



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

EXPEDIENTE N° : 965-2016
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
 ROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 13 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____¹ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 13 de noviembre de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por Impuesto a la Renta de 2011, y contra la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que el 11 de diciembre de 2015 se le notificó la resolución apelada —que declaró infundada su reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa indicadas precedentemente— y que no encontrándose conforme con la referida resolución apela de esta de acuerdo a los argumentos que se reseñan en la presente resolución, así como aquellos expuestos en el procedimiento de fiscalización y el recurso de reclamación.

Que la Administración señala que notificó a la recurrente resoluciones de determinación y de multa por Impuesto a la Renta de 2011 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las que fueron impugnadas por la recurrente, recurso fue declarado infundado con base en los argumentos que se detallan en la presente resolución.

Que en el presente caso, mediante Órdenes de Fiscalización N° (fojas 2677 y 1733) la Administración inició un proceso de fiscalización a la recurrente, vinculado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, notificando³, al efecto, la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ (fojas 1730 y 1743); y como resultado de la fiscalización efectuó diversos reparos con incidencia en el Impuesto a la Renta, conforme se indica continuación:

REPARO			MONTO S/.
1. Depreciación de la carretera Selene-Pallancata, no deducible			1 142 667,00
2. Gastos de exploración no deducibles:	2.1 Por estudios de factibilidad e ingeniería básica que no califican como gastos de exploración según Ley General de Minería	8 181 799,00	12 939 949,00
	2.2 Por gastos varios, que no califican como gastos de exploración según Ley General de Minería	2 950 732,00	

¹ Empresa absorbente de _____

² Según el Informe General de Fiscalización (fojas 2678 a 2682) mediante la referida orden de fiscalización la Administración inició el proceso de fiscalización por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 a _____ S.A.C. – RUC N° _____, y como resultado emitió la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____, que fueron declaradas nulas por la Resolución de Intendencia N° _____ del 13 de octubre de 2014, al haberse compensado la deuda tributaria contenida en la citada resolución de determinación con un crédito tributario inexistente, y se dispuso regresar a la etapa de fiscalización a fin de establecer una nueva determinación de la deuda tributaria; y a efecto de dar cumplimiento al referido mandato la División de Programación operativa de la Gerencia de Fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales emitió la Orden de Fiscalización N° _____ de la que derivan los valores venidos en grado. Cabe precisar que _____ Sociedad Anónima Cerrada fue absorbida por fusión por la recurrente, según da cuenta el Informe General de Fiscalización (foja 2682) y se constata de la copia del acuerdo de la Junta General de Accionistas de 31 de diciembre de 2013 (fojas 1926 a 1937), siendo que los nuevos valores fueron emitidos a esta, en su calidad de absorbente de la primera.

³ Notificadas el 7 de marzo de 2013 (foja 1732).



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

2.3 Por desembolsos no sustentados fehacientemente	1 807 418,00	
3. Gastos de gerencia y administración proporcionalmente vinculados al proyecto Inmaculada		3 052 108,00
TOTAL REPARADO S/		17 134 724,00

Que los referidos reparos motivaron la emisión de la Resolución de Determinación N° la Resolución de Multa N°

Que en consecuencia, corresponde analizar y emitir pronunciamiento respecto de los reparos que suben en grado a la presente instancia.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Reparos por depreciación de la carretera Selene-Pallancata, no deducible

Que la recurrente⁴ cuestiona el reparo señalando que a través de la apelada la Administración ha modificado el motivo determinante establecido en la resolución de determinación, lo que configura un cambio de fundamento que excede los alcances del artículo 127 del Código Tributario, determinando la revocatoria del reparo al no encontrarse debidamente sustentado. Así, señala que en la resolución de determinación el motivo determinante del reparo por la deducción de la amortización de la carretera Selene – Pallancata se sustentó en que esta calificaría como infraestructura de servicio público y que no se habría cumplido con lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley General de Minería para su depreciación; mientras que en la instancia de reclamo se confirma el reparo efectuado por el área acotadora, al considerar que no se habría acreditado documentariamente el costo de adquisición y/o producción de la carretera, a pesar de aceptar que la carretera Selene – Pallanca no califica como infraestructura de servicio público.

Que sin perjuicio de la nulidad alegada, sostiene que ha presentado suficiente documentación que acredita fehacientemente el costo incurrido en la construcción de la carretera Selene – Pallancata, siendo que ello se verifica de las copias legalizadas de las facturas emitidas por _____ y _____ (elaboración de estudio) a _____ y las emitidas por esta a _____ conjuntamente con los reportes, valorizaciones de avance de obra y la certificación de _____

Que por su parte, la Administración indica que de acuerdo a la resolución de determinación y al punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° _____, el área acotadora reparó la depreciación correspondiente a la carretera Selene – Pallancata por corresponder a una infraestructura de servicio público depreciada sin haber cumplido con lo establecido por el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería y por no haberse acreditado la fehaciencia de su valor.

Que respecto a tratarse de una infraestructura de servicio público, señala que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente, estableció —en la instancia de reclamación— que la carretera Selene – Pallancata es utilizada tanto por el personal de la empresa minera como por los habitantes de las comunidades campesinas Pallancata e Iscahuaca, sin embargo ello no determinaba que la carretera en cuestión constituyera una infraestructura vial que permita la prestación de diversos servicios públicos de transporte, acorde con lo establecido por la segunda disposición general de la Resolución Ministerial N° 577-2007-MTC/02, más aun cuando dicha carretera no se encuentra incluida dentro de las carreteras y/o caminos registrados por PROVIAS, ni existen líneas de transporte que discurren por ella. Agrega que abona a lo anterior el que la recurrente no registró la inversión de la carretera en cuentas de orden, conforme a lo establecido por el artículo 7 del Reglamento de la Ley General de Minería, sino que la registró como un activo fijo. Concluyó que la referida carretera no está comprendida dentro del concepto de infraestructura vial de servicio público.

⁴ En el presente caso, por «recurrente» debe entenderse a

Sociedad Anónima Cerrada.

2



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Que respecto a no haberse acreditado la fehaciencia del valor de la referida carretera, indica que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente, si bien se acreditó su construcción y los servicios realizados para esta, la recurrente no presentó documentación que acredite el costo de adquisición y/o producción del activo fijo en cuestión, documentación que serviría de base para el cálculo de la depreciación deducida en el ejercicio 2011. Agrega que las facturas emitidas por no pueden ser corroboradas con los reportes denominados «Presupuesto Carretera Selene – Pallancata» adjuntos a estas, además de carecer de y firma y de la explicación sobre cómo se determinó el valor proyectado, el tipo de cambio utilizado, la determinación y aplicación de los porcentajes que contiene y no existir prueba de su pre existencia. Concluyó que no se encuentra acreditado fehacientemente el costo de construcción de la aludida carretera y, por ende, la fehaciencia del cargo por depreciación.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que el artículo 127 del mencionado código señala que el órgano encargado de resolver se encuentra facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo para tal efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de acuerdo con la norma citada, en las Resoluciones N° 11285-1-2017 y 11381-1-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que si bien en la instancia de reclamación la Administración tiene la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la autoriza a incorporar nuevos fundamentos a los reparos formulados en la etapa de fiscalización, supuesto en el cual la resolución que resuelve la reclamación adolecería de nulidad, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario recogido en el vigente Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que según el acápite 69 del Glosario de Fallos empleado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-05, cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, se declarará nula la apelada y se dejará sin efecto el valor.

Que conforme se aprecia del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , así como del punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , que sustenta el referido valor (fojas 2824 a 2831 y 1655/vuelta a 1657) la Administración consignó como descripción del reparo lo siguiente «Se procede a efectuar el reparo por el importe de S/.1,142,667.00, conformado por la depreciación correspondiente a la Carretera Selene Pallancata, por corresponder a una infraestructura de servicio público, la cual está siendo llevada al gasto vía depreciación, sin haber cumplido con lo establecido en el inciso d) del Artículo 72° de la Ley General de Minería».

Que se aprecia, además, del rubro Motivo determinante del reparo, que la Administración estableció el citado reparo luego de evaluar la documentación presentada por la recurrente, sus libros y registros contables, así como lo dispuesto por el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería, habiendo indicado lo siguiente:

... se puede apreciar que la regulación contenida en el inciso d) del artículo 72° de la Ley General de Minería es aplicable a los desembolsos que tienen como finalidad construir nuevas obras de infraestructura, como es el caso de la carretera Selene – Pallancata.

3



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Así pues, de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente, se observa que la carretera Selene – Pallancata, si bien, sirve para unir la Unidad Minera Selene Explorador y la Mina Pallancata, y que de acuerdo a lo manifestado por el contribuyente en su escrito, esta carretera fue construida con la finalidad de que sea utilizada para el traslado del mineral que se extrae de las concesiones ubicadas en la unidad minera Pallancata hacia la Planta de Beneficio Selene, siendo necesaria esta vía para realizar las operaciones del contribuyente, la documentación (mapas y planos) proporcionados por este evidencian que la carretera en mención es una vía pública que podría ser utilizada por diversas concesiones mineras, así como por cualquier persona ya que la circulación por la misma no está prohibida.

... de acuerdo a lo expuesto en los párrafos anteriores al ser la carretera en mención de uso público, para que esta sea llevada al gasto vía depreciación, tal como el contribuyente lo está haciendo, debe cumplir con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería [...] el cual establece "las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público, serán deducibles de la renta imponible siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente", hecho que no ha ocurrido.

... se procede a reparar el importe de S/.1,142,667.00, conformado por la depreciación correspondiente a Carretera Pallancata S/.884,313.00 y Adicional Carretera Pallancata por S/.258,354.00, por corresponder a una infraestructura de servicio público, la cual está siendo llevada a gastos vía depreciación, sin haber cumplido con lo establecido en el inciso d) del Artículo 72° de la Ley General de Minería.

Base Legal:

Artículos 37°, 38°, 39°, 40° y 41° de la LIR.

Artículo 22° del RLIR.

Artículos 72° de la LGM.

R.M. N° 577-2007-MTC.

Que no obstante la claridad del único fundamento del reparo a la depreciación deducida como gasto consignado en la resolución de determinación (infraestructura de servicio público llevada al gasto vía depreciación, sin haber cumplido con lo establecido en el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería), la Administración en la apelada incorporó un fundamento adicional al reparo, cual es el no haberse acreditado la fehaciencia de su valor. Así, a foja 3089/vuelta se lee lo siguiente:

De acuerdo con el Punto 1 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada y el Punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° la Administración reparó la depreciación correspondiente a la Carretera Selene-Pallancata [...] por las siguientes observaciones (folios 1655 a 1657, 2956 a 2960 y 2963 a 2965 del expediente):

- ❖ *Por corresponder a una infraestructura de servicio público que ha sido depreciada sin haber cumplido con lo establecido en el inciso d) del artículo 72° de la Ley General de Minería y Resolución Ministerial N° 577-2007-MTC-02.*
- ❖ *Por no acreditar la fehaciencia del valor de la carretera Selene – Pallancata registrada como activo fijo, según lo establecido en los artículos 37°, 38°, 39°, 40° y 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22° de su reglamento.*

Que dicho fundamento adicional del reparo establecido en la instancia de reclamación excede la facultad de reexamen de la Administración, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo de tal fundamento adicional, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que es pertinente señalar que si bien en el Resultado del Requerimiento N° (foja 1656/vuelta) al analizar la documentación presentada por la recurrente en respuesta a lo requerido por aquella, relativo a acreditar el costo de adquisición o construcción del bien activado, la Administración





Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

señaló que las hojas impresas presentadas como sustento de las facturas emitidas por

S.A.C. carecían de firmas y sellos y no existía prueba de su pre existencia, por lo que consideraba que tales facturas no tenían sustento documentario fehaciente, tal observación no se tradujo en el fundamento del reparo a la depreciación formulado por la Administración, conforme se ha establecido precedentemente, por lo que su incorporación en la resolución apelada vulnera lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, por lo que este cuestionamiento en la reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo.

