generada por la comparación de la depreciación financiera y la tributaria, pues en aplicación del Contrato de Estabilidad suscrito con el Estado Peruano, no era requisito para la deducción tributaria de la depreciación que esta se encontrase previamente contabilizada y para el caso del ejercicio 2007 su deducción ascendió a US\$ 109 670 879,00.

Que agrega que la atribución al costo del íntegro de la depreciación y la diferencia entre la depreciación financiera y tributaria genera diferencias entre el costo de los inventarios financieros y tributarios, por lo que se justifica efectuar ajustes tributarios finales correspondientes a productos terminados y productos en proceso, lo que realizó su empresa conforme consta en las adiciones de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que sostiene que su empresa determinó la depreciación asignada al stock de inventarios, en primer lugar, comparando el costo tributario y financiero del saldo de inventarios, esto es, productos terminados y productos en proceso, al 31 de diciembre de cada año, lo que dio como resultado que se determinasen diferencias en los costos debido a las diferencias en las tasas de depreciación financiera y tributaria y, luego, realizó la comparación del resultado obtenido en los ejercicios 2006 y 2007 y adicionó la diferencia obtenida para determinación de la renta neta del ejercicio, de esta manera, determinó los montos a adicionar en la declaración jurada, reflejándose con ello claramente el efecto de la depreciación tributaria sobre productos terminados y productos en proceso, por lo que el mencionado mecanismo era el correcto para reconocer los efectos de depreciación en el costo de las existencias, sobre todo considerándose el impacto que representaba la aplicación del régimen tributario estabilizado y las diferencias por los tratamientos tributarios y contables distintos.

Que refiere que la Administración omite pronunciarse sobre la validez del cálculo antes mencionado, vulnerándose su derecho de defensa al no pronunciarse por la integridad de sus argumentos, de conformidad con el artículo 129° del Código Tributario.

Que afirma que la Administración realizó en forma inválida una determinación de oficio, debido a que estableció un ratio cuyo cálculo no se encuentra contemplado en norma legal alguna, vulnerado lo establecido por el Código Tributario al no haberse ceñido a la reglas para la determinación de base cierta o base presunta, que es contradictorio que se base en el reporte presentado el 13 de marzo de 2012 y luego omita emitir argumentos destinados a desvirtuar o confirmar la liquidación planteada y que reconoce irregularidades pero de manera arbitraria mantiene su cálculo.

Que arguye que la Administración solo ha comparado el monto de la depreciación con la adición efectuada, relacionada con los productos terminados, sin embargo, omite reconocer la adición por la depreciación correspondiente a productos en proceso, lo que representa una distorsión adicional a la determinación realizadas ya que en lugar de incrementar los "inventarios tributarios" por el monto de US\$ 349 031,66 el resultado final sería la deducción de US\$ 2 386 562,60.

Que finalmente, señala que la Administración interpreta en forma sesgada el alcance del artículo 20° del Código Tributario, para concluir que se trata de una depreciación que debió costearse y que la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 134-2004-EF es una norma posterior al régimen estabilizado, por lo que no le resulta aplicable.

Que la Administración señala que toda vez que la recurrente no proporcionó información y documentación que mostrase el detalle de ingresos y salidas de productos que componían sus inventarios ni información y/o documentación que mostrase la composición del costo de producción por cada elemento de aquél y en su escrito de 13 de marzo de 2012 confirmó que el 100% de la depreciación es aplicada al costo de producción, vinculó el Inventario Final de los Productos Terminados con el total del costo de producción incurrido en el ejercicio 2007 por tales productos, por lo que obtuvo un porcentaje de distribución de 3,45%, el cual aplicó a la mayor depreciación tributaria deducida por la recurrente de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, luego de restar el reparo por "Diferencia en la Aplicación de Tasa de Depreciación de Edificaciones", lo que dio como resultado la depreciación tributaria que debió contenerse en los Inventarios Finales de Productos Terminados y por tanto no deducirse, a la que luego de restarle la depreciación tributaria agregada por la recurrente al calcular la base imponible del Impuesto a la Renta, se obtuvo el monto del reparo que debía agregarse a la base imponible, ascendente a US\$ 349 031,66.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá al



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor del último inventario determinado conforme a ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 06784-1-2002 y Nº 01086-1-2003, ha establecido que si bien nuestra normatividad impositiva no señala lo que debe entenderse por costo de producción, es claro que se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de ella se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

Que en el punto 3 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 0522120000066 (folios 8476 a 8478 y 8483), notificado el 18 de enero de 2012, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la documentación presentada observó que para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, dedujo como gasto importes provenientes de la depreciación de los activos fijos, según el detalle del Anexo Nº 2 (folios 8447 a 8472), los que fueron obtenidos de su Registro de Activo Fijos para efectos tributarios.

Que señaló que dado que el beneficio de estabilidad tributaria otorgado por el Contrato de Estabilidad que suscribió con el Estado Peruano, solo alcanzó a las actividades y resultados obtenidos de la inversión contenida en el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico, el cual se refería a la ampliación de la Planta de Lixiviación, se le requería identificar y demostrar si los activos fijos que se detallaban en el Anexo Nº 2, eran parte de la inversión en la Planta de Lixiviación o eran parte de la inversión en la Planta de Concentrados, la misma que no era parte de la inversión estabilizada.

Que asimismo, indicó que en el Anexo Nº 3 del Requerimiento Nº 0522120000066, se observaba que según los papeles de trabajo y las deducciones de la base imponible del Impuesto a la Renta, la recurrente dedujo un gasto por depreciación superior al contenido en su Registro de Activos Fijos para efectos tributarios, lo cual debía ser sustentado documentariamente (folio 8446).

Que agregó que se requirió a la recurrente que exhibiera los originales y proporcionara fotocopias debidamente selladas y firmada por su representante legal, de los documentos que sustentasen los motivos por los cuales no incluyó en los Inventarios Finales de Productos Terminados y en Proceso del ejercicio 2007, parte de los importes originados por la depreciación de activos fijos destinados a centros de costos de producción de tales productos y que debieron quedar como parte de los inventarios finales y no deducirse directamente de la base imponible del Impuesto a la Renta, según el detalle de los mencionados Anexos Nº 2 y Nº 3.

Que finalmente precisó que, con el fin de calcular la parte de la depreciación de activos fijos que debió corresponder a los saldos de los Inventarios Finales (Productos Terminados y Productos en Proceso), le requirió a la recurrente que presentara y proporcionara un listado y análisis en medios magnéticos e impreso en papel, donde se mostrasen los importes de depreciación, su origen y centros de costos con los que se relacionasen, por la depreciación incluida en tales saldos, así como los procedimientos utilizados para la asignación de la depreciación a dichos saldos.

Que mediante escrito de 27 de febrero de 2012 (folios 3345 a 3347), la recurrente indicó que no se encontraban arreglado a ley lo sostenido por la Administración respecto a que la garantía de estabilidad otorgada por el Contrato de Garantías y Medidas de Protección de la Inversión que suscribió con el Estado Peruano recaía únicamente sobre las actividades relacionadas con el Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde, debido a que dicha estabilidad se aplicaba al proyecto minero constituido por la unidad de producción, lo que fluía de la lectura de los artículos 82º y 83º de la Ley General de Minería y los artículos 2º y 22º de su reglamento, que dicha unidad de producción estaba conformada por la concesión minera



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

"Cerro Verde N° 1, N° 2 y N° 3" y la concesión minera de beneficio "Planta de Beneficio Cerro Verde", entre otros, por lo que no resultaba aplicable la diferenciación sostenida por la Administración en el sentido que debía identificar y demostrar si los activos fijos que se detallaban en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento, era parte de la inversión en la Planta de Lixiviación o son parte de la inversión en la Planta de Concentrados.

Que señala que de acuerdo con el catálogo de activos fijos presentado no existe un gasto por depreciación superior al contenido en el Registro de Activos Fijos, que los inventarios de productos terminados y en proceso, tanto financieros como tributarios, incluyen la depreciación de activos fijos, ya que esta forma parte del costo de producción y que durante el procedimiento de fiscalización presentó documentación suficiente para acreditar su deducibilidad, por lo que las observaciones deber ser levantadas, asimismo, precisó que la totalidad de la depreciación era cargada al costo de producción.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 0522120000066 (folios 8415 a 8420), cerrado el 23 de marzo de 2012, la Administración dejó constancia de lo señalado y presentado por la recurrente e indicó que no cumplió con identificar y demostrar si los activos fijos que se detallaban en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento eran parte de la inversión en la Planta de Lixiviación o de la inversión en la Planta de Concentrados, la misma que no era parte de la inversión estabilizada.

Que señala que la recurrente sustentó la diferencia del gasto por depreciación superior al contenido en el Registro de Activos Fijos y que proporcionó un reporte de análisis donde se observaban tres cuadros de "Movimiento de Productos Terminados" por "Cátodos de Cobre", "Concentrados de Cobre y "Molly", en los cuales se apreciaba el cálculo de Inventarios Finales en forma mensual por los tres productos terminados, en unidades de producción y valores en dólares americanos, los cuales se mostraban en cantidades e importes globales haciendo uso de la fórmula de inventario inicial más producción menos ventas.

Que refiere que en atención a la documentación presentada, relacionó el Inventario Final de los Productos Terminados antes indicados con el total del costo de producción incurrido en el ejercicio 2007 por tales productos, con lo que obtuvo un porcentaje de distribución de 3,45%, el cual aplicó a la mayor depreciación tributaria deducida por la recurrente de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, ascendente a US\$ 109 670 878,50, luego de restarle el reparo por "Diferencia en la Aplicación de Tasa de Depreciación de Edificaciones" (punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000141) por el monto de US\$ 4 217 069,73, lo que dio como resultado la depreciación tributaria que debió contenerse en los Inventarios Finales de Productos Terminados ascendente a US\$ 3 638 156,40, a la que luego de deducirse la depreciación tributaria agregada por la recurrente por a la US\$ 3 289 124,74, se obtiene del reparo que debe incrementar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, ascendente a US\$ 349 031,66.

Que precisa que el monto de US\$ 349 031,66 representa el importe que conteniéndose en la mayor depreciación tributaria ascendente a US\$ 109 670 879,00 deducida de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, no se imputo a los Inventarios Finales de Productos Terminados, debiéndose conservar en estos hasta la venta de tales productos y no deducirse directamente, como lo hizo, por lo que corresponde agregarse a la base imponible del referido impuesto y ejercicio, citado importe, que representa la mayor depreciación tributaria que debió contenerse en los Inventarios Finales de Productos Terminados.

Que agregó que el mencionado reparó se efectuó debido a que la recurrente no cumplió con presentar y proporcionar un listado y análisis en medios magnéticos e impreso en papel, donde se mostrasen los importes de depreciación, su origen y centros de costos con los que se relacionan, por la depreciación incluida en los saldos de los productos terminados y en proceso, ni los procedimientos utilizados para la



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

asignación de tal depreciación a estos saldos, precisando que solo exhibió y proporciono una relación de saldos finales de sus inventarios, no proporcionó información o documentación que mostrase el detalle de sus ingresos y salidas de productos que contenían sus inventarios ni que mostrase la composición de costo de producción por cada uno de sus elementos y que en su escrito de 13 de marzo de 2012 indicó que el 100% de la depreciación fue incluida en el costo de ventas.