Que ahora bien, habida cuenta que en la instancia de reclamación la Administración se ha pronunciado desestimando el fundamento del reparo concerniente a que la carretera en cuestión corresponde a una infraestructura de servicio público depreciada sin haber cumplido con lo establecido en el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería, concluyendo que la referida carretera no está comprendida dentro del concepto de infraestructura vial de servicio público —en virtud de lo cual no le resultaría aplicable la indicada norma de la Ley General de Minería—, argumento que también fue sostenido por la recurrente en su recurso de reclamación (fojas 2896 a 2898), corresponde dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

2. Reparos por gastos de exploración no deducibles

Que la recurrente señala que los gastos reparados califican como gastos de exploración, por lo cual conforme con el artículo 74 de la Ley General de Minería podrán ser deducidos en el ejercicio en que se incurran.

Que sostiene que los gastos de exploración comprenden todos aquellos desembolsos incurridos en la etapa de exploración, en tanto se encuentren asociados a la posibilidad de probar la existencia de un cuerpo de mineral económicamente explotable; mientras que los gastos de desarrollo comprenderán todos aquellos desembolsos incurridos en la etapa de desarrollo, siempre que se incurran a efectos de acceder al yacimiento minero.

Que indica que las erogaciones deducidas como gastos de exploración se encuentran vinculadas a servicios de elaboración del estudio de factibilidad, realización del estudio de ingeniería temprana y básica, consultoría para el estudio de impacto ambiental, evaluaciones arqueológicas, gestiones para la obtención del certificado de inexistencia de restos arqueológicos, gastos vinculados al personal de gerencia del proyecto y obras, seguridad en la unidad minera, entre otros similares; concluyendo que la totalidad de los gastos reparados corresponden a desembolsos asociados a la posibilidad de probar la existencia de un cuerpo de mineral económicamente explotable, razón por la que los dedujo como gastos de exploración.

Que agrega que de estimarse que los referidos gastos no califican como gastos de exploración, calificarían como gastos de desarrollo, toda vez que están destinados a permitir el acceso al yacimiento minero.

Que afirma que no ha iniciado una línea de negocio distinta de la actividad minera, la cual corresponde a su objeto social, por lo que la Administración incurre en error al calificar los gastos reparados como gastos preoperativos por expansión de actividades previstos en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que añade que la calificación de gastos preoperativos por expansión de actividades es aplicable únicamente en caso de gastos relativos a la incorporación de una línea de negocio o tipo de operación o actividad no comprendida inicialmente —expresa o implícitamente— en el objeto social de la empresa. Agrega que lo anterior ha sido confirmado por la Resolución N° 05917-3-2019.

Que sostiene que mediante el Proyecto Inmaculada no ha ampliado actividades, sino que meramente ha

 5 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

continuado con la ejecución de actividades comprendidas dentro de su objeto social, esto es la actividad minera destinada a la producción y comercialización de mineral de oro y plata, por lo que no puede enmarcarse en el supuesto de expansión de actividades.

Que refiere que este Tribunal ha señalado que un titular minero, encontrándose en etapa de explotación de un yacimiento, puede incurrir en gastos de exploración y desarrollo vinculados a nuevas reservas, los que no serán considerados gastos preoperativos por ampliación de actividades de la empresa, sino que recibirán el tratamiento de los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita las Resoluciones N° 06587-9-2019 y 06230-3-2016.

Que argumenta que ha presentado documentación suficiente que acredita la fehaciencia y efectiva realización de los servicios prestados por _____ en el marco del contrato N° _____ —relativos a servicios de gerenciamiento del proyecto, servicios de exploración y geología, servicios administrativos y servicios relacionados al medio ambiente, seguridad, recursos comunitarios y otros— habiendo presentado como evidencia el contrato de servicios antes mencionado, facturas emitidas por _____ y reportes adjuntos suscritos por la jefa de personal, documento denominado «Detalle de personal asignado a servicios en Proyecto Inmaculada», relación de persona-servicio-Proyecto Minera Inmaculada y valorizaciones mensuales de marzo a diciembre de 2011; todo lo cual permite identificar a los trabajadores destacados y las labores desempeñadas por estos en el Proyecto Inmaculada.

Que señala —frente a la observación de la Administración de falta de firmas y sellos en el documento Relación de persona-servicio-Proyecto Minera Inmaculada— que de acuerdo con el criterio de la Resolución N° 4998-2-2006 no es necesario que los documentos internos cumplan con formalidades rigurosas en cuanto a su emisión y contenido. Añade que mediante una valoración conjunta y razonada de la totalidad de los medios probatorios es posible la corroboración de aquellos datos que supuestamente no se verificarían en algunos documentos mediante la revisión del resto de la prueba presentada.

Que alega que las labores efectuadas por el personal de _____ en el Proyecto Inmaculada se vinculan con las actividades de exploración realizadas en la unidad minera, puesto que en todos los supuestos inciden y/o coadyuvan en la posibilidad de probar la existencia de un cuerpo mineral económicamente explotable por ella.

Que indica que en cuanto a que los desembolsos asociados califican como gastos preoperativos por expansión de actividades, se remite a lo señalado anteriormente.

Que por su parte, la Administración indica que reparó gastos que fueron deducidos vía declaración jurada de la base imponible de Impuesto a la Renta, toda vez que correspondían a gastos preoperativos por expansión de actividades y porque en algunos casos no se sustentaron fehacientemente.

Que señala que la recurrente inició su actividad minera desde el año 2007 con la explotación del Proyecto Minero Pallancata, expandiendo su actividad minera a través de la adquisición del bloque patrimonial resultante de una escisión por segregación de Minera Quellopata, compuesto por las concesiones mineras que conforman el Proyecto Inmaculada, iniciando un nuevo proyecto minero, el que constituyó una expansión de las actividades mineras de la recurrente.

Que refiere que el desembolso por estudio de factibilidad técnicamente la etapa de factibilidad del proyecto es posterior a la exploración; no califica como gastos de exploración ya que no tuvo la finalidad de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o cantidad, siendo que tampoco califica como gasto de desarrollo, toda vez que no está destinado a realizar trabajos que permitan el acceso a dichos recursos, sino que fueron orientados a determinar la viabilidad técnica y

 6 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

económica de la explotación, concluyendo que se trata de gastos preoperativos originados en la expansión de actividades mineras de la recurrente.

Que en el caso del desembolso por los servicios de ingeniería temprana – ingeniería básica prestada por S.A.C., señala que se encuentran vinculados al estudio de factibilidad del Proyecto Inmaculada; menciona que en la Adenda 2 del contrato de locación de servicios N° se contrata la ampliación al servicio de ingeniería de detalle del depósito de relaves, presa de agua, sistema de tubería de transporte de relaves y otros lo que se indica, además, en los documentos denominados Notificación de Cambio N° por lo que concluye que los precitados servicios no tuvieron como finalidad determinar la probable existencia de mineral ni obtener su localización, extensión o calidad, características mineralógicas y reservas, ni estuvieron destinados a realizar trabajos que permitan el acceso a los recursos, por lo que no califican como gasto de exploración ni como gasto de desarrollo, constituyendo gastos preoperativos incurridos con motivo de la expansión de las actividades de la recurrente que inciden en la generación de rentas futuras.

Que en el caso de los desembolsos efectuados por gastos diversos, como gastos de viaje, compra de alimentos, artículos de farmacia, hospedaje, compra de combustible, pasajes aéreos, servicio de taxi, alquileres de salón, confección de gorros, diseño de material informativo, estudio geotécnico y físico del botadero, estudio de impacto ambiental, estudio arqueológico, gastos de embarque, impresión de manual de sistema integrado, plan de cierre de proyecto Inmaculada, servicios de seguridad, alquiler de camionetas, servicios legales, transporte de personal, administrativas y gastos varios detallados en el Anexo N° 6.2 al Resultado del Requerimiento N° , sostiene que no califican como gastos de exploración, por cuanto la recurrente no ha demostrado que están relacionados con la búsqueda, localización ni la determinación de las características mineralógicas y reservas del mineral.

Que en cuanto a los desembolsos por facturas emitidas por por servicios diversos, señala que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones ni que se tratara de gastos de exploración. Indica que de la valoración conjunta de los documentos presentados por la recurrente —consistentes en contrato N° , facturas reportes adjuntos, documento denominado «Relación de personal-servicios-Proyecto Minero Inmaculada – ejercicio 2011», documentos denominados «Valorización Mes (...)» y S.A.C. – Personal asignado a servicios en proyecto Inmaculada»— establece que no se ha demostrado la fehaciencia de las operaciones detalladas en el Anexo al Requerimiento N° ni que constituyan gastos de exploración, pues no se demostró la efectiva prestación del servicio, el tipo de labor desempeñada y la identificación de las personas que realizaron las labores por las cuales se cobró el reembolso de gastos de planilla y servicios diversos.

Que conforme se aprecia del punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° la Administración reparó S/12 939 949,00, que corresponde a la suma de los reparos a desembolsos que no constituyen gastos de exploración por estudios de factibilidad e ingeniería básica (S/8 181 799,00), por gastos varios (S/2 950 732,00) y por desembolsos no sustentados fehacientemente (S/1 807 418,00), contabilizados y deducidos como gastos de exploración, al haber verificado que no califican como tales y no haberse sustentado la fehaciencia de la operación.

Que mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento N° (fojas 1689 a 1691/vuelta) la Administración, con base en la información y documentación presentada en respuesta al Requerimiento N° (fojas 1699 a 1702 y 1708 y 1709/vuelta) y a su evaluación señaló que observó la existencia de desembolsos⁵ que no calificarían como gastos de exploración, de acuerdo a lo siguiente:

- Estudio de factibilidad – Ingeniería temprana: tales servicios prestados por S.A.C. no corresponden a gastos de exploración, puesto que no tuvieron como finalidad determinar la probable

⁵ Cabe indicar que si bien la Administración observó ciertos desembolsos que no constituían gastos de exploración al tratarse de activos fijos por S/442 328,78, estos no fueron considerados como reparo en la Resolución de Determinación N° (fojas 2833 y 2788).



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

existencia de mineral y obtener su localización, extensión o calidad, características mineralógicas y reservas, si no que corresponden a gastos preoperativos con motivo de la expansión de sus actividades.

- Gastos diversos preoperativos: comprenden gastos asumidos por la empresa relativos a gastos de viaje, compra de alimentos, artículos de farmacia, hospedaje, compra de combustible, pasajes aéreos, servicio de taxi, alquileres de salón, confección de gorros, diseño de material informativo, estudio geotécnico y físico del botadero, estudio de impacto ambiental, estudio arqueológico, gastos de embarque, impresión de manual de sistema integrado, plan de cierre de proyecto Inmaculada, servicios de seguridad, alquiler de camionetas, servicios legales, transporte de personal, administrativas y gastos varios, los cuales no califican como de exploración.
- Desembolsos no sustentados fehacientemente: observó la existencia de facturas emitidas por S.A.C. por «gastos asumidos por ustedes, según reporte y detalle adjunto», los cuales no se adjuntaron, adjuntando, en su lugar, un reporte contable con cargos en la cuenta cargas de personal, del que no le es posible distinguir el concepto reembolsado, el tipo de labor realizada, las personas que realizaron la labor, el tipo de gastos asumidos por la referida empresa y por las que se efectúa el reembolso.

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente sustentar, con la respectiva documentación sustentatoria y base legal respectiva, las razones por las que dedujo como gastos de exploración los conceptos que constituyen gastos preoperativos por la expansión de sus actividades, así como los desembolsos cuya contabilización y deducción no fue acreditada fehacientemente, respecto de las facturas detalladas en el Anexo 6 a dicho requerimiento y proporcionar copia del resumen ejecutivo del Estudio de Factibilidad del Proyecto Inmaculada, elaborado por S.A.C.

Que en respuesta, mediante escrito de 28 de noviembre de 2013 (fojas 997 a 1009) la recurrente expuso sus argumentos, y:

Respecto al Estudio de factibilidad – Ingeniería temprana señaló que:

- Ni la Ley del Impuesto a la Renta ni el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería otorgan una definición de cuáles son los gastos de exploración; y que en la actividad minera los costos de exploración son regulados por la Norma Internacional de Información Financiera N° 6, la que ejemplifica qué tipos de desembolsos pueden incluirse en la medición inicial como costos de activos de exploración y evaluación, dentro de los cuales comprende a las actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
- Lo definido en el primer párrafo del artículo 8 de la Ley General de Minería corresponde a la definición de la actividad de exploración y no de los gastos de exploración y que, por ende, no puede comprender todos los gastos que resultan necesarios para desarrollar la actividad.
- La exploración es la actividad o etapa previa al desarrollo y, por ende, los gastos de exploración necesarios para tal actividad deben incluir todas las erogaciones necesarias y previas al desarrollo y preparación, entre las que se incluyen los estudios de factibilidad (incluida la viabilidad económica), estudios de impacto ambiental, etc., sin los cuales no se inicia la etapa de desarrollo.
- S.A.C. es una empresa minera que en el ejercicio 2011 ya se encontraba en plena actividad de explotación y extracción de mineral, por lo que no es una empresa que se encontrara en etapa preoperativa ni en expansión de actividades.
- El hecho de contar con concesiones mineras en las que se llevaban a cabo labores de exploración no significa que se encontraba en etapa preoperativa con un proyecto desarrollado por el que pudiera señalarse que hubiera expandido su actividad.
- Los desembolsos relacionados al estudio de factibilidad y de ingeniería temprana fueron deducidos en el ejercicio en que se incurrieron, es decir, en el ejercicio 2011, de acuerdo con el tercer párrafo del

8



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

artículo 74 de la Ley General de Minería.

Respecto a los gastos diversos preoperativos indicó que:

- Se trata de una actividad minera tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales, para lograrlo se requiere realizar viajes a la zona para estudiarla, establecer campamentos mineros de exploración y, a su vez, para ello es necesaria la adquisición de bienes y servicios que permitan hacer los viajes y establecer los campamentos de exploración; es en ese contexto en donde son necesarios los gastos de viaje, compra de alimentos, artículos de farmacia, hospedaje, compra de combustible, pasajes aéreos, servicio de taxi, etc.
- La ejemplificación de los tipos de desembolsos de la NIIF 6 no excluye la consideración de los gastos necesarios para realizar u obtener los rubros mencionados en el listado; así, por ejemplo, para llevar a cabo los estudios topográficos o las excavaciones de las zanjas y trincheras o la toma de muestras se requiere efectuar determinados gastos que permitan el desarrollo de dichos trabajos.
- En el supuesto que los gastos observados no fueran considerados gastos de exploración, su deducción debe admitirse por tratarse de gastos necesarios para el desarrollo de las actividades de la empresa, resultando inherentes y necesarios para la generación de rentas gravadas, para lo cual describe los principales gastos y su relación con sus actividades.

Respecto a los desembolsos no sustentados fehacientemente mencionó que:

- No recibió, con anterioridad, una solicitud expresa para sustentar la fehaciencia de los gastos detallados en el Anexo 6, por lo que atendiendo a lo solicitado en el Requerimiento N° _____ cumple con presentar la documentación que acredita los servicios de personal prestados por S.A.C. en su favor en el ejercicio 2011, consistentes en el listado de personal y la descripción de las labores; pudiéndose apreciar que el citado servicio involucra labores de exploración y geología, así como labores de soporte a dichas actividades, tales como logística, relaciones comunitarias, administración de contratos, costos y presupuestos, medio ambiente, seguridad y recursos humanos; por lo que siendo la principal actividad la de exploración, resulta aplicable el tratamiento asignado a dichos gastos.

Que en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1639 a 1653), la Administración dejó constancia de la respuesta y documentación presentada y refirió que la recurrente inició su actividad minera el 2007, con la explotación del Proyecto Minero Pallancata, expandiendo estas a través de la adquisición de un bloque patrimonial mediante la escisión de este de S.A.C., con vigencia desde el 1 de marzo de 2007 según Junta General de Accionistas de la recurrente de 28 de febrero de 2011, compuesto por las concesiones mineras que conforman el Proyecto Inmaculada, iniciando así un nuevo proyecto minero, que de acuerdo al Estudio de Factibilidad de S.A.C. generará flujos de caja futuros; en ese sentido, considera que los desembolsos o erogaciones realizados por la recurrente vinculados al nuevo bloque patrimonial incorporado en el negocio, es decir al Proyecto Minero Inmaculada, corresponden a gastos preoperativos originados por la expansión de sus actividades mineras, que se caracterizan por ser desembolsos necesarios para obtener beneficios futuros o que inciden en la generación de futuras rentas; por lo que en aplicación del criterio de correlación de ingresos y gastos deben diferirse hasta el ejercicio en que se inicie la generación de renta respecto de la actividad expandida.

Que asimismo, la Administración indicó que la recurrente puede optar por aplicar la NIIF 6, pero ello no implica que la aplicación de dicha política contable tenga efectos tributarios. Sin perjuicio de lo anterior, señaló que a efectos de calificar un desembolso como gasto de exploración, conforme a lo alegado por la recurrente, era necesario recurrir a la Ley General de Minería en la medida de tratarse de un concepto expresamente establecido en ella, habiendo definido la actividad minera de exploración en su artículo 8, siendo que se estará frente a gastos de exploración cuando los desembolsos estén destinados a

9



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

demostrar la ubicación y calidad del mineral.

Que teniendo en cuenta ello, la Administración analizó los desembolsos calificados por la recurrente como gastos de exploración, considerando las normas legales citadas en el requerimiento y la documentación presentada por la recurrente, y concluyó lo siguiente:

- Estudio de factibilidad – Ingeniería temprana: los desembolsos por Estudio de factibilidad e Ingeniería temprana – básica no califican como gastos de exploración o desarrollo puesto que si bien se ejecutan en dichas fases preproductivas o en la etapa de exploración no constituyen gastos destinados a ubicar los recursos, determinar su calidad o preparar las instalaciones necesarias para su explotación; agregando que en su lugar califican como gastos preoperativos con motivo de la expansión de las actividades de la recurrente.
- Gastos diversos preoperativos: los referidos gastos no califican como de exploración. En particular se refiere a los servicios prestados por los siguientes proveedores:
 - - servicio de asesoría en exploración y geología y administración de campamento: no existe evidencia de que los conceptos facturados sean gastos de exploración. Se habrían prestado dos tipos de servicios (de administración del campamento minero y de exploración y geología), sin embargo, no se presentaron las valorizaciones que de acuerdo al contrato debía haber presentado el proveedor.
 - - servicios de personal en las concesiones del Proyecto Inmaculada, incurriendo en diversos desembolsos, como pasajes, alojamiento, alquiler de camionetas, combustible, alimentación, entre otros: los conceptos señalados no califican como gastos de exploración, tratándose de gastos administrativos vinculados al referido proyecto.
 - - servicios de seguridad prestados en la Unidad Minera Inmaculada: dicho concepto no califica como gastos de exploración, tratándose de un gasto general en el que se ha incurrido con motivo del nuevo proyecto minero.
 - - servicio de evaluación arqueológica y gestión del certificado de inexistencia de restos arqueológicos: dichos conceptos no están destinados a demostrar las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento que se explotará en futuros ejercicios.
 - - servicios de consultoría en ingeniería para la elaboración del Estudio de Impacto Ambiental: de acuerdo a la Resolución Directoral N° 319-2012-MEM/AAM el objetivo de dicho estudio es evaluar y mitigar los impactos ambientales producidos por la realización de actividades de explotación minera. Tales desembolsos no constituyen un gasto de exploración en tanto el estudio no demostrará las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento, tratándose más bien de un gasto general incurrido con motivo de la expansión de la actividad minera del contribuyente en el Proyecto minero Inmaculada.
 - - servicio de disposición de residuos peligrosos del proyecto Inmaculada: la actividad de recojo de residuos sólidos es un gasto general en el que incurren las empresas por política medioambiental y/o imposición legal, la cual no califica como gasto de exploración, en tanto no demostrará las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento.
 - - provisión de alimentos y abarrotos destinados al comedor del Proyecto Inmaculada: los desembolsos incurridos por la compra de alimentos y abarrotos constituyen gastos generales que no califican como gastos de exploración, toda vez que a través de dicha actividad no se demostrará las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento.
 - Comprobantes relacionados a rendiciones de gastos y liquidaciones de gastos de viaje vinculados al Proyecto Inmaculada: si bien dichos gastos generales son necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta gravada, no califican como gasto de exploración.
- Desembolsos no sustentados fehacientemente: el listado de personal y la descripción de las labores presentado constituye una hoja impresa preparada con motivo del requerimiento y no sustenta la



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

emisión de las facturas emitidas las que hacen mención a un detalle y reporte adjunto los cuales no fueron proporcionados. Agrega que de acuerdo al contrato N° proporcionado a efecto de la cancelación de las facturas el proveedor debía emitir una valorización por los servicios realizados, la que no presenta. No se ha acreditado la fehaciencia de las operaciones, ni mucho menos que se traten de gastos de exploración.

Que en tal sentido reparó los importes contabilizados y deducidos como gastos de exploración, al haber confirmado, de la revisión documentaria y de los argumentos expuestos, que no califican como tales, al amparo de lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 21 de su reglamento y los artículos 8 y 74 de la Ley General de Minería.

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

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

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

Que asimismo, mediante la Resolución N° 10167-2-2007 se ha reconocido como inherentes a la expansión de actividades los gastos incurridos por concepto del registro de una marca en el extranjero, vinculados con la búsqueda de nuevos mercados para la exportación de los productos correspondientes a dicho intangible que ya eran producidos en el país; mientras que en la Resolución N° 11969-3-2014 se ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes. En este caso, el concepto "gastos preoperativos" también es aplicable a las empresas en marcha, surtiendo los denominados "gastos preoperativos por expansión de actividades".

Que con relación a los "gastos diferidos", conforme a la definición que es esbozada en la Resolución N° 03204-2-2004, se aprecia que éstos representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros.

Que en la Resolución N° 05349-3-2005, en la que se cita a Leopold A. Bernstein con referencia a los gastos diferidos, como es el caso de aquellos incurridos en la expansión de actividades, se señala que "representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras"; agregando

11



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

que "si un coste producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos".

Que en línea con lo anterior, mediante la Resolución N° 04335-9-2014 este Tribunal, en un caso referido a la explotación de un lote de petróleo distinto de los que venían explotándose con anterioridad y de los cuales se obtenía un mismo bien, ha establecido que "en relación con el contrato referido al Lote 88, se tiene que los gastos incurridos en el ejercicio 2001, califican como gastos preoperativos—diferidos, por cuanto fueron realizados con el objeto de llevar a cabo las actividades asumidas por la celebración del Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos del Lote 88, cuyo objetivo era la explotación de una nueva unidad de producción (expansión de actividad) y la consecuente generación de ingresos futuros".

Que finalmente en la Resolución N° 07488-3-2018 se ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características, o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio, empero la deducción de tales gastos no condicionada a la efectiva generación de ingresos.

Que de otro lado, conforme al inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería⁶ y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que de las normas glosadas se tiene que el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial aplicable a los gastos de exploración y de desarrollo realizados en etapa preoperativa respecto del establecido en el inciso g) del mismo artículo, al permitir que tales gastos puedan deducirse en el ejercicio en que se incurran y no así a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Que sin embargo, dicho tratamiento especial no alcanza a todos los gastos de organización, preoperativos iniciales o por la expansión de las actividades de la empresa a que se refiere el citado inciso g), sino únicamente a aquellos que califiquen como de exploración y de desarrollo.