Que asimismo precisa que con el objeto de calcular la depreciación de los activos fijos que debió corresponder a los saldos de los inventarios finales (Productos Terminados y Productos en Proceso), requirió a la recurrente presentar un listado y análisis en medios magnéticos e impreso en papel, firmados por su representante legal, donde se mostrasen los importes de depreciación, su origen y centros de costos con los que se relacionan, por la depreciación incluida en los saldos de los productos terminados y en proceso, así como los procedimientos utilizados para la asignación de tal depreciación a estos saldos (ratios, porcentajes, índices, razones, centros de costos, centros de producción, bases de distribución, etc.), pero la recurrente no los presentó, alegando que la documentación que presentó le permitía sustentar la depreciación, no obstante, lo que se le requirió fue proporcionar información que permitirá verificar la depreciación contenida en los inventarios finales, lo cual nunca presentó.

Que en el presente caso, en el Resultado del Requerimiento Nº 0522120000066 (folios 8425 y 8426) y la apelada (folio 10255), se aprecia que la Administración observó el monto de US\$ 349 031,66, al considerar que esa era la suma de la depreciación tributaria incluida en los Inventarios Finales de Productos Terminados y que no debió ser deducida a efectos de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta.

Que se verifica además que mediante escrito de 13 de marzo de 2012 (folios 2626 a 2628), la recurrente indicó que incluye en el proceso de costeo de los inventarios (Productos en Proceso y Productos Terminados) el 100% de la depreciación del ejercicio.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 05822120000066, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó información y/o documentación que mostrase la composición del referido costo de producción por elementos del costo, ni que presentara un sistema de costos, pese a que se lo solicitó expresamente, sin embargo, presentó un cuadro denominado "Movimiento de Productos Terminados", respecto de tres productos, en el cual detallaba a cuanto ascendía el Inventario Final de estos, haciendo uso de la fórmula inventario inicial más producción menos ventas.

Que en atención al cuadro antes mencionado y considerando que según la propia recurrente toda la depreciación había sido aplicada al costo de producción, que no se presentó el cuadro que mostrase la composición del costo de producción por cada elemento de aquel, ni que presentó un sistema de costos, ni información solicitada que permitiera verificar el exacto monto de la depreciación contenida en los inventarios finales, la Administración procedió a calcular el monto de la depreciación que no debió ser deducida al relacionar el Inventario Final de los Productos Terminados de tres productos¹⁸, con el total del costo de producción, estableciendo que dado que al menos el 3,45% de tres de los bienes producidos aún permanecían en el Inventario Final de Productos Terminados, esa proporción de la depreciación no debía ser deducida, sino hasta el año en que se vendiera.

Que en autos se verifica que el citado 3,45% se obtuvo de relacionar el Inventario Final de Producto Terminados de tres productos con el costo total de la producción, según se aprecia en el siguiente cuadro:

¹⁸ Habida cuenta que el costo de ventas de los tres productos obtenido de la fórmula Inventario Inicial, más producción, menos Inventario Final, aceptada por este Tribunal como forma válida de determinar el costo de ventas (US\$ 411 468 017,93 – folio 2626) asciende al 99% del costo de ventas consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta (US\$ 414 797 377,00).



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Concepto	Inventario Final US\$	Producción US\$
Cátodos de Cobre al 31/12/2007	1 846 081,38	153 101 521,82
Concentrados de Cobre al 31/12/2007	12 428 136,06	260 827 479,60
Molibdeno de Cobre al 31/12/2007	75 991,30	1 884 320,26
TOTALES	14 350 208,74	415 813 321,68
Porcentaje de Distribución		3,45%

Que en virtud a lo expuesto se aprecia que dado que la recurrente no presento un cuadro que detallara la composición exacta del costo de producción por cada elemento de aquel, ni que presentó un sistema de costos, pese a que ello le fue expresamente solicitado, dificultando el determinar la composición exacta de su costo de producción, ni información solicitada que permitiera verificar el exacto monto de la depreciación contenida en los inventarios finales y en función a ello establecer en que medida aquel estuvo conformado por la depreciación deducida en el ejercicio 2007, lo que por sí solo podría justificar el desconocimiento de la totalidad del costo de producción, incluyendo la totalidad de la depreciación asignada a él, ya que era la recurrente a quien le correspondía demostrar en detalle su composición, tomando en cuenta que la propia recurrente fue quien señalo que el total de la depreciación del ejercicio fue asignada al costo de producción, que el costo de producción de los tres productos tomados por la Administración alcanzan el 99% del costo de producción deducido en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, la Administración, a efectos de cuantificar la depreciación que debía atribuirse al Inventario Final de Productos Terminados, suma que no debía ser deducida en la determinación del Impuesto a la Renta, estableció cual era el porcentaje de la depreciación que correspondía al costo de producción de tres productos terminados que aún no habían sido vendidos, luego de relacionar el inventario final de estos productos con el costo de producción.

Que en ese sentido, habida cuenta que la Administración, en función a la poca información y documentación relacionada a la composición del costo de producción de la recurrente pudo desconocer la totalidad deducida por él y teniendo en cuenta que la recurrente alego que toda la depreciación se asignó al citado costo, afectando la determinación del Impuesto a la Renta, así como el costo de producción de esos tres productos representaba el 99% del costo de producción declarado, resulta razonable que la Administración solo aceptara como deducible la depreciación declarada, menos el porcentaje de ella que tenía que estar contenida en los Inventarios Finales de Productos Terminados, específicamente de tres de ellos, ya que no se encuentra arreglado a ley pretender deducir, vía el costo de producción, la depreciación relacionada a bienes producidos no vendidos, por lo que el reparo efectuado, luego de restarle el reparo por "Diferencia en la Aplicación de Tasa de Depreciación de Edificaciones" (punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000141) por el monto de US\$ 4 217 069,73, que se analizará en los siguientes considerandos, está arreglado a ley.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que deduce la diferencia generada por la comparación de la depreciación financiera (contabilizada) y la tributaria, pues por aplicación del Contrato de Garantías suscrito con el Estado, no es requisito para la depreciación tributaria que esta se encuentre contabilidad, cabe señalar que pese a que le fuera solicitado, no presento información alguna que discriminara los activos que se utilizaron y lo que no se utilizaron en el Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde, ya que según lo expuesto por este Tribunal, era solo a este al que la alcanzaba la estabilidad que la recurrente alega, por lo que la premisa de la que parte para, según ella, calcular la depreciación deducida, es incorrecta.

Que sobre lo sostenido por la recurrente en el sentido que la Administración no se pronunció sobre el mecanismo que describió en su escrito de reclamación, pese a que se encuentra ajustado a ley, cabe señalar que no es obligación de este Tribunal, ni de alguna autoridad, pronunciarse sobre todos los argumentos o alegatos planteados por los contribuyentes, ya que su obligación se limita a resolver la controversia y fundamentar su posición, lo que en ningún caso la obliga a responder cada una de las



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

alegaciones que las partes pudieran hacer, criterio que también ha sido ya establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02326-1-2006 y Nº 03187-1-2007, entre otras, por lo que lo alegado en contrario carece de fundamentos.

Que en efecto, cabe precisar que este Tribunal o cualquier entidad de la Administración solo se encuentra obligada a pronunciarse sobre los aspectos en controversia planteados por los contribuyentes, así como a fundamentar sus pronunciamientos.

Que en ese sentido, dado que una resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, las pretensiones de éstos en un procedimiento contencioso tributario, entendidas como la manifestación de voluntad a través de la cual formula un pedido concreto a la Administración, pueden estar dirigidas a que se anule, revoque o modifique total o parcialmente dicho acto de determinación, debiendo precisarse que los argumentos y/o fundamentos que se presentan para sustentar la viabilidad de una pretensión, son diferentes a la pretensión en sí misma.

Que de esta manera, al haberse emitido pronunciamiento en torno a la pretensión del contribuyente, habiéndose sustentado adecuadamente dicho pronunciamiento, no existe norma que obligue a este Tribunal a pronunciarse sobre la pertinencia de cada uno de los argumentos y/o fundamentos de la pretensión del contribuyente, lo que incluye la fórmula presentada, sino solo a fundamentar el fallo que se emita, fundamentos que puede o no coincidir con los expuestos por cualquiera de las partes.

Que en ese sentido el artículo 129º del Código Tributario señala que 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, como ha sucedido en el caso de autos, en que se ha emitido pronunciamiento sobre todas las pretensiones planteadas por el contribuyente.

Que el citado criterio ha sido compartido por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, entre ellas las emitidas en los Expedientes Nº 00728-2008-PHC/TC, Nº 02375-2012-AA/TC y Nº 07025-2013-PA/TC y por el Poder Judicial en la sentencias de Casación Laboral Nº 1874-2012, Nº 14584-2013 y Nº 14943-2013, en las que se precisa que el derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales no garantiza que todas las alegaciones de las partes, de manera pormenorizada, tengan que ser objeto de un pronunciamiento expreso y detallado, sino que exige a los jueces emplear un razonamiento que guarde relación con el problema que debe resolver.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe precisar, en cuanto a la fórmula que la recurrente presento en su reclamación y que según ella acreditaba el efecto de la depreciación asignada al stock de inventarios, que dado que parte de una estabilidad tributaria que no le corresponde y que la fórmula que presenta solo reseña cifras globales, generales, que no han sido detalladas, desagregadas, ni debidamente acreditadas, pese a que ello fuera solicitado expresamente, ni especifica cómo se determinó el total de los Inventarios Finales de Productos en Proceso, ni aclara como es que siendo su costo de ventas declarado US\$ 414 797 377,00 y el correspondiente a los tres productos terminados antes citados US\$ 411 468 017,93, según ella misma lo afirmó en su escrito de 13 de marzo de 2012, en respuesta al Requerimiento Nº 0522120000066 (folios 2626 a 2628), el Inventario Final de Productos en Proceso asciende a US\$ 64 857 036,00, ya que ello implicaría que el costo de producción de los productos en proceso ascendería a US\$ 3 329 359,07, por lo que lo alegado en el sentido que se omite reconocer la adición por la depreciación correspondiente a productos en proceso, carece de sustento.

2

4

9



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

- **Reparo por diferencia en la aplicación de tasa de depreciación de edificaciones por el monto de S/. 4 071 580,83**

Que señala que la posición de la Administración es incorrecta, debido a que la estabilidad tributaria otorgada a su empresa mediante el Contrato de Garantías incluía toda la inversión que se encontraba destinada a la Unidad de Producción de y no únicamente a las actividades efectuadas relacionadas con el "Proyecto de Lixiviación de por lo que la tasa de depreciación observada, esto es 20%, se encontraba justificada en el artículo 9° del mencionado contrato.