Que de similar opinión es Arroyo Langschwager según la cual «... no todos los gastos efectuados en una etapa anterior a las operaciones mineras califican como gastos de prospección y exploración. En efecto, sólo calificarán como tales aquellos que desde un punto de vista técnico tengan dicha naturaleza y estén

⁶ De acuerdo al artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, el valor de adquisición de las concesiones —el cual incluye, entre otros, lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima— se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. Por su parte el artículo 75 establece que los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley. Dispone, además, que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 adicionales.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación. Existirán por tanto gastos que no encajen en esta definición técnica ni tampoco califiquen como gastos de desarrollo o preparación, a estos otros gastos los denominaremos "gastos preoperativos generales". Los "gastos preoperativos generales" tienen una índole distinta a los gastos de prospección, exploración y de desarrollo. Se tratan de desembolsos de corte administrativo, vinculados por ejemplo a la constitución y organización de la sociedad, gastos de financiamiento, alquiler de oficinas, entre otros»⁷.

Que en tal sentido, resulta necesario determinar el alcance de estos dos conceptos, para lo cual corresponde tener en cuenta lo establecido por la Ley General de Minería, opiniones especializadas y jurisprudencia emitida por este Tribunal.

Que la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

Que el artículo 8 de la Ley General de Minería dispone que la exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; la explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento; y el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Que en la Resolución N° 06363-9-2019 se ha señalado que para definir los alcances del concepto "gastos de desarrollo", cabe remitirse al "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero"⁸, publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, en el que se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación, y v) cierre y abandono.

Que sobre la etapa de exploración, el referido manual señala que «Si bien todas las etapas del ciclo de vida de una mina son importantes, la exploración tiene un papel más significativo, en tanto que los estudios que se realizan en ese momento permiten determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento. Para ello se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo. Así, la exploración y los estudios más detallados ayudan a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento.

Que sobre la etapa de desarrollo, el citado manual señala que «Desarrollo es la operación que se realiza para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento. En la etapa de desarrollo se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Los trabajos varían dependiendo de si se trata de una mina subterránea o a tajo abierto. En el caso de una mina subterránea se realizan trabajos para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etcétera. En el caso de minas a tajo abierto se realiza el stripping (o desbroce), que consiste en la remoción del material estéril con la finalidad de acceder al

⁷ Arroyo Langschwager, Gisela. (noviembre, 2017). Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la Renta de los gastos de prospección y exploración minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva. Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal. Universidad de Lima Escuela de Posgrado. Maestría en Tributación y Política Fiscal. Recuperado de:

https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9532/Arroyo_Langschwager_Gisela.pdf?sequence=1&isAlloved=y página 30. Visto el 3 de noviembre de 2020.

⁸ Recuperado de: <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>. Visto el 3 de noviembre de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

cuerpo mineralizado. También se consideran los cambios de acceso al recurso mineral».

Que en similar sentido, en el "Manual de Minería"⁹ se indica que la exploración «Es la etapa en donde se realizan estudios más profundos de la zona, estos estudios incluyen muestreo y análisis químico de las rocas mediante una serie de trabajos superficiales, canales, trincheras, etc. También se realizan operaciones de perforación diamantina, que consiste en realizar perforaciones en el subsuelo a fin de analizar el contenido mineral, así como algunas labores subterráneas (galerías, cruceros y chimeneas de exploración). Muchas veces las exploraciones determinan si es económicamente explotable un yacimiento o no, de acuerdo al contenido y calidad del mineral encontrado». Así, se define la exploración como «... la actividad que consiste en la determinación de la cantidad (reservas) y de la calidad (ley promedio) del mineral de un depósito. Pero también es necesario en esta actividad saber si el mineral es tratable, es decir si es posible recuperar económicamente su contenido metálico, para lo cual se realiza pruebas metalúrgicas de laboratorio y planta piloto de tratamiento de minerales».

Que asimismo se indica, en el referido manual, que el desarrollo «Consiste en los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, en otras palabras significa establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial. Si el proyecto es una mina subterránea se realizan trabajos de desarrollo para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etc. Posteriormente se realizan trabajos de preparación es decir se diseña en el terreno la forma de cómo extraer el mineral estableciendo un método de minado. Al túnel principal de la mina se denomina comúnmente como socavón. En el caso de minas superficiales se realiza inicialmente un trabajo de desencape (sacar el material estéril que se encuentra encima del mineral) hasta llegar a la mena, posteriormente se realizan labores de acceso para la extracción del mineral y desmonte».

Que de acuerdo a Arroyo Langschwager, constituyen gastos de exploración minera los «desembolsos destinados a la comprobación de existencia de yacimientos minerales, sus dimensiones, ubicación, características, reservas y valores, así como la viabilidad técnica y económica de su explotación»¹⁰.

Que por su parte, Chumacero Quispe define a la etapa de desarrollo como el «Conjunto de operaciones necesarias para hacer posible la etapa de explotación del yacimiento minero y llevadas a cabo, en su generalidad, antes del inicio de la misma. Ello involucra el acceso a la reserva mineral desde la superficie, preparando el yacimiento, a través de una serie de labores de ingeniería tales como: Apertura de socavones, pozos, galerías, chimeneas, remoción de material estéril, escombros y residuos de la roca, excavación y elaboración de carreteras, caminos y túneles de acceso al depósito, edificación de campamentos, dotación de agua y luz para las minas, construcción de caminos internos, labores de desbroce hasta llegar al mineral; entre otros»¹¹.

Que en la Resolución N° 03113-1-2006, este Tribunal ha señalado que: "el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo minero incluirán aquéllos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.), que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral".

Que asimismo, la Resolución N° 06230-3-2016 ha indicado que se entiende por "gastos de desarrollo" —

⁹ Publicado por Estudios Mineros del Perú S.A.C. Recuperado de: http://proesmin.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf. Visto el 3 de noviembre de 2020.

¹⁰ Op. Cit. p.9

¹¹ CHUMACERO QUISPE, Renzo (2013). "Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera". *Ius et Veritas*, N° 46. Pág. 382. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11977/12545>. Visto el 3 de noviembre de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

por regla— a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombros, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.

Que de acuerdo al Informe N° 071-2014-MEM-DGM-DTM, emitido por la Dirección General de Minería del Viceministerio de Minas del Ministerio de Energía y Minas (fojas 2995 y 2996), «Los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad. Entre estos gastos podemos encontrar gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.», mientras que «Los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento de mineral a una etapa de producción — comercial— que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito».

Que según Arroyo Langschwager «... la calificación de los gastos debe darse en función a su naturaleza y la finalidad para los cuales fueron adquiridos, definiciones que obedecerán a criterios netamente técnicos. En ese sentido, entendemos que si el gasto tiene como finalidad la ubicación del mineral, o determinar sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación calificará como gasto de exploración, mientras que si el gasto tiene como finalidad hacer posible el acceso o la producción del mineral calificará como gasto de desarrollo»¹².

Que conforme consta del Informe General de Fiscalización (foja 1766) y de la escritura de constitución social de la recurrente (fojas 1157 a 1198) S.A.C. fue constituida el 16 de agosto de 2006, teniendo como objeto social, de acuerdo a la cláusula primera de la minuta inserta en la referida escritura pública, dedicarse a todo tipo de actividades mineras, entre otras, a la prospección, exploración, desarrollo, explotación, labor general, beneficio, transporte y comercialización.

Que asimismo, conforme se aprecia de la Nota 1 a los Estados Financieros (foja 1269) SAC inició operaciones de extracción, procesamiento y comercialización de oro y plata en la Unidad Operativa Pallancata (ubicada en el distrito de Coronel Castañeda, provincia de Parinacochas, departamento de Ayacucho) en agosto de 2007, la que de acuerdo a la Resolución Directoral N° 227-2007-MEM/AAM —que aprobó el Estudio de Impacto Ambiental del referido proyecto minero— está conformada por las concesiones mineras «Pallancata», «Pallancata 1». «Oro Vega 500», y «Virgen del Carmen 1».

Que cabe indicar que según la Descripción de las actividades del proyecto, contenida en el Informe N° 665-2007/MEM-AAM/EA/AD/MR, anexo a la Resolución Directoral N° 227-2007-MEM/AAM (foja 3033/vuelta), el proyecto minero Pallancata contemplaba la explotación de mineral constituido básicamente por cuarzo masivo con venillas y diseminaciones de sulfosales de oro y plata, el que sería explotado a un ritmo de producción de 1,500TMD, precisando que su vida útil sería de 2 años.

Que en el Resumen Ejecutivo del Estudio de Impacto Ambiental para la Ampliación a 3000 TMD de la Unidad Operativa Pallancata, elaborado por S.A. para S.A.C. (fojas 1477 a 1506), se indica que dentro de sus áreas de operaciones y de su plan de exploraciones en sus concesiones, ha encontrado nuevos yacimientos que le ha permitido establecer nuevas reservas, por lo que el citado estudio tiene el objeto de sustentar la ampliación de la producción en la citada unidad minera Pallancata de 1500 TMD a 3000 TMD, proyectando incorporar nuevos componentes de mina e instalaciones a sus operaciones actuales; es así que el Proyecto Pallancata en su segunda etapa tiene

¹² Op. Cit., p. 34

 15 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

planificado explotar durante los seis años de vida (del año 2009 al año 2014) las vetas Pallancata Oeste (fase de explotación), Pallancata Central (fase de preparación), Mariana (fase de exploración) y San Javier y Virgen del Carmen (fase de exploración).

Que posteriormente, producto de la transferencia del bloque patrimonial escindido de S.A.C. y absorbido por S.A.C. —según acuerdo de Junta General de Accionistas de 28 de febrero de 2011 (fojas 1377), escisión que entró en vigencia el 1 de marzo de 2011 conforme a lo acordado en la referida junta de accionistas— esta adquirió los derechos mineros, activos, estudios, análisis y demás información relacionada para continuar con las labores de exploración y explotación sobre los derechos mineros que a la fecha del acuerdo se encontraban a nombre de S.A.C., las que corresponden a las concesiones mineras detalladas en el Anexo B del referido acuerdo (foja 1348), dentro de las cuales se encuentran las concesiones Quellopata, Quellopata 2008A, Inmaculada N° 14, Inmaculada N° 15, Inmaculada N° 18.

Que mediante Resolución Directoral N° 319-2012-MEM/AAM (fojas 3024 a 3029) la Dirección de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas aprobó el Estudio de Impacto Ambiental del proyecto de explotación y beneficio minero «INMACULADA» a desarrollarse en las concesiones mineras señaladas en el considerando precedente, así como en la Mina Huarmapata 3, ubicadas en el distrito de Oyollo, en la Provincia del Paucar del Sara Sara, región Ayacucho.

Que es preciso mencionar que de acuerdo a la Descripción del Proyecto, contenido en el Informe N° 1081-2012-MEM-AAM/EA/GCM/WAL/YBC/PRR/MES/HSM/MVO/ADB/EGZ/MLI, anexo a la Resolución Directoral N° 319-2012-MEM/AAM (foja 1532), el Proyecto contempla la explotación subterránea del mineral de la veta Ángela a razón de 3 500 TMD o 1 260 000 TM/año, la cual se encuentra en la parte central del sistema de vetas de Quellopata, para la obtención de barras de doré de oro/plata, lo que también se señala en el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto Minero Inmaculada —elaborado por (fojas 2236 a 2241).

Que finalmente, se aprecia de la Declaración Anual Consolidada 2011 de S.A.C. que esta declaró ser titular de la Unidad Económico Administrativa Pallancata, cuya situación era en explotación, y de diversas concesiones mineras, dentro de las cuales se encuentran las concesiones Quellopata, Quellopata 2008A, Inmaculada N° 14, Inmaculada N° 15, Inmaculada N° 18, cuya situación era cateo y prospección y sin actividad minera en el caso de Quellopata 2008A.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente S.A.C.) era titular de una unidad minera «Unidad Operativa Pallancata» en etapa de explotación, en la que inició operaciones en agosto de 2007 a la que sumó en marzo de 2011 las concesiones conformantes del «Proyecto Inmaculada», en etapa de cateo y prospección y sin actividad minera en el ejercicio 2011, de la que esperaba extraer mineral a razón de 3500 TMD, ampliando de esa forma su capacidad exportable de producción minera de oro y plata, la que supone una nueva unidad de producción minera (con una localización, producción y veta de extracción distinta), adicional a la unidad ya existente que la recurrente venía explotando, lo que configura una expansión de actividades.