Que la Administración sostiene que la recurrente debió efectuar la distinción de los activos fijos que están vinculados a la Planta de Concentrados, que no se encontraba alcanzada con los beneficios de estabilidad, y aplicar la tasa de depreciación del 3%, de conformidad con los artículos 37° y 39° de la Ley de Impuesto a la Renta, precisando debido a que no acreditó ni demostró fehacientemente que le correspondía aplicar la tasa de depreciación del 20%, aplicó a todos la tasa del 3%.

Que el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prescribe que son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de acuerdo con el artículo 38° de la mencionada ley, 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, y que tales 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 según con el artículo 39° de la referida ley, los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 3% anual; asimismo, el artículo 40° de la mencionada ley, dispone que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522120000141 (folios 8398 a 8404), notificado el 10 de febrero de 2012, la Administración informó a la recurrente que según se dejó constancia en el Requerimiento N° 0522110000645 y su resultado, el beneficio de estabilidad tributaria otorgado por el Contrato de Estabilidad que suscribió con el Estado Peruano, solo alcanza a las actividades y resultados obtenidos de la inversión contenida en el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico, el cual se refería a la ampliación de la Planta de Lixiviación, por lo cual la inversión en la Planta de Concentrados no era parte de la inversión estabilizada.

Que agregó que de la documentación e información exhibida y/o proporcionada observó que para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la declaración jurada presentada mediante Formulario 660 N° 0750007163 el 15 de junio de 2011, la recurrente dedujo importes por depreciación de activos fijos relacionados con la inversión en la Planta de Concentrados no alcanzada por los beneficios de estabilidad, esto es, con una tasa de 20%, la misma que era diferente a las establecidas por la Ley de Impuesto a la Renta y su reglamento, vigentes en el ejercicio 2007.

Que en tal sentido, le requirió que sustentara, adjuntando información suficiente y competente, los motivos por los cuales dedujo de la base imponible del ejercicio 2007, un costo y/o gasto por



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

depreciación, calculada con una tasa superior a la autorizada por la Ley de Impuesto a la Renta, para los activos fijos relacionados con la Planta de Concentrados, cuya inversión no estaba alcanzada por los beneficios de estabilidad, según se detallaba en su Anexo N° 2 (folio 8400).

Que con escrito de 1 de marzo de 2012 (folios 2581 a 2583), la recurrente considera que no resultaba aplicable la diferenciación sostenida por la Administración por cuanto la inversión en la Planta de Concentrados, sí estaba alcanzada con los beneficios de la estabilidad, que la tasa global de 20% aprobada por el artículo 2° de la Resolución Directoral N° 158-96-EM/DGM era aplicable a todas las maquinarias, equipos industriales y demás activos de la concesión minera N° 1, N° 2 y N° 3° y que era necesario precisar que la codificación de los ítems del catálogo de activo fijo del ejercicio 2007 que empezaban con la letra "C" estaban relacionados con los activos fijos de la Planta de Concentrados.

Que el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000141 (folios 8394 y 8395) cerrado el 23 de marzo de 2012, señaló que tal como se dejó constancia en el Requerimiento N° 0522110000645 y su resultado, el beneficio de estabilidad tributaria otorgado por el Contrato de Estabilidad que suscribió con el Estado Peruano, solo alcanza a las actividades y resultados obtenidos de la inversión contenida en el Estudio de Factibilidad Técnico – Económico, el cual se refería la ampliación de la Planta de Lixiviación, mas no a las actividades y resultados provenientes de otras inversiones, como la Planta de Concentrados, por lo cual no era correcto lo señalado por la recurrente en el sentido que los beneficios de estabilidad alcanzan a los activos fijos que componían la Planta de Concentrados.

Que indicó que dado que la recurrente confirmó que las edificaciones que se detallaban en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 0522120000141, están relacionados con los activos fijos de la Planta Concentradora y que como ya se indicó, tal inversión no estaba alcanzada por los beneficios del estabilidad, correspondía agregarse a la base imponible del 2007 el importe de US\$ 4 071 580,83, luego de aplicarse a US\$ 4 217 069,73, el factor de costo de 3,45% obtenido en el reparo "Por Imputación de la Depreciación de los Inventarios Finales" (punto 1 del Resultado del Requerimiento N 0522120000066), por la diferencia en la tasa de depreciación del 20% aplicada a las edificaciones, con la tasa de depreciación de 3% establecida en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, vigente en el ejercicio 2007, según el siguiente detalle:

Concepto	Importe US\$
Observación por Diferencia de Depreciación	4 217 069,73
Porcentaje para la Distribución al Inventario Final	3,45%
Observación por Diferencia de Depreciación al Costo de Inventarios Finales	145 488,91
Reparo por Diferencia de Depreciación a la Base Imponible	4 071 580,83

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0522120000141 (folio 8400), se aprecia que la recurrente aplicó a los activos fijos de tipo edificaciones y construcciones vinculados a la planta concentrándose una tasa de depreciación de 20% y mediante el escrito de 1 de marzo de 2012 (folios 2581 a 2583), la recurrente aceptó que los activos fijos que empezaban con la letra "C" están relacionados con la Planta de Concentrado, los que se aprecia son los detallados en el referido Anexo N° 2.

Que conforme ya se indicó los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgaban de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, siendo que en el caso de autos, la inversión materia del contrato de estabilidad estaba referido al "Proyecto de Lixiviación de y no al inversión vinculada con la Planta de Concentrados, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que en tal sentido, se concluye que no procedía que el activo fijo observado fuera depreciado con la tasa de 20%, sino con la tasa de 3% establecida en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la observación por diferencia de depreciación ascendente a S/. 4 217 069,73 se encuentra arreglado a ley, asimismo, al haberse validado la aplicación del porcentaje para la distribución de la depreciación del Inventario Final de Productos Terminados de 3,45%, que refleja el monto que debe permanecer en el citado inventario para ser adicionado en el 2008, también se encuentra arreglada a ley la aplicación de dicho factor al total de la diferencia por depreciación reparada (S/. 4 071 580,83).

- **Reparo a los gastos recreativos**

Que la recurrente señala que en la etapa de fiscalización aceptó el reparo a los gastos recreativos efectuado, pero ello no significa reconocer el porcentaje para la distribución de la depreciación del Inventario Final de 3,45%.

Que la Administración sostiene que la determinación para porcentaje para la distribución del Inventario Final de 3,45%, se efectuó con motivo del reparo "Por imputación de la depreciación de los Inventarios Finales" (punto 1 del Resultado del Requerimiento N 0522120000066), lo que se encuentra de arreglo a ley.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000906 (folio 8692), cerrado el 21 de diciembre de 2011, se indicó que la recurrente no exhibió y/o proporcionó documentación que acreditara la efectiva entrega de los bienes y/o servicios adquiridos a los beneficiarios finales, según el detalle de su Anexo N° 5 (folio 6892), por lo que procedía adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el importe de US\$ 21 316,06.

Que asimismo, en el inciso a) del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000176 (folios 8374 y 8375), la Administración indica que respecto al destino de costo o gasto, dado el reparo a los gastos recreativos a que se refiere el punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0522110000906 y su resultado, se tiene que la recurrente indicó que costó íntegramente los gastos operativos, es decir, los asigno al costo del ejercicio 2007, entendiéndose dentro de estos los gastos recreativos, por lo que señaló que al reparo de US\$ 21 316,06 se le aplicara el porcentaje para la distribución del Inventario Final 3,45% obtenido en el reparo "Por Imputación de la Depreciación de los Inventarios Finales" (punto 1 del Resultado del Requerimiento N 0522120000066), lo que da como resultado el importe de US\$ 735,40 y la diferencia entre ambos montos, ascendente a US\$ 20 580,66, serán agregados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, debido a que este importe afecto a los resultados vía costos de venta.

Que mediante el escrito de reclamación la recurrente acepta el reparo determinado, según lo señalado por la Administración (folio 10257), no obstante, impugna el porcentaje para la distribución del Inventario Final de 3,45%.

Que al haberse validado la aplicación del porcentaje para la distribución de la depreciación del Inventario Final de Productos Terminados de 3,45%, que refleja el monto que debe permanecer en el citado inventario para ser adicionado en el 2008, también se encuentra arreglada a ley la aplicación de dicho factor al total de los gastos recreativos observados

- **Reparo por gastos de ejercicios anteriores por el monto de S/. 350 000,00**

Que la recurrente señala que el procedimiento que aplicó para deducir el gasto resulta acorde al Régimen Tributario Estabilizado y se condice con los pronunciamientos de este Tribunal, vigentes en el periodo en que se reconoció dicho gasto, que no son de aplicación los requisitos establecidos en el Decreto



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Legislativo N° 945 y que la Administración incorpora un aspecto que no estuvo en discusión, lo que afecta su derecho de defensa y la habilita a presentar medios de defensa adicionales.

Que sostiene que en el ejercicio 2006 adicionó la provisión por el servicio prestado por Empresa , debido a que no contaba con el comprobante de pago que le permitiera deducir dicho gasto y la obligación no estaba delimitada, por lo que teniendo en cuenta pronunciamientos de la Administración y de este Tribunal procedió a efectuar el autoreparo y, en tal sentido, en el ejercicio 2007 efectuó el extorno de la provisión luego de recibir el comprobante de pago y determinarse en forma definitiva la obligación, por lo que efectuó la deducción y reconoció el gasto en el ejercicio 2007.

Que refiere que la modificación al artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta mediante Decreto Legislativo N° 945, fue introducida con posterioridad al periodo estabilizado mediante el Contrato de Garantías, por lo que no se le puede exigir el cumplimiento de los requisitos incorporados para la deducción del gasto.

Que indica que la Administración incorpora el análisis relativo a la naturaleza del gasto, sin embargo, su razonamiento es limitado, ya que solo señaló que se trata de un servicio de transporte prestado en el año 2006 y, asimismo, agrega que en el supuesto que se confirme el reparo solicita se disponga que el gasto observado sea reconocido en el ejercicio 2006.

Que la Administración sostiene que en atención al artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta, al principio del devengado y al motivo por el cual se emitió el comprobante de pago observado, se tiene que el mismo se facturó y se encuentra vinculado al servicio de transporte prestado en el ejercicio 2006, habiéndose producido los hechos sustanciales generados del ingreso o gasto, por lo que en aplicación de dicho principio debió reconocerse dicho gasto en el referido periodo.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0522120000066 (folios 8474, 8482 y 8483), notificada 18 de enero de 2012, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión e información exhibida y/o proporcionada se observó que de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la declaración jurada y de los Papeles de Trabajo de Agregados y Deducciones, se ha deducido como gasto el importe de US\$ 1 065 214,00 por "Reversion of Accrued Not Deductible of Copper Concentr", por lo que le requirió que sustentara documentariamente, los motivos por los cuales dedujo dicho monto.