Que ahora bien, corresponde verificar si los gastos por los servicios cuestionados por la Administración realizados respecto del Proyecto Inmaculada y que en principio constituirían gastos preoperativos por expansión de actividades, califican como gastos de exploración o gastos de desarrollo —en los términos definidos precedentemente— a fin de establecer si su deducción podía efectuarse en el ejercicio 2011 o si debían diferirse y deducirse a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

2.1 Por estudios de factibilidad e ingeniería temprana - básica que no califican como gastos de exploración según Ley General de Minería

Que de acuerdo al Manual de Minería «Si los datos previos proporcionados por la exploración (tonelaje



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

estimado y las leyes de los minerales encontrados) son positivos, se realizará el Estudio Técnico económico o Estudio de Factibilidad del proyecto, el cual determinará si este es factible o no». Agrega que «El estudio deberá pues contener los siguientes capítulos: tonelaje (probado y probable); leyes y medias (y ley mínima de corte); plan de desarrollo y método de minado (subterráneo o a tajo abierto); transporte (medios, sistemas, etc.); costos de mano de obra; materiales e insumos en general; inversiones; regalías, seguros; impuestos; gastos legales; etc. Tanto en términos totales, como referidos a una tonelada de mena»¹³.

Que por su parte de acuerdo a Conexión ESAN Apuntes empresariales / minería¹⁴, «Los proyectos mineros tienen un macro ciclo que está compuesto por las siguientes etapas: ingeniería de perfil, estudio de prefactibilidad o ingeniería conceptual, estudio de factibilidad o ingeniería básica, ingeniería de detalle, ejecución y operación», siendo que el «Estudio de factibilidad (ingeniería básica): es aquella etapa en que se efectúa el desarrollo de la alternativa seleccionada. En función de la ley y la cantidad de mineral se determina también la factibilidad económica del proyecto». Se indica, además, que en la «Ingeniería de detalle: en esta etapa se completa el diseño detallado del activo que se va a construir. Aquí intervienen todas las áreas de la compañía».

Que conforme se aprecia de las copias de las facturas observadas por la Administración¹⁵ y sus valorizaciones adjuntas (fojas 308 a 341 y 286 a 291) estas fueron emitidas por el

S.A.C. y corresponden a los servicios profesionales y gastos reembolsables y generales relativos al Estudio de Factibilidad Inmaculada, así como por los servicios profesionales y gastos reembolsables y generales relativos a la Ingeniería Básica Inmaculada.

Que en efecto, conforme se aprecia del Contrato de Locación de Servicios de Consultoría N° (fojas 366 a 379) celebrado entre S.A.C. y S.A.C., de 10 de febrero de 2011 (quien posteriormente cambió su razón social a S.A.C. según se desprende de la Adenda N° 1 al precitado contrato de locación de servicios obrante a foja 354) requirió contratar servicios especializados de consultoría en ingeniería para la elaboración del estudio de factibilidad del Proyecto Inmaculada, siendo que S.A.C. (S.A.C.) presentó la propuesta ganadora del proceso de licitación privada llevada a cabo por la primera; siendo el valor del referido contrato \$2 392 975.00 y el plazo de duración 9 meses.

Que es del caso indicar que mediante contrato de cesión de posición contractual N° (fojas 355 y 356) S.A.C. cedió su posición en el contrato de locación de servicios con S.A.C. (S.A.C.) a la recurrente S.A.C.

Que de acuerdo al punto 6 Alcance del servicio contenido en el Anexo 1 al citado contrato de locación de servicios (foja 369) el estudio debía contener:

- 6.1 la construcción de un modelo geológico a partir de la información geológica básica entregada por
- 6.2 Pruebas metalúrgicas recomendadas y supervisadas por el consultor.
- 6.3 Estudios hidrológicos, hidrogeológicos, geotécnicos y geomecánicos, a nivel de factibilidad, para elegir el mejor aprovechamiento de recursos (agua, canteras, suelos, etc.), la ubicación de infraestructura (acceso al sitio, caminos internos, depósitos de relaves, reservorio para agua, etc.) e instalaciones generales del proyecto.
- 6.4 Evaluaciones técnico-económicas para las posibles opciones de: extracción de mineral de la veta

¹³ Publicado por Estudios Mineros del Perú S.A.C. Recuperado de: www.estudiosmineros.com p. 41

¹⁴ [https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20\(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto.](https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto.)

¹⁵ Detalladas en el Anexo 6.1 al Resultado del Requerimiento N°

(fojas 1627 y 1628)

17



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Ángela, procesos para la extracción metalúrgica, ubicación de componentes, infraestructura, facilidades y otros se consideren pertinentes. Las mismas sustentarán la opción recomendada por el consultor para cada caso.

- 6.5 Evaluación de impactos durante las etapas de desarrollo del proyecto: preparación, construcción, puesta en marcha y operación; y planes para el manejo de los impactos.
- 6.6 Plan de cierre progresivo y definitivo, que incluya el presupuesto correspondiente.
- 6.7 Evaluación técnica y económica para la explotación y beneficio de la veta Ángela, análisis de riesgos y sensibilidad para el proyecto.
- 6.8 Otros que considere pertinente y que proponga el consultor, la misma que deberá ser aprobada por

Que obra, también, en autos (fojas 46 a 50) el Resumen Ejecutivo del Estudio de Factibilidad del Proyecto Inmaculada, en cuya Introducción se indica que «El propósito de este Estudio de Factibilidad es plasmar las Infraestructuras requeridas para el Proyecto, la Planta de Procesos necesaria que pudiera absorber el tonelaje de mineral a ser extraído durante la vida útil de la mina, indicar las fuentes de agua necesarias, rutas de acceso externas e internas, Botaderos y zonas de Acopio de materiales inadecuados, utilizando toda la información existente además de la información que se desarrollará de la parte Geotécnica, Geomecánica, Hidrogeológica e Hidrológica de la veta Ángela situada de la Propiedad Inmaculada ...»; conteniendo información acerca de la estimación de recursos y reservas, las condiciones geomecánicas de mina, el método de minado, de los resultados de los ensayos realizados para verificar la factibilidad técnica del yacimiento de la veta Ángela, los costos de capital, los costos operativos, el análisis económico, el plan de implementación del proyecto y las conclusiones y recomendaciones; destacando la siguiente conclusión (foja 50) «El Estudio de Factibilidad determina que el proyecto es factible y generará un Valor Presente Neto (VPN), no descontado antes de impuestos de \$323 millones, y a una tasa de descuento del 5%, un VPN antes de impuestos de \$181 millones. La Tasa Interna de Retorno antes de impuesto es 18% y el período de retorno de la inversión es de 4.3 años. Este análisis ha sido completado usando solo reservas probadas y probables con precios de oro y plata de \$1,100 y \$18 por onza troy respectivamente».

Que de lo expuesto se establece que el estudio en cuestión no tiene por objeto determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad, sino que a partir de los datos obtenidos por la exploración (tonelaje estimado y las leyes de los minerales encontrados) se efectúa un estudio más profundo respecto a la viabilidad técnica y económica de la explotación del proyecto minero; en consecuencia, se establece que el gasto en dicho estudio de factibilidad no califica como gasto de exploración, no calificando, tampoco, como gasto de desarrollo, en tanto no tiene por fin hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie; constituyendo un gasto preoperativo al tratarse de un desembolso que beneficiará uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos y estar vinculado al Proyecto Inmaculada, el cual, como se indicó precedentemente, constituye una unidad minera de expansión de actividades de la recurrente.

Que por su parte de acuerdo al Contrato de Locación de Servicios N° (fojas 303 a 307) celebrado entre la recurrente y S.A.C., de 1 de setiembre de 2011, la recurrente requirió contratar los servicios de ingeniería temprana del proyecto Inmaculada, siendo que S.A.C. presentó la propuesta ganadora del proceso de licitación privada llevada a cabo por la primera; siendo el valor del referido contrato \$2 016 505,00 y el plazo de duración 5 meses, verificándose que mediante Adenda 2 al precitado contrato de locación de servicios (fojas 297 y 298) las partes acordaron ampliar el objeto del contrato de modo de incluir la ingeniería de detalle relave, presas y botaderos e ingeniería de detalle planta, lo que supondría un incremento en la retribución de \$499 317,00 y del plazo estimado de



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

ejecución de 120 días contados desde la aprobación de la notificación de cambio.

Que atendiendo a que la ingeniería básica es aquella etapa en la que en función de la ley y la cantidad de mineral se determina la factibilidad económica del proyecto y que la ingeniería de detalle incluida en los servicios contratados por la recurrente contemplaba el diseño detallado de relave, presas, botaderos y planta a construir, se establece que, al igual que en el caso del estudio de factibilidad, el gasto en tales ingenierías no califica como gasto de exploración ni como gasto de desarrollo, por las consideraciones antes anotadas, constituyendo gastos preoperativos conforme a lo indicado precedentemente.

Que en consecuencia, corresponde mantener el reparo formulado por la Administración y confirmar la apelada en dicho extremo.

2.2 Por gastos varios, que no califican como gastos de exploración según Ley General de Minería

Que conforme se aprecia del Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1611 a 1626) la Administración reparó diversos gastos referidos a servicios de impresiones, compra de mamelucos, boletos de transporte, fabricación de paneles informativos, alquiler de camionetas, compra de medicamentos, víveres, colchón, sábanas, reembolso de gastos diversos (viaje, alojamiento, trámites Essalud, compra de combustible, impresión de tarjetas de presentación, compra de útiles, compra de tarjetas navideñas, seguro de practicantes, instalación de teléfonos públicos), servicio clear channel, cableado, servicios legales, toldos, sillas, mesas, limpieza tanques sépticos, alojamiento, recojo servicios peligrosos, alquiler de salón, alquiler de equipos, elaboración de polos piqué de algodón, diseño de proyecto evaluación arqueológico Inmaculada, abarrotos, impresión de libretas, gastos corrientes, neumáticos, servicios de seguridad, elaboración plan de gestión social y plan de RRCC para el EIA Proyecto Inmaculada, desmontaje de mamparas para reacondicionar oficinas, pintura de oficina, servicio de estudio de impacto ambiental, posicionamiento de la Unidad Inmaculada entre público, autoridades y stakeholders, servicio de transporte de personal, servicio de taxi aeropuerto – domicilio – aeropuerto, servicio de taxi Sol de la Molina, San Isidro, Miraflores, Surco, arreglos florales, confección de banners, legalizaciones, confección de capa bordada, imagen Virgen Inmaculada.

Que conforme se indicó precedentemente, con Arroyo Langschwager, «... no todos los gastos efectuados en una etapa anterior a las operaciones mineras califican como gastos de prospección y exploración [...] sólo calificarán como tales aquellos que desde un punto de vista técnico tengan dicha naturaleza y estén destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación. Existirán por tanto gastos que no encajen en esta definición técnica ni tampoco califiquen como gastos de desarrollo o preparación, a estos otros gastos los denominaremos "gastos preoperativos generales". Los "gastos preoperativos generales" tienen una índole distinta a los gastos de prospección, exploración y de desarrollo. Se tratan de desembolsos de corte administrativo, vinculados por ejemplo a la constitución y organización de la sociedad, gastos de financiamiento, alquiler de oficinas, entre otros».

Que la referida autora precisa que «si el gasto tiene como finalidad la ubicación del mineral, o determinar sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación calificará como gasto de exploración, mientras que si el gasto tiene como finalidad hacer posible el acceso o la producción del mineral calificará como gasto de desarrollo».