Que con escrito de 27 de febrero de 2012 (folios 3341 a 3355), la recurrente indicó que en el ejercicio 2006 adicionó provisiones correspondientes a comisiones de concentrados, servicios de energía, flete y transporte de personal en la medida que no eran deducibles de acuerdo con el artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta por un total de US\$ 1 065 214,00, luego, en el ejercicio 2007, cumplió con efectuar el extorno de las provisiones y para efectos del Impuesto a la Renta deducirlo en la medida que no se trataba de un concepto que generara deuda tributaria alguna y, en consecuencia, dicho mecanismo constituye la forma de proceder ante tales situaciones y la deducción se encuentra conforme a ley.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0522120000066 (folios 8409 a 8411), cerrado el 23 de marzo de 2012, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que del análisis proporcionado verificó que los servicios de transporte de personal prestados por Cromotex S.A., se contabilizaron como gasto por el importe de US\$ 350 000,00 al 31 de diciembre de 2006, según vouchers contables proporcionados, asimismo, señaló que la recurrente acreditó en el ejercicio 2007 que el mencionado importe fue extornado contablemente con abono a cuenta de gastos, por lo cual este abono se neutralizaría con la deducción efectuada en los Papeles de Trabajo de Agregados y Deducciones de la base imponible del ejercicio 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que añade que, no obstante, en el ejercicio 2007 se anotó en el Registro de Compras de marzo de 2007 la Factura 002 N° 10989 emitida por Transportes Cromotex S.A.C. por el importe de US\$ 350 000,00, que corresponde al importe que la recurrente contabilizó como gasto en el ejercicio 2006 y extornó contablemente en el ejercicio 2007, por lo que la deducción que por este concepto se realizó en los papeles de trabajo para el ejercicio 2007, constituye un gasto de ejercicios anteriores, por el cual debe cumplirse los requisitos a que se refiere el artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que refiere que la recurrente no acreditó cumplir con la provisión contable exigida por la Ley de Impuesto a la Renta vigente a mayo de 1996 y en el ejercicio 2007, por lo que la mencionada deducción no puede ser deducida de la base Imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, asimismo, respecto al requisito adicional exigido por la mencionada ley vigente al ejercicio 2007, la recurrente no podría sustentar que no conocía el gasto durante el ejercicio 2006, ya que prueba de su conocimiento es que lo contabilizó como gasto exactamente por el mismo importe.

Que añade que la recurrente no cumplió con lo requerido en el Requerimiento N° 0522110000645, en el sentido que exhibiera la contabilidad separada por la inversión estabilizada de la que no lo estaba, tal como consta en el resultado de dicho requerimiento y no cuenta con la documentación e información que le permita establecer si es gasto de US\$ 350 000,00 se relacionaba con la inversión estabilizada.

Que concluye que de acuerdo con lo expuesto, procederá a agregar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el importe de US\$ 350 000,00 al ser un gasto de ejercicios anteriores y no haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, con la modificatoria del Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, asimismo, dicho artículo señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas o imputadas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

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

Que según ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00725-5-2012, sobre la base de la doctrina en ella mencionada, el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Asimismo, agrega que el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Que del punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0522120000066 (folios 8409 a 8411), se tiene que la Administración reparó la Factura 002 N° 10989 (folio 2594), que fue emitida por
por el importe de US\$ 350 000,00, al considerar que correspondía a gastos del ejercicio anterior, esto es 2006



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que asimismo, si bien la recurrente sostiene que en el ejercicio 2006 adicionó la provisión del referido gasto (folio 2585), debido a que no contaba con el comprobante de pago que le permitiera deducir dicho gasto y la obligación no estaba delimitada, procedió a efectuarse un autoreparo y en el ejercicio 2007 realizó el extorno de dicha provisión luego de recibir el comprobante de pago y determinarse en forma definitiva la obligación (folio 3340 y 3341), para luego efectuar la deducción y reconocer el gasto recién en marzo de 2007 (folio 2593), su proceder demuestra claramente que tenía conocimiento del referido gasto en el ejercicio 2006, por lo que correspondía su deducción en dicho ejercicio y no resultaba aplicable la excepción establecida en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia, dado que durante el procedimiento de fiscalización no se aprecia que la recurrente hubiera presentado documentación que sustentara que el gasto consignado en la citada factura, por el importe de US\$ 350 000,00, se devengara en el ejercicio 2007, así como tampoco encontrarse dentro de los alcances de la excepción prevista en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía su deducción en el ejercicio 2007, por lo que procede mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la modificación al artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta mediante Decreto Legislativo N° 945, fue introducida con posterioridad al periodo estabilizado mediante el Contrato de Garantías, por lo que no se le puede exigir el cumplimiento de los requisitos incorporados para la deducción de los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, no resulta atendible, por cuanto como ya se indicó precedentemente, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgan de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, siendo que en el caso de autos, la inversión materia del contrato de estabilidad está limitada al "Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde" y en autos no se aprecia que la recurrente acreditara que el gasto observado estuviera vinculado con dicho proyecto.

Que lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración incorpora el análisis relativo a la naturaleza del gasto, sin embargo, su razonamiento es limitado, ya que solo señaló que se trataba de un servicio de transporte prestado en el año 2006, carece de sustento, por cuanto de la revisión de la apelada no se aprecia que el sustento de la Administración fuese limitado, ya que señaló claramente las razones por las que el gasto se devengó en el ejercicio 2006, aunado a que mediante diversos escritos la recurrente afirmó que el gasto observado se prestó en el ejercicio 2006 y que lo provisionó en dicho año.

Que en relación a lo sostenido en el sentido que en el supuesto que se confirme el reparo solicita se disponga que el gasto observado sea reconocido en el ejercicio 2006, cabe señalar que no existe norma que obligue a la Administración a reconocer en un ejercicio, posterior o anterior, un gasto deducido indebidamente en un determinado ejercicio, como pretende la recurrente, por lo que lo alegado carece de sustento, siendo importante precisar que antes que culminara el procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del 2006, la recurrente tuvo expedito su derecho a presentar la declaración jurada rectificatoria que considerase pertinente a fin de incluir el gasto materia de análisis en el ejercicio 2006.

- **Reparo por activos fijos contabilizados como gastos**

Que la recurrente señala que la Administración está aplicando en forma indebida lineamientos que no están recogidos por una norma jerárquicamente competente, vigente al periodo estabilizado para su empresa, por lo que no serán aplicables para definir diversos conceptos que forman parte de la base imponible del impuesto.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que refiere que de acuerdo al régimen estabilizado para su empresa a través del Contrato de Garantías suscrito con el Estado Peruano, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se aplicara la ley aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 y su reglamento, aprobado con Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigentes al 6 de mayo de 1996.

Que sostiene que se vulnera el principio de reserva de ley al aplicarse la NIC 16, debido a que no existe una remisión expresa de la Ley de Impuesto a la Renta a la referida NIC según el régimen estabilizado para su empresa, que no procede una aplicación supletoria a partir de lo establecido por la Norma IX del Código Tributario, pues las NICS no se enmarcan dentro de los supuestos establecidos en dicha norma y que en el supuesto negado que sea aplicable la referida NIC, se debió considerar la versión vigente al régimen estabilizado, asimismo, indica que a fin de determinar la naturaleza de los desembolsos, esto es, mejora de carácter permanente frente a gasto, la Administración debió tener en cuenta el artículo 916° del Código Civil, pues se tratan de normas con rango de ley que tenían vigencia previa a la fecha de vigencia del Contrato de Garantías y dan contenido al concepto de mejora con carácter permanente.

Que indica que por los "WEAR Protection Tyres Polycom 24/17-8 Roll Units Complete W/Metal Studs – Rodillos de HPGR/Chancadoras de Rodillos de Alta Presión" la Administración aplica erróneamente los criterios contables que no deberían ser considerados en virtud al régimen estabilizado de su empresa, que su adquisición y su posterior utilización corresponden a repuestos consumibles que no incrementan el valor de las Chancadoras de Rodillo de Alta Presión y que son de alta rotación en el proceso productivo de su empresa, que su recambio constante está acreditado con el Contrato Marco para la Renovación y Cambio de Rodillos suscrito con _____, según el cual el recambio de rodillos se realiza 1,36 veces al año, que según lo informado por su área de mantenimiento los rodillos reemplazaron a otros similares que solo se utilizaron 10 meses, por lo que responden a un gasto constante en el que debe incurrir su empresa y no a mejoras de carácter permanente activables.

Que agrega que presentó un Informe Técnico suscrito por Ingeniería Económica E.I.R.L., sin embargo, no fue evaluado por la Administración en virtud del artículo 141° del Código Tributario, a pesar que no fue expresamente solicitado durante la fiscalización, más aún cuando aquella, en virtud al artículo 126° del referido código, incorporó como medio probatorio lo actuado en el procedimiento de fiscalización practicado en el ejercicio 2008, por lo que con ello se reabría la etapa del ofrecimiento probatorio y debió considerar el referido informe, de lo contrario se vulneraría el principio de verdad material.

Que refiere que en el supuesto negado que los rodillos sean activos no estamos frente a bienes que duran más de un año y si bien la Administración señala que el reacondicionamiento hace que tengan una vida mayor, ello es incorrecto, aunado a que ello implicaría que crear un nuevo rodillo cuya vida útil tampoco superaría el año.

Que en cuanto al bien "Motor Diesel Nuevo para Camión Caterpillar 793D # 101 (703304101) 000003100101-001" señala que este es un repuesto de reemplazo que es utilizado como parte de mantenimiento permanente a camiones Caterpillar, que su utilización no genera variación alguna en el valor de dichos camiones, los cuales mantiene su valor y generan las rentas que originalmente estaban destinados a producir, sin que se incremente su rentabilidad, asimismo, por el "Motor Pic TTT 3KRMotor Saliente 3KR 1000 00 501PE para Tractor de Oruga D10R # 28 (70350228) 000003710028-002" y "Cambio de Motor TTT D10NPIC Intercambio antes FALLASMCV0018JZ/2006 para Tractor de Oruga CAT D10N # 26 000003710026-002" sostiene que en ambos casos son repuestos de reemplazo utilizados como parte del mantenimiento permanente de los citados tractores, lo que se evidencia de la información técnica presentada en el procedimiento de fiscalización, sin que su utilización conllevara a incrementar el valor del tractor o su capacidad de generar rentas adicionales a las originalmente proyectadas.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que sobre el "Motor (Engine Arpeaereo) para Cargador Frontal CAT 992C # 04 (7038100004) 000003105004-001" refiere que este desembolso tuvo por finalidad adquirir un bien de reemplazo para el mantenimiento de un activo fijo, por lo que no se ha producido un incremento del valor y la capacidad para generar rentas del cargador frontal y por el "Motorframe: 8446P42 TEAAC - 1400 HPMODEL: 5KV84466654502RPM 1800 Nominal IMP-LFT 4.76MM (Motor eléctrico que da impulso a una de las bombas para bombeo de agua desde la Estación 3ª hacia tanques de agua)", "Motor W0946222HP: 200 EBCL: TEFC, RPM: 1800FRAME SZ:447 VP, Service Factor: 1,5 Insulation Class: H - Insulife 1000 (Motores eléctricos que dan impulso a las bombas para bombeo de agua desde el Río Chili a la Estación de Bombeo 2A)" y "Motor ASM K558ASWING (Para girar la pala sobre su eje central hacia ambos lados)" indica que se tratan de repuestos de reemplazo utilizados con ocasión del mantenimiento regular de los bienes a los que son asignados, por lo que corresponde considerar que nos encontramos ante gastos y no incrementos de valor de los activos, ni eficiencia de los mismos.