Que en tal orden de ideas, no basta que la recurrente alegue que los indicados gastos son de exploración porque se han incurrido con relación al Proyecto Inmaculada o porque se encuentran asociados a la posibilidad de probar la existencia de mineral o porque se traten de gastos necesarios para el desarrollo de sus actividades mineras resultando inherentes y necesarios para la generación de sus rentas gravadas, sino que era menester que acreditara la actividad de exploración realizada a la cual fueron destinados o estaban asociados, advirtiéndose, de la relación de gastos indicados, la existencia de algunos gastos que no tienen vinculación alguna a actividades tendientes a determinar la probable existencia de minerales u obtener su localización, extensión o calidad (así, la impresión de tarjetas de



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

presentación, compra de tarjetas navideñas, seguro de practicantes, instalación de teléfonos públicos, desmontaje de mamparas para reacondicionar oficinas, posicionamiento de la Unidad Inmaculada entre público, autoridades y stakeholders, arreglos florales, servicios de taxis en distritos de Lima, confección de banners, legalizaciones, confección de capa bordada e imagen de la Virgen Inmaculada, entre otros).

Que ahora bien, con relación a los gastos relacionados a los servicios prestados por los proveedores que se indican a continuación, corresponde señalar lo siguiente:

Proveedor SAC

Que de acuerdo al contrato marco de locación de servicios de exploración y geología N° celebrado entre la recurrente y SAC, de 1 de febrero de 2011 (fojas 2225 a 2235) la recurrente requirió contratar los servicios de una empresa que preste diversos servicios en el Proyecto Inmaculada, para lo cual encomendó a SAC la prestación de los servicios siguientes, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo 1 adjunto a dicho contrato:

1. Servicios de administración del campamento minero, que comprendían servicios administrativos; casa de fuerza – manejo de grupo electrógeno; manejo de almacén; conducción de vehículos; enfermería; servicio de cocina, comedores, lavandería y limpieza; servicios de medio ambiente; servicios de relaciones comunitarias; servicios de seguridad de campamento; servicios de ejecución de obras civiles; charlas de inducción – incidentes a proveedores; supervisión de trabajos.
2. Servicios de exploración y geología, que comprendían topografía; core shack; toma y envío de muestras.

Que de acuerdo a la cláusula 4 del citado contrato, las partes acordaron que la retribución aplicable a la prestación de los servicios sería equivalente a los costos incurridos por SAC a los que se le agregaría un margen del 5%, así como el Impuesto General a las Ventas; precisándose que a efectos de la facturación S.A.C. debía presentar la valorización mensual de los trabajos realizados para su revisión y aprobación por parte de la recurrente.

Que obran en autos (fojas 2041 a 2223) los documentos siguientes: Reportes Programa de Perforación 2011, en el que se da cuenta de los trabajos de perforación diamantina, con indicación del número de maquinarias utilizadas, empresas perforadoras a cargo de la labor

y el avance en metros perforados en la veta Angela; Informe mensual de Administración, en el que se da cuenta de las actividades, obras y servicios realizados en el mes respecto a servicios generales, recursos humanos, atenciones en tópicos, estadísticas de incidencia de enfermedades, acuerdos y convenios con los pobladores de las comunidades aledañas en salud y alimentación, coordinaciones con autoridades locales y comuneros, informe en seguridad minera, reportes de consumo de combustible, reporte de visitas, etc.; y Reportes Programa de Factibilidad, en el que se da cuenta de los programas de perforación diamantina para el estudio de factibilidad a cargo de S.A.C.; siendo del caso mencionar que existe coincidencia en la localización de los trabajos de perforación señalados en los Reportes Programa de Perforación 2011 y en Reportes Programa de Factibilidad.

Que es del caso mencionar, que no consta en autos documentación presentada por la recurrente que dé cuenta de los servicios de topografía, core shack y toma y envío de muestras, que, de acuerdo al contrato, integraban los servicios de exploración y geología.

Que conforme se desprende de los informes de administración no se advierte que los servicios brindados estuvieran vinculados o fueran destinados a los servicios de exploración o geología, de donde se establece que estos constituyen gastos generales.

Que ahora bien, conforme se aprecia del Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1619 y 1620) la Administración reparó las facturas N°

   20 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

concepto de gastos asumidos por cuenta de la recurrente efectuados a S.A.C. correspondan a gastos de exploración, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Proveedor S.A.

Que conforme se aprecia del Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1618 y 1619) la Administración reparó las facturas (detalladas en dicho anexo) emitidas por S.A. por concepto de «seguridad de minas contrato Unidad Inmaculada, servicio de seguridad de plantas» correspondiente a los meses de marzo a diciembre de 2011, sustentadas en el contrato de prestación de servicios complementarios de seguridad privada N° (fojas 152 a 154) suscrito entre la recurrente y la referida empresa de seguridad.

Que cabe indicar que la recurrente ha presentado como prueba de la calidad de gasto de exploración del citado gasto, además del mencionado contrato, la certificación de 19 de noviembre de 2019 emitida por S.A. (antes S.A.) indicando que ha prestado servicios de vigilancia privada en el Proyecto Inmaculada, así como copia de las facturas observadas con sus respectivas liquidaciones de servicio (fojas 138 a 148).

Que la recurrente ha señalado que de la glosa de las facturas se aprecia claramente que los servicios de seguridad fueron prestados por en las plantas de la unidad minera Inmaculada, por lo que no cabe duda que se trata de erogaciones relacionadas con las actividades de exploración del referido proyecto.

Que al respecto, corresponde señalar que no basta que la recurrente alegue que los indicados gastos de seguridad son de exploración porque se incurrieron en las plantas del Proyecto Inmaculada, debiéndose tener en cuenta que sólo calificarán como tales aquellos que desde un punto de vista técnico tengan dicha naturaleza y estén destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación, siendo que en el presente caso ello no se cumple, habida cuenta que el referido servicio de seguridad en las plantas de la Unidad Inmaculada corresponden a labores de custodia de sus instalaciones a través del control de acceso y salida de estas, de realización de rondas de vigilancia, de protección de las personas y bienes al interior de dichas instalaciones que no se encuentran dirigidos a la ubicación del mineral, la determinación de sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación, constituyendo, por tanto, un gasto general.

Que en tal sentido, no habiéndose acreditado que los gastos observados por la Administración por concepto de gastos de seguridad correspondan a gastos de exploración, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Proveedor E.I.R.L.

Que de acuerdo al Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1621) la Administración reparó las facturas N° (fojas 132 a 134) emitidas por E.I.R.L. por concepto de diseño de proyecto de evaluación arqueológica Inmaculada – CIRA.

Que a fin de acreditar la deducibilidad del referido gasto como de exploración, la recurrente presentó copia de la Resolución Directoral N° 438-2012-DGPC-VMPCIC/MC (fojas 135 y 136) —en el que se aprueba el Informe final del «Proyecto de evaluación arqueológica con excavaciones Inmaculada» a cargo de la —, copia de parte del Informe final del Proyecto de evaluación arqueológica con excavaciones Inmaculada (fojas 2272 a 2291).

Que de la revisión del referido informe final se aprecia que el proyecto consistió en la exploración





Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

arqueológica en un área total de 2949.089677 Has. constituido por el Proyecto Inmaculada¹⁶, con la finalidad de determinar la existencia de sitios arqueológicos y mas precisamente materiales arqueológicos, que pudieran limitar la obtención del certificado de inexistencia de restos arqueológicos por parte de la recurrente, requisito exigido para la realización de operaciones mineras; así, en el rubro G. Inventario detallado de los materiales arqueológicos (foja 2287) se indica lo siguiente: «... para el inicio del punto de operación del Proyecto Inmaculada, se ha desarrollado el presente estudio arqueológico, con el objetivo de definir la cantidad y calidad de los restos arqueológicos en el área ...».

Que conforme se aprecia si bien el citado estudio resulta necesario para la realización de actividades mineras, no está destinado a demostrar las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento sino la ubicación de restos arqueológicos.

Que en tal sentido, el gasto incurrido en el proyecto de evaluación arqueológica Inmaculada no califica como gasto de exploración, al no estar dirigido a la ubicación del mineral, la determinación de sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación; por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Proveedor

Que de acuerdo al Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1617) la Administración reparó las facturas N° (fojas 124 y 125) emitidas por S.A.C. por servicio de estudio de impacto ambiental del Proyecto Inmaculada.

Que de acuerdo al Manual de Minería¹⁷ «...el Ministerio de Energía y Minas, exige a los titulares de operaciones mineras que quieran establecer algún tipo de operación la presentación y la sustentación en audiencia pública de este Estudio de Impacto Ambiental como requisito para obtener la autorización para iniciar las operaciones, pues es preciso que estas no perjudiquen el medio ambiente»; agrega que «El estudio es exigido a los titulares de concesiones mineras que proyectan iniciar alguna etapa de explotación, y evalúa y describe aspectos físico-naturales, biológicos, socioeconómicos y culturales en el área de influencia del proyecto y prevé los efectos y consecuencias de su realización».

Que obra en autos (fojas 127 a 131) copia de parte del volumen I del Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto Minero Inmaculada, elaborado por S.A.C., en el que se indica, como antecedentes del estudio, que la S.A.C. en cumplimiento de la normatividad aplicable a las actividades de exploración minera obtuvo el Certificado de Viabilidad Ambiental N° —de aprobación automática— expedido el 22 de noviembre de 2007 respecto del Proyecto de exploración Inmaculada; se añade que posteriormente en diciembre de 2007 presentó la Evaluación Ambiental del Proyecto Inmaculada a ejecutarse en las concesiones mineras Inmaculada N° 13, Inmaculada N° 14, Inmaculada N° 15 e Inmaculada N° 18, obteniendo la autorización para realizar actividades de exploración durante 7 meses mediante la Resolución Directoral N° del 7 de mayo de 2008; luego la referida empresa presentó la Modificación del Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del Proyecto de Exploración Minera «Inmaculada» para ampliar los trabajos de exploración dentro de las concesiones mineras antes señaladas y además en las concesiones Inmaculada N° 30, Inmaculada N° 33, Inmaculada N° 34, Inmaculada N° 78, Inmaculada N° 20-2006 y Quellopata, la que fue aprobada mediante Resolución Directoral N° del 12 de octubre de 2010; siendo que mediante Resolución Directoral N° ¹⁸ del 15 de setiembre de 2011 se ha aprobado la Tercera Modificación del Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del

¹⁶ De acuerdo a la Resolución Directoral N° 438-2012-DGPC-VMPCIC/MC dicha área se encuentra ubicada en los distritos de Pacapausa y San Francisco de Ravacayco, provincia de Parinacochas y los distritos de San Javier de Alpabamba y Oyolo, provincia de Paucar del Sara Sara, departamento de Ayacucho.

¹⁷ Op.cit., p. 41

¹⁸ La que fue otorgada a S.A.C. la que adquirió los derechos mineros de las referidas concesiones de S.A.C.





Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Proyecto de Exploración Minera – Categoría II «Inmaculada» que permitió ampliar los trabajos de exploración dentro de las concesiones mineras.

Que asimismo se indica en el mencionado estudio, que a la fecha de su elaboración —setiembre de 2011— requiere comenzar sus actividades de explotación minera por un periodo de 8 años, para lo cual el proyecto plantea el emplazamiento de una planta de beneficio con una capacidad de 3,500TMD, un depósito de relaves, un depósito de desmonte y otros componentes, por lo que en cumplimiento de la normatividad vigente se ha elaborado el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto Minero Inmaculada; se agrega que se requiere contar con la autorización ambiental correspondiente, expedida por el Ministerio de Energía y Minas, para lograr que las actividades comprendidas en cada una de las etapas de construcción, operación y cierre del proyecto estén en concordancia con la normatividad ambiental peruana.

Que conforme se aprecia, el Estudio de Impacto Ambiental, cuyo gasto pretende ser deducido como gasto de exploración, resulta necesario para el inicio de las actividades de explotación minera de parte de la recurrente, no estando destinado a demostrar las dimensiones, posición, ni características mineralógicas del yacimiento, sino la obtención de la autorización ambiental que posibilite las labores comprendidas en las etapas de construcción, operación y cierre del proyecto.

Que en tal sentido, el gasto incurrido por el referido estudio no califica como gasto de exploración, siendo que tampoco califica como gasto de desarrollo, como alega la recurrente, en tanto no tiene como finalidad hacer posible el acceso o la producción del mineral, que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito; por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Proveedor

Que de acuerdo al Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1617) la Administración reparó las facturas N° y emitidas por E.I.R.L., por servicio de recojo de residuos sólidos en Proyecto Inmaculada.

Que a fin de acreditar la deducibilidad del referido gasto como de exploración, la recurrente presentó además de las facturas observadas, las guías de remisión que sustentan el traslado de los residuos, así como las valorizaciones de las facturas emitidas (fojas 108 a 123).

Que de acuerdo al detalle de los desechos objeto del servicio de recojo, contenido en las valorizaciones presentadas, se tiene que corresponden a residuos diversos tales como botellas descartables contaminadas con grasa, tecnopor en láminas, trapos con grasa, basura doméstica, bolsas de plástico impregnadas en grasa, sacos con lodo, tierra contaminada con aditivos, bidones vacíos con aceite quemado, retazos de manguera, latas impregnadas con grasa.

Que conforme se aprecia, el servicio de recojo de residuos sólidos no constituye un gasto de exploración, en tanto su finalidad no es la ubicación del mineral, la determinación de sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación, sino la limpieza de las áreas de la unidad minera por razones de sanidad, salubridad y medio ambientales, por lo que, en esa medida, constituye un gasto general y no de exploración como sostiene la recurrente.

Que frente a lo alegado por la recurrente respecto a que el gasto reparado se encuentra vinculado con el Proyecto Inmaculada, en fase de exploración, por lo que ello determina que constituya un gasto de exploración, corresponde reiterar que no todos los gastos efectuados en etapa exploración calificarán como tales, sino únicamente aquellos que estén destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Que en cuanto a que la unidad no puede operar correctamente si no se realizan periódicamente dichos servicios, lo que ratifica que la prestación está vinculada y es necesaria para la correcta ejecución de las labores de exploración del proyecto Inmaculada, se debe señalar que el reparo formulado por la Administración no discute el carácter de necesario y, por ende, deducible del gasto, sino de su calidad de gasto de exploración, calificación esta última que no corresponde al citado gasto por las razones enunciadas precedentemente.

Que en tal orden de ideas, se concluye que el reparo al gasto incurrido por el servicio de recojo de residuos sólidos se encuentra ajustado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Proveedores

Que de acuerdo al Anexo 6.2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1624 a 1626, 1620 y 1621) la Administración reparó las facturas que se detallan en el referido anexo, las que fueron emitidas por concepto de compra de abarrotes y víveres.

Que la recurrente sostiene que el gasto reparado se encuentra vinculado con el Proyecto Inmaculada, el cual al estar en fase de exploración determina que los gastos de alimentos y abarrotes destinados al comedor del proyecto constituyan gastos de exploración.

Que sobre el particular corresponde indicar que los desembolsos incurridos en la compra de abarrotes y víveres constituyen gastos generales que no califican como gastos de exploración, toda vez que su finalidad no es la ubicación del mineral, la determinación de sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación, sino atender las necesidades de alimentación, aseo y otros vinculados del personal destacado a laborar en la unidad minera; correspondiendo estarse a lo señalado respecto a tratarse de un gasto vinculado con el Proyecto Inmaculada en fase de exploración.

Que en tal orden de ideas, se concluye que el reparo al gasto incurrido por el servicio de recojo de residuos sólidos se encuentra ajustado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

2.3 Por desembolsos no sustentados fehacientemente

Que conforme se aprecia del Anexo 6.4 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1609), la Administración reparó las facturas N°

(fojas 2001 a 2009 y 1988 a 1999) emitidas por S.A.C., por concepto de «gastos asumidos por encargo de ustedes, según reporte y detalle adjunto», porque no se acreditó la fehaciencia de las operaciones ni que se tratara de gastos de exploración.

Que la Administración señaló que el listado de personal y la descripción de labores presentados por la recurrente constituía una hoja impresa preparada con motivo del requerimiento y que no sustentaba la emisión de las facturas emitidas, las que hacían mención a un detalle y reporte adjuntos no proporcionados, no habiendo presentado, tampoco, las valorizaciones a las que alude el contrato N°

Que la recurrente ha señalado que los desembolsos efectuados corresponden a los gastos incurridos por personal de que prestó servicios en el Proyecto Inmaculada y que se relacionan con el contrato marco de servicios de gerenciamiento de proyectos y otros en Proyecto Inmaculada y que presentó la relación del personal destacado en donde figuran las actividades y responsabilidades asignadas a cada trabajador, las cuales se encontraban directamente relacionadas con la fase de exploración.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Que a fin de acreditar los referidos gastos de personal la recurrente presentó el Contrato marco de servicios de gerenciamiento de proyectos y otros en Proyecto Inmaculada N° , las facturas observadas, documentos denominados «Liquidación RRHH - planilla Inmaculada», documento denominado «Relación de personal – Servicios Proyecto Minero Inmaculada – Ejercicio 2011» (fojas 51 a 77), documentos denominados S.A.C. – Personal asignado a servicios en Proyecto Inmaculada» y Valorizaciones de las facturas N°

(fojas 2001 a 2009 y 1988 a 1999).

Que se debe indicar que de acuerdo con el referido contrato, N° , este tiene por objeto el gerenciamiento del Proyecto Inmaculada, para lo cual se encargaría de prestar los servicios siguientes: de gerenciamiento del proyecto, de exploración y geología, administrativos y servicios relacionados al medio ambiente, seguridad, RRCC y otros, detallados en el Anexo 1 a dicho contrato.

Que en cuanto a los servicios de exploración y geología, el referido anexo señala que comprende lo siguiente: (a) revisión de topografía; (b) core shack; (c) revisión de muestras; (d) supervisar las valorizaciones mensuales de contratistas en geología (topografía) y planeamiento (geotecnia); (e) revisar la información de cuadros estadísticos; (f) reportar informes diarios de avances y resultados (condiciones de labores, muestreo y leyes de muestreo); (g) ejecutar la estimación de recursos y reservas, así como proveer información útil para la toma de decisiones para ubicar blancos de exploración; (h) supervisar el sistema SIG para el manejo adecuado de la información: data topográfica, de leyes, canales, sondajes y otros; (i) mantener actualizada la base de datos geológicos y topográficos para analizarla y evaluarla en un software minero – geológico; (j) coordinar con el superintendente de geología proyectos de exploración; (k) capacitar en el uso del software (Arc View) a topógrafos, muestreros y demás personal de geología.

Que de la revisión de los documentos «Liquidación RRHH - planilla Inmaculada», se aprecia que corresponde a la contabilización de las planillas de sueldos de la unidad Inmaculada, conteniendo información acerca de remuneraciones por pagar, gratificaciones, seguros de accidentes personales, etc., cuyo importe total coincide con el de la factura mensual correspondiente.

Que de la revisión del documento «Relación de personal – Servicios Proyecto Minero Inmaculada – Ejercicio 2011» se aprecia un listado de personal con su identificación personal, puesto de trabajo y descripción de la labor que realizan. Así, por ejemplo, respecto de se indica que es el superintendente general de mina, teniendo como responsabilidad supervisar las valorizaciones mensuales de contratistas en coordinación con geología (topografía) y planeamiento (geotecnia); revisar la información de cuadros estadísticos de valorizaciones, consumos, avances y eficiencias. Respecto de se indica que su puesto es geólogo de área, teniendo como responsabilidad elaborar proyectos de exploración; participar en las reuniones diarias de operaciones a fin de coordinar con el área y otras áreas los trabajos a realizarse; reportar al superintendente de geología informes diarios de avances y resultados (condiciones de labores, muestreo y leyes de muestreo); asegurar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de excelencia técnica, seguridad y medio ambiente, logística y demás áreas; coordinar con planeamiento, SMA, laboratorio, mantenimiento y demás áreas el apoyo requerido por el área, soporte dado por el área o temas de interrelación. Respecto de se indica que su puesto es subgerente de proyectos, teniendo como responsabilidad convocar, evaluar y seleccionar las empresas especializadas para el desarrollo de ingenierías, supervisión de obras y ejecución de proyectos; recoger los requerimientos de proyectos de los clientes internos; administrar los contratos de ingeniería, construcción y supervisión; elaborar y mantener los procedimientos formales de contratación, administración y control de proyectos. Respecto de se indica que su puesto es geólogo junior de modelamiento, teniendo como responsabilidad ejecutar la estimación de recursos y reservas y realizar el modelamiento, a fin de proveer información útil para la toma de decisiones para ubicar los blancos de exploración; controlar y supervisar el sistema SIG para el manejo adecuado de la información: data topográfica, de leyes, canales, sondajes



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

y otros; mantener actualizada la base de datos geológicos y topográficos para analizarla y evaluarla en un software minero geológico; coordinar con el superintendente de geología proyectos de exploración; capacitar en el uso del software (Arc View) a topógrafos, muestreros y demás personal de geología.

Que de la revisión de los documentos S.A.C. – Personal asignado a servicios en Proyecto Inmaculada» se aprecia que contiene la identificación del personal que habría sido asignado al Proyecto Inmaculada por cada uno de los meses facturados; mientras que las Valorizaciones detallan los importes de los costos del personal que habría sido asignado a prestar servicios en cada uno de los meses facturados.

Que de la evaluación en conjunto de la documentación antes reseñada se tiene que esta da cuenta de los servicios que fueron requeridos para el Proyecto Inmaculada y del personal que habría sido el encargado de efectuar tales servicios, pactados en el contrato marco de servicios de gerenciamiento de proyectos, de cómo se habría distribuido la ejecución de tales servicios entre el referido personal, a través de las responsabilidades laborales que a cada uno le fueron asignadas, pudiendo identificarse, además, respecto de quienes serían los costos de personal facturados. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que un extremo del reparo de la Administración se refiere a la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios que se habrían prestado, siendo que para ello la documentación presentada no resulta idónea, ya que de ella no se puede establecer si en la práctica los servicios acordados se realizaron. Así, la recurrente no ha presentado documentación alguna respecto a la supervisión de las valorizaciones mensuales de contratistas que habría efectuado el superintendente general de mina, ni los proyectos de exploración que habría elaborado el geólogo de área, ni los informes diarios de avances y resultados (condiciones de labores, muestreo y leyes de muestreo) reportados al superintendente de mina por el geólogo de área, ni la convocatoria, evaluación y selección de las empresas especializadas para el desarrollo de ingenierías, supervisión de obras y ejecución de proyectos que habría efectuado el subgerente de proyectos, ni la estimación de recursos y reservas ni el modelamiento que habría realizado el geólogo junior, por mencionar solo algunas de las actividades que fueron acordadas y de las que tendría que existir evidencia que demostrara que más allá de haber sido pactadas fueron, en la práctica, ejecutadas y sustentan el gasto realizado.

Que lo antes indicado encuentra sustento en los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 08052-10-2017, en la que se ha indicado que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada; en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, en las que se ha indicado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales; así como en las Resoluciones N° 434-3-2010 y 6011-3-2010, en las que se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o —en su caso— con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en consecuencia, se concluye que la recurrente no ha acreditado la fehaciencia de las operaciones vinculadas al reembolso de gastos de personal contenidos en las facturas observadas.

Que en cuanto al extremo del reparo relativo a que no se trataría de gastos de exploración, corresponde indicar que, no habiéndose acreditado la realidad o fehaciencia de los servicios, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a si estos califican como gastos de exploración.

Que en tal orden de ideas, se concluye que el reparo por desembolsos no sustentados fehacientemente se encuentra ajustado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

 27 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

3. Reparación por gastos de gerencia y administración proporcionalmente vinculados al Proyecto Inmaculada

Que la recurrente señala que los servicios prestados por _____ en cumplimiento del contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos corresponden exclusivamente al Proyecto Pallancata y que dicho contrato únicamente hace referencia a dicha unidad minera, siendo que ha celebrado un contrato distinto exclusivamente para el Proyecto Inmaculada.