Que por el "Mantenimiento, carga y acarreo de arenas e instalaciones de postes en la Presa de Relaves" sostiene que corresponden a gastos vinculados a la disposición de los relaves del proceso productivo, los mismos que se repetirán hasta la producción de la última tonelada de concentrado de cobre al término de la vida de la mina, por lo que no correspondía que formara parte del costo de la presa al no ser parte de una segunda etapa de construcción, como erróneamente sostiene la Administración, que en el Contrato N° CV36570-CLS-006-2007 que suscribió con se advierte que este prestaría a su favor servicios de carga y acarreo de arenas de exceso y que dicho servicio únicamente involucra la redistribución del contenido de la presa de relave, no así la construcción de alguna parte estructurada de la referida presa, asimismo, que dado que la presa crece continuamente, para poder descargar la arena se requiere de postes que soportan la tubería que descarga el relave y una vez que culmina su función dejan de ser utilizados ya que los mismos quedan enterrados y no generan beneficios futuros.

Que agrega que los mencionados desembolsos están vinculados directamente a las descargas de relaves y no forman parte de la construcción de la presa, que el llenado de la presa de relaves no tiene reflejo alguno en la variación del valor del activo y que mantener el reparo significaría desconocer una diferencia existente entre la construcción de la Presa de Relaves y su llenado.

Que señala que de conformidad con la "Guía Ambiental para manejo de Relaves Mineros" la etapa de construcción excluye la descarga de los relaves en las instalaciones o etapa operativa, por lo que cargar, acarrear y depositar arenas o la instalación de postes únicamente representa parte de la etapa operativa de descargue de relave en la presa y así lograr los objetivos de un adecuado manejo de relaves.

Que sostiene que la Administración realizó una interpretación errónea de los alcances del documento "Diseño a Nivel de Factibilidad de la Presa de Relaves", dado que si bien existen dos etapas de la construcción, no equivale que los desembolsos destinados a la operación de la presa deban pasar a formar parte de la construcción de esta y si bien la Administración señala que la "Guía Ambiental para Manejo de Relaves Mineros" es de carácter referencial, según el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero - Metalúrgica, es un documento expedido por el Ministerio de Energía y Minas sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero metalúrgico, tal y como se reconoció en la Resolución del Tribunal N° 08147-2-2007.

Que finalmente, señala que en reiteradas resoluciones de este Tribunal Fiscal se ha señalado que a fin de desvirtuar el carácter de gasto de determinado desembolso y recategorizarlo como activo fijo o mejora de carácter permanente, es la Administración quien tiene la carga de la prueba, asimismo, esta no puede limitarse a afirmaciones genéricas sin sustento técnico.



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

Que la Administración señala que los importes de los bienes y conceptos observados no debieron deducirse como gasto de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, debido a que debieron ser contabilizados como activo fijo, al tener una vida útil de más de un periodo y diferente al del equipo del cual forman parte, poseer un importe significativo y ser activos críticos o indispensables para el funcionamiento del equipo del que forman parte, entre otros.

Que al respecto, el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de 1/4 de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe. Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03205-4-2005, N° 19170-1-2011 y N° 04995-2-2012, entre otras, ha establecido que los estados financieros se deben preparar de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que en nuestro país están constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); así, en la Resolución N° 04995-2-2012 se señaló que: "(...) de acuerdo con el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que dichos principios, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)".

Que por lo expuesto, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, las Normas Internacionales de Contabilidad si pueden formar parte de las disposiciones que los contribuyentes deben tener en cuenta a efectos de determinar el Impuesto a la Renta que les corresponde.

Que por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo¹⁹, en su párrafo 6 define como "Propiedad, planta y equipo" los activos tangibles que: a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y b) Se espera que sean usados durante más de un periodo.

Que en párrafo 7 se indica que un elemento de "Propiedad, planta y equipo" se reconocerá como activo cuando: a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Que según el párrafo 8 las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen, sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo, asimismo, de forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.

Que de conformidad con el párrafo 15, un elemento de "Propiedad, planta y equipo" que cumpla con las condiciones para ser reconocido como activo, se medirá por su costo y el párrafo 16, indica que el costo

¹⁹ Oficializada en el Perú por la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 de fecha 02.03.2005, entrando en vigencia desde el 01.01.2006.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

de dichos elementos comprende: (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia y (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

Que el párrafo 17 de la referida NIC 17 señala como ejemplos de costos atribuibles directamente, entre otros, los costos de preparación del emplazamiento físico, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, así como los costos de instalación y montaje.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 09259-5-2001 y 01217-5-2002, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del periodo, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que en ese sentido, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 00147-2-2001 y 03595-4-2003, entre otras, que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que en este orden de ideas, en las Resoluciones Nº 00130-4-2007 y 09771-3-2009, entre otras, este Tribunal ha señalado que el cambio de motor de un vehículo está destinado a obtener un mayor rendimiento del vehículo más allá de su rendimiento estándar originalmente proyectado, por lo que corresponde que su adquisición sea activada.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0522120000141 (folios 8401 y 8404), notificado el 10 de febrero de 2012, la Administración informó a la recurrente que de la revisión de la documentación e información exhibida y/o proporcionada se ha observado que para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la declaración jurada, presentada mediante Formulario 660 Nº 0750007163 el 15 de junio de 2001, había deducido como gastos los importes que se detallaban en su Anexo Nº 03 (folios 8398 y 8399), por lo que le requirió que sustentara adjuntando información suficiente sobre la fehaciencia, realidad y causalidad de los referidos desembolsos contabilizados como gastos.

Que con escrito de 1 de marzo de 2012 (folios 2581 a 2583), la recurrente indicó que presentaba la documentación pertinente para acreditar la fehaciencia, realidad y causalidad de los desembolsos contabilizados como gastos (folios 2332 a 2580)



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0522120000141 (folios 8385 a 8394), cerrado el 23 de marzo de 2012, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que observa, entre otros, los siguientes conceptos, según el detalle de su Anexo N° 03 (folios 8382 y 8383):

Concepto/ Descripción	Item Anexo N° 03	Importe US\$
WEAR Protection Tyres Polycorn 24/17-8 Roll Units Complete W/Metal Studs – Rodillos de HPGR/Chancadoras de Rodillos de Alta Presión	1	1 610 795,40
	2	1 610 795,40
	3	1 551 866,54
Motor Diesel Nuevo para Camión Caterpillar 793D # 101 (703304101) 000003100101-001	5	448 513,66
Motor Pic TTT 3KRMotor Saliente 3KR 1000 00 501PE para Tractor de Oruga D10R # 28 (70350228) 000003710028-002	29	79 878,00
Cambio de Motor TTT D10NPIC Intercambio antes FALLASMCV0018JZ/2006 para Tractor de Oruga CAT D10N # 26 000003710026-002	32	72 268,81
Motor (Engine Arpeaereo) para Cargador Frontal CAT 992C # 04 (7038100004) 000003105004-001	18	102 910,34
Motorframe: 8446P42 TEAAC – 1400 HPMODEL: 5KV84466654502RPM 1800 Nominal IMP-LFT 4.76MM: Motor eléctrico que da impulso a una de las bombas para bombeo de agua desde la Estación 3ª hacia tanques de agua)	13	99 804,97
Motor W0946222HP: 200 EBCL: TEFC, RPM: 1800FRAME SZ:447 VP, Service Factor: 1,5 Insulation Class: H – Insulife 1000: Motores eléctricos que dan impulso a las bombas para bombeo de agua desde el Río Chili a la Estación de Bombeo 2A	14	97 014,90
Motor ASM K558ASWING: Para girar la pala sobre su eje central hacia ambos lados	8	154 615,72
Mantenimiento, carga y acarreo de arenas	19	99 096,00
	20	96 504,06
	21	96 003,26
	22	95 874,99
	25	90 689,61
	26	87 358,83
	27	85 676,27
	28	84 139,02
38	54 821,70	
Instalación de Postes en la Presa de Relaves para poder afianzar el crecimiento de las estructuras aporticadas que soportan la tubería de descargas de arena	31	77 769,58

Que respecto a los ítems 1, 2 y 3, señala que son parte del activo fijo consistente en “Chancadoras de Rodillos de Alta Presión” y que de la documentación presentada apreciaba que los montos que la recurrente contabilizó como gasto, corresponden al costo de los rodillos que tenían en sus inventarios de suministros y repuestos y que estos costos, a su vez, correspondían al costo de adquisición de los seis rodillos, incluyendo invoices, fletes y desembolsos de aduanas según DUAS y no solamente al costo de la reposición de las barritas que contenían los indicados rodillos.

Que agrega que los rodillos tienen una vida útil diferente a las “Chancadoras de Rodillos de Alta Presión”, por lo que constituyen componentes cuyo costo computable, vida útil y depreciación, debió controlarse y computarse por separado al activo fijo del cual forman parte, asimismo, corresponden el 10% del costo computable del activo fijo del cual forman parte, lo que es un importe significativo, precisando que son activos críticos o indispensables para el funcionamiento del equipo del que forman parte.

Que en cuanto a los ítems 5, 18, 29 y 32, refiere que son gastos referidos a los motores para el camión Caterpillar, cargador frontal y tractores de oruga, los cuales sirvieron para dar potencia y dar movimiento a los citados equipos y que al tratarse de nuevos activos, que se instalaron en reemplazo de motores anteriores, tener una vida útil de más de un periodo y diferente al del equipo del cual forman parte por lo que constituyen componentes diferenciados cuyo costo computable, vida útil y depreciación, debió controlarse y computarse por separado al activo fijo del cual forman parte, asimismo, constituyen el 16%, 22%, 9% y 22% del costo computable del activo fijo del cual forman parte, lo que es un importe



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

significativo, precisando que son activos críticos o indispensables para el funcionamiento del equipo del que son parte.

Que por los ítems 8, 13 y 14, sostiene que son gastos referidos a los motores que sirvieron para girar la pala sobre su eje central hacia ambos lados y que dan impulso a las bombas para el bombeo de agua desde la Estación 2 y 3 y que tiene una vida útil superior al de un ejercicio comercial y diferente al del equipo del que forman parte, por lo que constituyen componentes diferenciados cuyo costo computable, vida útil y depreciación, debió controlarse y computarse por separado al activo fijo del cual forman parte, asimismo, constituyen el 50% y 14% del costo computable del activo fijo del cual forman parte, lo que es un importe significativo, precisando que son activos críticos o indispensables para el funcionamiento del equipo del que son parte.

Que asimismo, por los ítems 19, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 38 y 31, indicó que son gastos para el movimiento, carga y acarreo de arenas y para la instalación de postes en el talud de la Presa de Relaves, asimismo, que en el Diseño a Nivel de Factibilidad de la Presa de Relaves, elaborado por la recurrente, se observaba que el levantamiento de la Presa de Relaves involucraba la utilización de materiales compactados de relaves underflow, usando un método de construcción en línea central, por lo que la carga y el acarreo de los materiales que originaron los desembolsos, constituyen el levantamiento de relaves en su segunda etapa, por tanto, los citados desembolsos son parte del costo de la Presa de Relaves el mismo que es un activo fijo, cuyo costo total, incluyendo los desembolsos antes indicados, no pueden ser enviados al gasto.

Que señaló que los desembolsos realizados permiten el crecimiento y agrandamiento de la cresta y el talud con la arena movida y acarreada, así como, con la instalación de los postes, de acuerdo al diseño de construcción la Presa de Relaves, lo que permitió que esta lograra su capacidad y rendimiento total para la que fue diseñada, en consecuencia, no correspondía que la recurrente dedujera como gasto el importe de los mencionados desembolsos, sino que estos debieron formar parte de su costo.

Que concluyó que por lo expuesto procedería a adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, según el detalle de su Anexo N° 2, los importes que la recurrente debió contabilizar como activos fijos y no deducirlos directamente de la citada base imponible.

Que con relación a los ítems 5, 29, 32 y 18, se aprecia en las Facturas 378 N° 0005974, 383 N° 00085434, 378 N° 0005726 y 378 N° 0005010 (folios 2555), emitidas por (folios 3891, 3903, 3917, 3952 y 3953) y en el "Cuadro de Análisis de Reparos", presentado por la recurrente (folios 2579 y 9989 a 9993), que corresponden a la compra de motores para generar potencia y dar movimiento al equipo, en este caso, para un camión Caterpillar, un cargador frontal y dos tractores de oruga Caterpillar, cuyos importes ascienden al 16%, 22%, 9% y 22% del costo total del equipo del que forman parte.

Que en cuanto a los ítems 8, 13 y 14, se advierte en la "Consulta de Registro de Transacción" (folios 2364, 2365 y 2376) y en el "Cuadro de Análisis de Reparos", presentado por la recurrente (folios 2579 y 9989 a 9993), que corresponden a un motor para girar la pala en su eje central hacia ambos lados y dos motores que dan impulso a las bombas para el bombeo de agua, para la pala eléctrica y las bombas de agua, cuyos importes constituyen el 50% y 14% del costo total del equipo del que forman parte.

Que de la evaluación de autos se desprende que los motores que fueron incorporados al camión, cargador frontal y tractores de oruga, así como el motor para la pala eléctrica los motores para las bombas de agua, respectivamente, reunían las condiciones para ser usados por más de un período, era probable que la empresa recibiera futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

originalmente evaluado para el activo fijo preexistente y representaban una mejora de la condición de dicho activo más allá del rendimiento estándar.

Que por lo tanto, atendiendo a lo dispuesto en la NIC 16 y a los criterios de este Tribunal previamente señalados, se concluye que la adquisición de los motores o las partes en referencia para su incorporación a los vehículos y/o maquinarias objeto de análisis, constituyen mejoras de carácter permanente, por lo que no correspondía su deducción como gasto en aplicación del inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por los ítems 1, 2 y 3, se observa en la "Consulta de Registro de Transacción" (folios 2572 a 2575) y en el "Cuadro de Análisis de Reparos", presentado por la recurrente (folios 2579 y 9989 a 9993), que corresponden a rodillos de alta presión los cuales tiene unas barritas cilíndricas de acero especial para resistir el desgaste y presión al triturar, las que se reemplazan cada 8 meses y forman parte de las "Chancadoras de Rodillo de Alta Presión", asimismo, que los importes de dichos rodillos constituyen el 10% del costo total del equipo del que forman parte.

Que según lo indicado por la Administración en la apelada (folio 10247) y no fue cuestionado por la recurrente, la Planta Concentradora cuenta con 4 máquinas Chancadoras de Rodillo de Alta Presión (folio 9937), es decir, tiene 8 unidades de rodillos, las que siempre están en funcionamiento y se encargan de triturar el material de mina, para luego enviarlos a otros procesos.

Que mediante el documento elaborado por la recurrente (folio 9971), se aprecia que desgregó los costos por elementos principales de una chancadora terciara concentradora y entre ellos se encontraba el rodillo.

Que de lo expuesto y lo que obra en autos se desprende que los rodillos son piezas de repuesto importantes, en los términos del párrafo 8 de la NIC 16 y, que además, era probable que generaran beneficios económicos futuros, ya que permiten la operatividad continua de las máquinas y el costo de estos puede ser valorado con fiabilidad, lo cual se desprende del comprobante de pago asociado, de conformidad con el párrafo 6 de la NIC 16, por lo que cumplen con los requisitos para ser considerados como activos fijos, de conformidad con el artículo 20º de la Ley de Impuesto a la Renta y no correspondía su deducción como gasto en aplicación del inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los ítems 19, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28 y 38, se aprecia de las Facturas 102 N° 0000110, 102 N° 0000254, 102 N° 0000147, 102 N° 0000234, 102 N° 0000202, 102 N° 0000127, 102 N° 0000163 y 102 N° 0000335 (folios 240, 2419, 2493, 2496, 2499, 2502, 2507, 2510 y 2512) emitidas por y en el "Cuadro de Análisis de Reparos", presentado por la recurrente (folios 2579 y 9989 a 9993), que se aprecia corresponden a la distribución de las arenas de relave para mantener el talud de la presa.

Que por el ítem 31, se advierte de la Factura 001 N° 0011544 (folio 2440) emitida por y del cuadro de análisis de reparos, presentado por la recurrente (folios 2579 y 9989 a 9993), que corresponde a la instalación en la Presa de Relaves, que almacena el relave de la mina, la que crece continuamente, por lo que para afianzar el crecimiento de estructuras aporcadas que soportan la tubería que descarga la arena, se instalan dichos postes.

Que al respecto en el documento denominado "Diseño a Nivel de Factibilidad de la Presa de Relaves" (folios 2447 a 2490), elaborado y presentado por la recurrente, se aprecia que en la página 4 (folio 2487) indica que la Presa de Relaves está prevista para ocurrir en fases con el objeto de ayudar a controlar los costos de capital previstos al inicio de las operaciones de depósitos de relaves, por ende, la construcción



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

de la Presa de Relaves Final se divide en dos fases, entre estas, la Fase II – Construcción en Etapa Operacional: Construcción de los componentes de diseño durante las operaciones de depósito de relaves y que durante esta fase se construirá los siguientes componentes de diseño para la Presa de Relaves: 1) Presa de Relaves (materiales compactados de relave underflow) para retener los materiales de relave overflow y 2) Proporciones remanentes del sistema recolector de infiltraciones.

Que en la página 60 del referido documento (folio 2459), se indica que la Presa de Relaves será construida usando el método de crecimiento de línea media y tendrá un ancho de cresta de 50 m y un talud de aguas debajo de 3.5H:1V y que la mencionada presa se logrará depositando inicialmente relaves underflow desde el talud de aguas arriba de la presa de arranque en E1 2,435 m y trasladando gradualmente la deposición a lo largo de la cresta de la presa de arranque y el relave underflow será depositado en capas de 30 cm de espesor máximo y compactado a 98% de la densidad máxima seca.

Que en la página 65 (folio 2457), se señala que la construcción de la Presa de Relaves involucrara los siguientes pasos: Paso 1: Deposición de material de relaves underflow, Paso 2: Drenaje de material de relaves underflow y Paso 3: Compactación del material de relaves underflow, agregándose, que se entiende que la futura planta de procesamiento operará continuamente, originado un flujo permanente de materiales de relaves a ser almacenados en el DAR²⁰ y que el sistema de deposición de relaves underflow, incluye tuberías de transporte de las estaciones de ciclones y tuberías de deposición a lo largo de la cresta de la presa.

Que agrega que la Sección 1 recibirá materiales de relaves underflow, después de la deposición de una capa de 30 m de espesor de materiales de underflow en la Sección 1, la deposición pasara a la Sección 2 y se dejará drenar los materiales de relaves underflow depositados en la Sección 1, luego de la deposición pasara a la Sección 3, al mismo tiempo se dejara drenar la Sección 2 y se compactaran los materiales de relaves drenados en la Sección 1 y que este proceso continuara durante todo el levantamiento de la Presa de Relaves, sin embargo, a medida que aumente la longitud de la cresta de la presa, se pondrán en operación secciones adicionales de 200 m, lo que mejorará la capacidad de manejar la deposición de relaves en el tiempo.

Que según lo señalado en la apelada (folio 10240), lo que no fue cuestionado por la recurrente, el costo incurrido en la construcción de la Presa de Arranque que dio inicio a las operaciones de la Presa de Relaves, fue contabilizado como un activo fijo con el Código C4100TAILIMP con la denominación "Presa de Relaves" el que empezó a utilizarse desde el 1 de diciembre de 2006 y se depreció con una tasa de 4,21%, según el Registro de Activos Fijos.

Que por lo expuesto, los desembolsos observados y la instalación de postes permitieron el crecimiento y agrandamiento de la cresta y el talud con la arena movida y acarreada, de acuerdo al diseño de construcción la Presa de Relaves, lo que permitió que lograrse la capacidad y rendimiento total para la que fue diseñada, por lo que atendiendo a lo dispuesto en la NIC 16 y a los criterios de este Tribunal previamente señalados, no correspondía su deducción como gasto en aplicación del inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que de acuerdo al régimen estabilizado para su empresa a través del Contrato de Garantías suscrito con el Estado Peruano, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se aplicara la ley aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 y su reglamento, aprobado con Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigentes al 6 de mayo de 1996, no resulta atendible, por cuanto como ya se indicó precedentemente, los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgan de

²⁰ Depósito de Relaves.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a un proyecto de inversión específico, claramente delimitado en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, siendo que en el caso de autos, la inversión materia del contrato de estabilidad está referida al "Proyecto de Lixiviación de y de autos no se aprecia que la recurrente acreditara que el gasto observado estuviera vinculado con dicho proyecto.

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido que se vulnera el principio de reserva de ley al aplicarse la NIC 16, debido a que no existe una remisión expresa de la Ley de Impuesto a la Renta a la referida NIC según el régimen estabilizado para su empresa, que no procede una aplicación supletoria a partir de lo establecido por la Norma IX del Código Tributario, pues las NICS no se enmarcan dentro de los supuestos establecidos en dicha norma, carece de sustento, debido a que de una interpretación sistemática se entiende que el artículo 223º de la Ley General de Sociedades, vigente desde 1 de enero de 1998, acepta que pueden aplicarse las normas contables para efectos de la preparación de los estados financieros; por lo tanto, la aplicación de las citadas disposiciones financieras no vulnera el principio de reserva de ley.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el "Motor Diesel Nuevo para Camión Caterpillar 793D # 101 (703304101) 000003100101-001", "Motor Pic TTT 3KRMotor Saliente 3KR 1000 00 501PE para Tractor de Oruga D10R # 28 (70350228) 000003710028-002", "Motor (Engine Arpeaereo) para Cargador Frontal CAT 992C # 04 (7038100004) 000003105004-001", "Cambio de Motor TTT D10NPIC Intercambio antes FALLASMCV0018JZ/2006 para Tractor de Oruga CAT D10N # 26 000003710026-002", "Motorframe: 8446P42 TEAAC – 1400 HPMODEL: 5KV84466654502RPM 1800 Nominal IMP-LFT 4.76MM (Motor eléctrico que da impulso a una de las bombas para bombeo de agua desde la Estación 3ª hacia tanques de agua)", "Motor W0946222HP: 200 EBCL: TEFC, RPM: 1800FRAME SZ:447 VP, Service Factor: 1,5 Insulation Class: H – Insulife 1000 (Motores eléctricos que dan impulso a las bombas para bombeo de agua desde el Río Chili a la Estación de Bombeo 2A)" y "Motor ASM K558ASWING (Para girar la pala sobre su eje central hacia ambos lados)", son repuestos de reemplazo utilizados como parte de mantenimiento permanente a los activos, que su utilización no genera variación alguna en el valor de estos, los cuales mantiene su valor y generan las rentas que originalmente estaban destinados a producir, sin que se incremente su rentabilidad, carece de sustento, por cuanto de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones Nº 00130-4-2007 y 09771-3-2009, entre otras, antes citadas, se ha señalado que el cambio de motor de un vehículo está destinado a obtener un mayor rendimiento de aquel, más allá de su rendimiento estándar originalmente proyectado, por lo que corresponde que su adquisición sea activada.

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido que el "Mantenimiento, carga y acarreo de arenas e instalaciones de postes en la Presa de Relaves" son desembolsos que corresponden a gastos vinculados a la disposición de los relaves del proceso productivo, los mismos que se repetirán hasta la producción de la última tonelada de concentrado de cobre al término de la vida de la mina, por lo que no forman parte de su costo, al no ser parte de una segunda etapa de construcción, que en el Contrato Nº CV36570-CLS-006-2007 que suscribió con se advierte que este prestaría a su favor servicios de carga y acarreo de arenas de exceso y que dicho servicio únicamente involucraba la redistribución del contenido de la Presa de Relave, no así la construcción de alguna parte estructurada de la referida presa y que dado que la presa crece continuamente, para poder descargar la arena se requiere de postes que soportan la tubería que descarga el relave y una vez que culmina su función dejan de ser utilizados ya que los mismos quedan enterrados y no generan beneficios futuros, no resulta atendible, debido a que como se indicó precedentemente, los referidos desembolsos, junto con la instalación de los postes, permitieron el crecimiento y agrandamiento de la cresta y el talud con la arena movida y acarreada, según el diseño de construcción la Presa de Relaves, lo que permitió que logre su capacidad y rendimiento total para la que fue diseñada, por lo que atendiendo a lo dispuesto en la NIC 16 y a los



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

criterios de este Tribunal previamente señalados, no correspondía su deducción como gasto en aplicación del inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que lo indicado por la recurrente en cuanto a que la Administración realizó una interpretación errónea de los alcances del documento "Diseño a Nivel de Factibilidad de la Presa de Relaves" y que si bien la "Guía Ambiental para Manejo de Relaves Mineros" es de carácter referencial, según el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero – Metalúrgica es un documento expedido por el Ministerio de Energía y Minas sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero metalúrgico, tal y como se reconoció en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 08147-2-2007, ello no resulta atendible, de conformidad con el análisis realizado precedentemente, aunado a que el primero de los documentos es uno específico elaborado por la propia recurrente para la Presa de Relaves, tomándose en consideración las características particulares del caso para su construcción y el segundo documento, es un documento general y referencial para la elaboración del primero.

Que señalado por la recurrente en el sentido que en reiteradas resoluciones de este Tribunal Fiscal se ha señalado que a fin de desvirtuar el carácter de gasto de determinado desembolso y recategorizarlo como activo fijo o mejora de carácter permanente, es la Administración quien tiene la carga de la prueba, no resulta atendible, por cuanto a efectos de pretender la deducción de un gasto, es quien lo registró a quien le corresponde acreditar que califica como tal, cuando ello le fuera requerido durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, lo que no hizo, a pesar que la carga de la prueba le correspondía exclusivamente a ella.

Que de otro lado, el artículo 141º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que no se admitiría como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario probara que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentara carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 6 meses o 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 148º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 138-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016, aplicable al caso de autos, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa y, que el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 12 meses o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 04843-2-2016, al amparo de lo establecido por el artículo 141º del Código Tributario, no procede que la Administración merite la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de reclamación, si no acredita que su falta de exhibición durante la fiscalización obedeció a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas y, que igualmente de conformidad con el artículo 148° del mismo código, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que se debe precisar que de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario, no procedía que la Administración meritara los informes técnicos presentados por la recurrente en la instancia de reclamación (folios 9083 a 9112), toda vez que no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, de igual forma, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución Nº 04843-2-2016 antes citada, no procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que en relación a que los referidos informes técnicos nunca le fueron expresamente solicitados, cabe señalar que ello no es cierto, ya que la Administración le requirió en fiscalización toda la información y/o documentación que sustentase la deducción, lo que claramente incluye dichos informes, siendo importante precisar que no existe obligación por parte de la Administración de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación, dado que no tiene forma alguna de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes a fin de sustentar la determinación realizada por ellos y desvirtuar las observaciones efectuadas, por lo que al haber requerido la sustentación de la observación efectuada, estaba implícita la carga de presentar toda la documentación que lo hiciese incluyendo, claro está, dichos informes.

Que en el mismo orden de ideas, lo indicado por la recurrente respecto a la aplicación del principio de verdad material, carece de sustento, por cuanto su aplicación no la exime de la carga de la prueba que le corresponde, como se indicó, pues debió acreditar que cumplía con las condiciones y/o requisitos para deducir los gastos que dedujo, criterio sostenido por este Tribunal en diversos pronunciamientos, como los contenidos en las Resoluciones Nº 4295-2-2017, 8886-2-2017 y 1295-2-2018, entre otras.

Que finalmente cabe precisar que el hecho que la Administración Tributaria actúe algún medio probatorio en virtud a lo dispuesto en el artículo 126° del Código Tributario no implica en forma alguna que se "reabra" la etapa probatoria, permitiendo a los contribuyentes ofrecer y presentar medios probatorios vencido el plazo probatorio o presentarlos u ofrecerlos en etapa de reclamación pese a que no fueron presentados en fiscalización pese a haber sido requeridos, por lo que lo alegado carece de sustento.

Resolución de Multa Nº 052-002-0004617 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, aplicable al presente procedimiento, establece que constituía infracción, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código.

Que toda vez que la mencionada resolución de multa (folio 9207), fue girada sobre la base de los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, que sustentó la emisión de la Resolución de Determinación Nº 052-003-0008345 cuyos reparos que la sustentan han sido confirmados en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de las resoluciones de multa



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

impugnadas.

Resolución de Multa Nº 052-002-0005167 – Infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario

Que la Resolución de Multa Nº 052-002-0005167 (folio 8967) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable al caso de autos, según el cual constituye infracción el no llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del indicado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN, siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que en el punto 1 del Resultado de Requerimiento Nº 0522110000184 (folio 8735 a 8745), la Administración señaló que dado que la recurrente no cumplió con presentar la contabilidad por separado del "Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde" y "Proyecto de Sulfuros Primarios", por lo que incurrió en la comisión de la infracción del numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0522110000908 (folio 8662), la Administración solicitó a la recurrente a fin que subsane la citada infracción y se acoja al Régimen de Gradualidad, su contabilidad por separado por cada uno de los proyectos de lixiviación y sulfuros primarios.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0522110000908 (folio 8659), la Administración dejó constancia que la recurrente no subsanó la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175º del Código Tributario, por lo que la mantuvo.

Que en el caso de autos, conforme con lo establecido en el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería, las garantías contractuales, beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico-Administrativas y que para determinar los resultados de sus operaciones el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico - Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, en tanto que los gastos que no sean identificables directamente en cada concesión o Unidad Económico - Administrativa se distribuirá entre ellas en proporción a las ventas netas de las sustancias mineras que se extraigan de las mismas.

Que en ese sentido, habida cuenta que la recurrente solo estabilizó el régimen tributario sobre las actividades vinculadas al "Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde", las actividades ajenas a dicho proyecto se rigen por las normas vigentes a la fecha de la realización de las citadas actividades, por lo que debió llevar su contabilidad del "Proyecto de Sulfuros Primarios" en forma separada, conforme con lo establecido en el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería, lo que no hizo, por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario.

Que asimismo, en cuanto al importe de la sanción de multa, en el Anexo Nº 01 de la mencionada resolución de multa (folio 8963), se aprecia que fue calculada conforme con lo establecido en la Tabla I



Tribunal Fiscal

N° 06369-2-2018

de Infracciones y Sanciones del indicado Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 052-002-0005168 – Infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario

Que la Resolución de Multa N° 052-002-0005168 (folio 8966) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, según el cual constituye infracción el no llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Que conforme con el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, los deudores tributarios se encuentran obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deben llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del indicado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.2% de los IN, siendo que de conformidad con la Nota 13 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 8 UIT.

Que de acuerdo con el artículo 180° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la Administración aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multas, entre otras, las que se podrán determinar, según su inciso b), en función a los IN, que equivale al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, precisándose que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0522110000645 (folios 8735 a 8745), la Administración señaló que dado que la recurrente no sustentó que llevaba contabilidad separada por el "Proyecto de Lixiviación de" y "Proyecto de Sulfuros Primarios", por lo que no fue posible diferenciar la contabilidad en moneda nacional que le correspondía llevar por la Planta Concentradora de Sulfuros Primarios, por lo que incurrió en la comisión de la infracción del numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0522110000908 (folio 8662 y 8663), la Administración solicitó a la recurrente a fin que subsanara la citada infracción y se acogiera al Régimen de Gradualidad, su contabilidad por separado por cada uno de los proyectos de lixiviación y sulfuros primarios y, respecto de éste último, que acreditara la contabilidad en moneda nacional.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522110000908 (folio 8659 y 8660), la Administración dejó constancia que la recurrente no subsanó la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que la mantuvo.

Que habida cuenta que la recurrente solo estabilizó el régimen tributario sobre las actividades vinculadas al "Proyecto de Lixiviación de _____", las actividades ajenas a dicho proyecto se rigen por las normas vigentes a la fecha de la realización de las citadas actividades, por lo que debió llevar la contabilidad del Proyecto de Sulfuros Primarios en moneda nacional, conforme con lo establecido en el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, lo que no hizo, por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario.

Que asimismo, en cuanto al importe de la sanción de multa, en el Anexo N° 01 de la mencionada resolución de multa (folio 8964), se aprecia que fue calculada conforme con lo establecido en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del indicado Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario, es un subtipo del numeral 2 del referido artículo, con lo cual la aplicación de una de las sanciones excluye la posibilidad de imputar la otra, de lo contrario se vulneraría el principio de non bis in ídem, debido a que su empresa ha realizado una única acción, esto es llevar la contabilidad de manera conjunta, por lo que no se puede pretender que un solo hecho conlleve a la comisión de dos infracciones, no resulta atendible, por cuanto ambas infracciones se configuran con distintos hechos, en un caso no sustentó que llevaba contabilidad separada, por lo que se incurrió en la comisión de la infracción del numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario y, en el otro caso, no llevaba la contabilidad en moneda nacional que le correspondía llevar por la Planta Concentradora de Sulfuros Primarios por lo que incurrió en la comisión de la infracción del numeral 6 del artículo 175° del Código Tributario.

Que por otro lado cabe señalar que el artículo 170° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154°. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano". Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado y 2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que la citada norma, modificada por el Decreto Legislativo N° 1263, señala que no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154°. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano". Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33° del presente código o el artículo 151° de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano" y 2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que en lo que concierne a la inaplicación de intereses y sanciones en aplicación del artículo 170° del Código Tributario²¹, cabe anotar que dicha norma, antes y después que fuera modificada por el Decreto Legislativo Nº 1263, era explícita al señalar que para que resultase aplicable, la interpretación equivocada debía producirse en una norma, no obstante, en el caso de autos, la discusión ha versado sobre los alcances de lo acordado en el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente, es decir, a establecer que actividades fueron incluidas dentro del alcance de la garantía de estabilidad otorgada por aquel acuerdo, discrepancia que no se originaba en una duda surgida en la interpretación de los alcances del artículo 83° de la Ley General de Minería o el artículo 22° de su reglamento, sino en la verificación del alcance del contrato suscrito, es decir de establecer lo pactado en él, ya que fue éste el que estableció que no se extendían a la Planta de Sulfuros, debiendo precisarse que aun cuando aquel pudiera contener cláusulas de adhesión, ello no enerva su naturaleza contractual.

Que en ese orden de ideas cabe precisar que si bien las mencionadas normas, u otras equivalentes, pudieran establecer cuáles son los alcances de los beneficios y/o garantías que pudieran otorgarse por la vía contractual, lo cierto es que hasta que no se suscriba un contrato y se especifique cuáles son sus alcances en cada caso concreto, no podrán fijarse sus límites.

Que tal como se ha señalado, si bien al artículo 82° de la Ley General de Minería señala que los titulares de la actividad minera gozarán de estabilidad tributaria que se les garantizará mediante contrato suscrito con el Estado, por un plazo de quince años, con la finalidad de promover la inversión y facilitar el financiamiento, dicha norma señala que ello corresponde a los "proyectos mineros" o sus "ampliaciones", relacionadas a una o más Unidades Económico Administrativas, precisando que ello se cuenta a partir del ejercicio en que se acredite la ejecución de la inversión o de la ampliación, según fuera el caso, no especifica los alcances que tiende cada "proyecto minero", ni la inversión que se ejecutará sobre aquel, es decir, aun cuando ofrece el marco sobre el que se podrán otorgar las citadas garantías, solo es con la suscripción de cada contrato que se fijan esos límites específicos, quedando claro de la lectura de aquella norma que el contrato que pudiera suscribirse podría abarcar un proyecto de inversión específico, como en el caso de autos, la "Planta de Beneficio de . . . que forma parte de una Unidad Económico Administrativa o todas las inversiones que pudieran realizarse sobre el íntegro de la citada unidad, no obstante, solo quedarán determinados los verdaderos alcances de las garantías otorgadas, en cada caso concreto, cuando se suscriba cada contrato y dichas condiciones se establezcan.

²¹ El numeral 1 de dicho artículo establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta su aclaración, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación dicho numeral, agregándose en el numeral 2 el supuesto en que la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

Que lo expuesto resulta corroborado por lo expuesto en el artículo 83º de la indicada norma, dado que si bien especifica que el efecto del beneficio contractual recaerá exclusivamente en las actividades de la empresa minera en favor de la cual se efectúe la inversión, señalando que recae únicamente sobre ciertas actividades, no especifica cuáles son las actividades de la empresa minera sobre las que se efectuaran las inversiones, las que teóricamente pueden alcanzar a todas las relacionadas a una Unidad Económico Administrativa, por lo que será el contrato que se celebre el que delimitará sus alcances

Que en ese sentido el artículo 22º del Reglamento de la Ley General de Minería, ratifica que el beneficio contractual alcanza exclusivamente a las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico Administrativas, es decir, únicamente a las inversiones que fueron materia del contrato suscrito, las que en todos los casos forman parte de alguna concesión o Unidad Económico Administrativa, pero que no deben confundirse con ellas.

Que lo expuesto deja claro que aun cuando un contrato de estabilidad podría abarcar todas las inversiones realizadas en una concesión o Unidad Económico Administrativa, no significa que, en efecto, sea así, pues, para ello, es indispensable que quede así estipulado en cada contrato, por lo que los alcances de cada contrato de estabilidad están delimitados por lo que en él se disponga, no lo que permita la norma, ya que lo que potencialmente pudo ser parte de un contrato de estabilidad, no necesariamente ha formado parte de él.

Que en el caso de autos fue la cláusula primera del contrato de estabilidad, que señaló que la recurrente *“presentó ante el Ministerio de Energía y Minas la solicitud correspondiente para que mediante contrato se le garantice los beneficios (...), en relación a la inversión en su concesión Cerro Verde Nº 1, Nº 2 y Nº 3 en adelante el Proyecto de Lixiviación de Cerro Verde”*, que se advierten los alcances de las garantías otorgadas contractualmente, limitadas a determinada inversión que se realice en una concesión y no a la concesión misma o alguna Unidad Económico Administrativa de las que dicho proyecto forma parte.

Que el criterio antes expuesto ha sido ratificado por el Poder Judicial al resolver la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución Nº 08252-1-2013, resolución en la que se analizó el contrato materia de autos, verificándose que en los considerandos sexto y octavo, en el caso de la sentencia emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, Expediente Nº 7650-2013 de 29 de enero de 2016, así como en el punto 3.3 del considerando tercero de la sentencia de casación emitida en el Expediente Nº 5212-2016 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República²², se ha dejado claro que fue el contrato suscrito el que delimitó los alcances de las garantías de estabilidad de la que gozaba la recurrente, no las normas que ella alega.

Que en virtud a lo expuesto, lo sostenido por la recurrente en el sentido que resultan inaplicables intereses y sanciones en virtud a lo dispuesto en el artículo 170º del Código Tributario, carece de fundamento.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, cabe precisar, asumiendo, en una hipótesis negada, que fueron el artículo 83º de la Ley General de Minería y el artículo 22º de su reglamento, los que delimitaron en el caso que nos ocupa los alcances del contrato suscrito con el Estado peruano, que tampoco se producirían los supuestos que han sido previstos para la inaplicación de intereses y sanciones al caso de autos, ya que no se ha emitido norma aclaratoria alguna que especifique que son aplicables dichas disposiciones y esta instancia considera que las citadas normas son claras al establecer los alcances que pueden tener los contratos que se suscriban a su amparo, no apreciándose que la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la

²² Las cuales se han pronunciado en específico sobre los alcances de la estabilidad de la que gozaba la recurrente en base al contrato analizado en autos.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

aplicación de dichas normas, ya que ha mantenido invariable su posición en todos los casos en que estuvo involucrada la recurrente y analizó el contrato analizado en autos.

Que en este punto cabe precisar que resultan inaplicables los criterios del Tribunal Fiscal citados por la recurrente, que corresponden a resoluciones emitidas hace más de 20 años, bajo el amparo de normas que no están vigentes, específicamente el Decreto Ley Nº 25859²³, como el relacionado a que la discrepancia y/o duda pueda surgir de la interpretación otorgada a una norma en sede judicial, ya que ello no está contemplado en la norma que la recurrente solicita se aplique, siendo evidente, de su literalidad, que la duda en la interpretación debe necesariamente aclararse con otra norma o reconocerse en sede administrativa, sea por la Administración Tributario o el Tribunal Fiscal, no en sede judicial, por lo que lo alegado por la recurrente en ese sentido carece de fundamentos.

Que en ese mismo orden de ideas, a efectos de pretenderse la aplicación de la citada norma y por ende la inaplicación de intereses y sanciones, resultan irrelevantes las dudas sobre el sentido o la interpretación que de dicha norma hubieran tenido el propio contribuyente, otros organismos gubernamentales o los funcionarios pertenecientes a ellos, antes, durante o después de pertenecer a ellos, el contenido de los Programas de Declaración Telemática, que en ningún caso califican como un criterio expuesto por la Administración, dado que como se ha señalado, la duda razonable debe darse, para propiciar la aplicación de los beneficios que reporta dicha disposición, en los parámetros en ella expresamente establecidos, los que no se han presentado en autos, por lo que no pueden extenderse a situaciones distintas a las reguladas en ella.

Que finalmente cabe precisar que resultan intrascendentes, para los efectos de la aplicación de la citada norma, las leyes emitidas con posterioridad, en tanto no han señalado que resultasen inaplicables los intereses y sanciones al caso específico, ni las posiciones de abogados o de cualquier otra persona o entidad o los contratos suscritos con posterioridad por la propia recurrente con el Estado o proyectos de leyes posteriores, dado que ni una sola de esas situaciones determina la existencia de una duda razonable en los términos del artículo 170º del Código Tributario.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada, con su voto singular en parte.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0001701/SUNAT de 25 de enero de 2013, en el extremo impugnado.

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


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE


TERRY RAMOS
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CH/njt.

²³ Dicha norma fue derogada el 1 de enero de 1994.



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

VOTO SINGULAR EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Que dicha norma agrega que 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. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 141° del citado código, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera Por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de acuerdo con el artículo 148° del referido código, no se admitirá como medio probatorio ante este Tribunal la documentación que requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, se deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que este demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, asimismo, deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Que de las normas expuestas resulta claro que el ofrecimiento y actuación de medios probatorios, así como el cumplimiento de los requisitos para que estos puedan ser analizados en instancias posteriores, cuando no hubieran sido presentadas en instancias previas, debe producirse dentro del plazo probatorio fijado para cada procedimiento, en el caso de autos, treinta días útiles de presentado el recurso de apelación, por lo que el plazo que tenía la recurrente para cumplir con los requisitos para que se admitirán las pruebas presentadas en la apelación venció durante la vigencia del artículo 148° del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo Nº 1263.

Que según lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial Nº 010-93-JUS, que señala que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite, sin embargo, continuarán rigiéndose por la norma anterior: las reglas de competencia, los medios impugnatorios interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución y los plazos que hubieran empezado, aplicable supletoriamente en materia tributaria según lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, soy de opinión que



Tribunal Fiscal

Nº 06369-2-2018

al caso de autos resulta aplicable el artículo 148° del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, no por la modificación citada por el voto en mayoría.

Que en los demás extremos estoy de acuerdo con el voto en mayoría.



VELÁSQUEZ LOPEZ RAYGADA
VOCAL



Charca Huasupe
Secretario Relator
VLR/CH/njt.