Que alega que de la revisión de las facturas y las liquidaciones emitidas en el marco del citado contrato, así como del listado con la relación de las personas y el detalle de horas trabajadas en el Proyecto Pallancata se advierte que los servicios prestados por _____ correspondían y fueron ejecutados exclusivamente respecto de este último.

Que indica que en el supuesto que se encontraran asociados al Proyecto Inmaculada no califican como gastos preoperativos por expansión de actividades, toda vez que no ha iniciado una línea de negocio distinta de la actividad minera, la cual corresponde a su objeto social; añade que la calificación de gastos preoperativos por expansión de actividades de la empresa, a los cuales hace referencia el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es aplicable únicamente en caso de gastos relativos a la incorporación de una línea de negocio o tipo de operación o actividad no comprendida inicialmente — expresa o implícitamente— en el objeto social de la empresa. Invoca el criterio establecido en las Resoluciones N° 03942-5-2010, 19983-9-2012, 09518-2-2004 y 05917-3-2019.

Que afirma que mediante el Proyecto Inmaculada no ha ampliado sus actividades, sino que ha continuado con la ejecución de actividades comprendidas dentro de su objeto social, esto es, actividad minera destinada a la producción y comercialización de oro y plata, por lo que no puede enmarcarse en el supuesto de expansión de actividades de la empresa.

Que alega que el procedimiento seguido por la Administración para determinar el importe objeto de reparación no tiene ningún sustento legal, por lo que corresponde que se deje sin efecto al tratarse de una actuación arbitraria en su perjuicio. Indica que la Administración ha procedido a calcular la proporcionalidad de gastos, que a su criterio serían atribuibles al Proyecto Inmaculada, para efectos de cuantificar el monto del reparo por no aceptar su deducción en el ejercicio gravable 2011, sin sustentar tal procedimiento de cálculo en ninguna disposición legal o procedimiento previsto por ley.

Que por su parte la Administración señala que de la documentación verificada, consistente en contrato, facturas emitidas por _____ a la recurrente y Libro de Actas de Junta General de Accionistas de la recurrente, establece que los servicios de administración y gerencia prestados por _____ a la recurrente durante el ejercicio 2011 en virtud del contrato N° _____ corresponden tanto a la UEA Pallancata como al Proyecto Inmaculada, por lo que no resultan deducibles en su integridad, correspondiendo contabilizar como gasto preoperativo (activo) la parte vinculada a este último proyecto.

Que agrega que el Proyecto Minero Inmaculada corresponde a una expansión de actividades, habiendo determinado que los desembolsos realizados por la recurrente vinculados a dicho proyecto no califican como gastos de exploración sino de gastos preoperativos originados por la expansión de actividades mineras, toda vez que se caracterizan por ser desembolsos necesarios para la obtención de beneficios futuros, por lo que en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos deben diferirse hasta el ejercicio en que se inicie la generación de renta de la actividad expandida; por lo que los gastos bajo análisis debían activarse como gasto preoperativo de acuerdo al inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa que los gastos de exploración son aquellos que están destinados a demostrar la ubicación y calidad del mineral, mientras que los gastos de desarrollo son aquellos destinados a realizar trabajos de infraestructura que permitan el acceso a dichos recursos, siendo que los servicios a los que se contrae el contrato N° _____ son servicios de gerencia y administración que comprenden: asesoría legal, auditoría interna, contabilidad, recursos humanos, logística,



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

presupuesto, tesorería, comercialización y finanzas, servicios de sistemas de información y comunicaciones, servicios generales, seguridad, salud y medio ambiente y relaciones comunitarias.

Que indica que determinó sobre la base de un criterio razonable y lógico el importe de los gastos de administración vinculados al Proyecto Inmaculada, ante la falta de información de parte de la recurrente de los cuadros analíticos con los importes de los gastos referidos a dicho proyecto, determinando la proporcionalidad de los desembolsos vinculados al citado proyecto frente al total de desembolsos del ejercicio 2011, sobre la base de la información proporcionada por la recurrente en relación a sus inversiones en cada unidad minera y en la planta de beneficio. Añade que dicho procedimiento lo aplica en cumplimiento de lo establecido por el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de una determinación sobre base cierta.

Que conforme se aprecia del punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N°

la Administración reparó S/3 052 108,00, que corresponde a la suma de los gastos de gerencia y administración vinculados al Proyecto Inmaculada, al no ser deducible como gasto administrativo del ejercicio 2011, sino que debía activarse como gasto preoperativo por expansión de actividades, de acuerdo a lo establecido por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 5 del Anexo al Requerimiento N° (fojas 1687 a 1689) la Administración, con base en la información y documentación presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (fojas 1699 a 1702 y 1708 y 1709/vuelta) y a su evaluación señaló que con relación a los comprobantes de pago emitidos por S.A.C.¹⁹ —sobre los cuales la recurrente indicó que correspondían a los servicios gerenciales y administrativos llevados a cabo por dicho proveedor y por los cuales adjuntó las horas trabajadas en las diferentes áreas— no existía detalle de las personas que habrían prestado los servicios de gerenciamiento y administración, ni las funciones específicas desempeñadas, ni las labores realizadas, habiéndose señalado tan solo el número de horas específicas que sirvió como dato para valorizar el servicio; señalando, en consecuencia, que no se había acreditado la efectiva prestación del servicio.

Que agregó, además, que durante el periodo fiscalizado la recurrente exploró y explotó oro y plata en las concesiones mineras que conforman la Unidad Operativa Pallancata, la cual inició operaciones de extracción, procesamiento y comercialización en agosto de 2007 y que el 1 de marzo de 2011 entró en vigencia la escisión por segregación de un bloque patrimonial de S.A.C., conformado principalmente por los derechos mineros, activos, estudios, análisis y demás información de las exploraciones realizadas con el Proyecto Inmaculada y que el 30 de setiembre de 2011 la recurrente presentó ante la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas, el Estudio de Impacto Ambiental del proyecto de explotación y beneficio minero «Inmaculada» a desarrollarse en las concesiones mineras Quellopata, Quellopata 2008A, Inmaculada N° 14, Inmaculada N° 15, Inmaculada N° 18 y Mina Huamapata 3, ubicadas en el distrito de Oyolo, en la Provincia de Paucar del Sara Sara, región Ayacucho; por lo que con base en lo anterior y a los desembolsos efectuados en exploraciones vinculados al proyecto Inmaculada, estableció que durante el ejercicio 2011 la recurrente había desarrollado dos proyectos mineros, uno de los cuales, el proyecto Inmaculada, se encontraba en etapa preoperativa.

Que en ese sentido, indicó que de acreditarse la fehaciencia de los servicios con la respectiva documentación sustentatoria, los gastos administrativos contabilizados y facturados por habrían sido necesarios tanto para el Proyecto Pallancata como para el Proyecto Inmaculada, por lo que no procedería la deducción de la totalidad del gasto administrativo, en virtud de lo establecido por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que solicitó a la recurrente sustentar la fehaciencia del gasto de administración y gerencia, detallados en el Anexo 7 (foja 1667), debiendo presentar el detalle de las inversiones efectuadas para los proyectos Pallancata e Inmaculada, así como las facturas respectivas, la

¹⁹ Detallados en el Anexo 4 al Requerimiento N°

(foja 1715).



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

documentación sustentatoria y la base de datos de las cuentas de gestión, incluyendo el campo de centro de costos, debiendo presentar por escrito y con los respectivos cuadros analíticos el importe de los referidos gastos vinculados al Proyecto Inmaculada, siendo que de no contar con la información requerida, procedería a aplicar el procedimiento de vinculación de los aludidos gastos al Proyecto Inmaculada, conforme a lo siguiente:

- Calcularía el total de desembolsos del rubro exploración correspondiente al Proyecto Inmaculada, según la base de datos de exploraciones y el cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Calcularía el total de desembolsos en activos fijos correspondiente al Proyecto Inmaculada, según la base de datos de exploraciones y el cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Calcularía el total de desembolsos corrientes distintos al Proyecto Inmaculada sobre la base del cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Determinaría la proporcionalidad de los desembolsos vinculados al Proyecto Inmaculada frente al total de desembolsos del ejercicio 2011.
- Determinaría el importe de los gastos de gerencia y administración vinculados al Proyecto Inmaculada, el cual no sería deducible como gastos administrativos del ejercicio 2011, sino que debería activarse como gasto preoperativo, conforme al inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 28 de noviembre de 2013 (fojas 994 a 997) la recurrente señaló que cumplía con entregar los reportes con la relación de los trabajadores de que prestaron servicios, así como una descripción de las labores que realizaron en favor de los cuales analizados conjuntamente con la documentación entregada con ocasión del Requerimiento N° acreditaban la efectiva prestación y, por ende, la fehaciencia del servicio.

Que asimismo, cumplía con proporcionar el detalle de las inversiones efectuadas en Pallancata e Inmaculada que figuraban en la contabilidad en el ejercicio 2011, así como la base de datos de las cuentas de gestión, incluyendo el campo de centro de costos, empero que el extremo del requerimiento referido a los cuadros analíticos para determinar el importe de los gastos de administración y gerencia vinculados al Proyecto Inmaculada no le resultaba aplicable, por cuanto tales servicios se encontraban relacionados con la Unidad Pallancata, tal como se señalaba en el contrato N° (cláusulas 1° y 5°) y que de las facturas, liquidaciones trimestrales y descripción de las labores efectuadas se apreciaba que están relacionados a la indicada unidad operativa, toda vez que liquida y factura por separado las labores de gerencia y de administración del Proyecto Inmaculada.

Que adicionalmente indicó que es una empresa minera que en el ejercicio 2011 ya se encontraba en plena actividad de explotación y extracción de mineral en la Unidad Minera Pallancata, por lo que puede concluirse que no es una empresa que se encuentre en etapa preoperativa ni en expansión de actividades, como sostiene la Administración, no siéndole de aplicación el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el inciso d) del artículo 21 de su reglamento, y menos aún el procedimiento establecido en el requerimiento, el que no cuenta con fundamento alguno, ya que ni la ley ni el reglamento han establecido la aplicación de una prorrata en la forma establecida por la Administración.

Que la Administración dejó constancia en el punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1634 a 1638) de la respuesta y documentación presentada por la recurrente — dentro de la que se encuentra el contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos N° de 1 de junio de 2010— y de su evaluación concluyó que si bien se encontraba acreditada la prestación del servicio, las facturas contabilizadas y deducidas como gasto administrativo corresponden a la prestación de servicios de administración y gerencia del negocio que desarrolla en el año 2011. En ese sentido, citó, entre otras, las cláusula 2° del citado contrato, la que señala que «... celebra un contrato de gerencia general y de prestación de servicios administrativos

30



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

con «Para tales efectos, designa a como su único y exclusivo gerente general para la gestión y administración diaria de sus operaciones y actividades empresariales...», detallando, además, que en la cláusula 5 se estipula la prestación de los siguientes servicios: asesoría legal, auditoría interna, contabilidad, recursos humanos, logística, presupuesto, tesorería, comercialización y finanzas, servicios de sistemas de información y comunicaciones, servicios generales, seguridad, salud y medio ambiente, relaciones comunitarias.

Que refirió que dado que el contrato fue celebrado el 1 de junio de 2010, resultaba obvio que el proyecto Inmaculada no podía estar mencionado en este, lo que no significaba que en tanto gerente general, ejerciera dicho cargo de forma parcial, añadiendo que de acuerdo a las Actas de Junta General de Accionistas del 19 de enero y del 11 de agosto de 2011 —en las que participó la persona natural designada por en el cargo de gerente general— se trataron temas vinculados al proyecto Inmaculada. Agrega que el personal que atendió la fiscalización, siendo personal de desempeño labores no solo a favor del Proyecto Pallancata, sino que prestó sus servicios en favor de

Que asimismo precisó que la recurrente inició su actividad minera desde el 2007, con la explotación del Proyecto Minero Pallancata, expandiendo su actividad minera a través de la adquisición de un bloque patrimonial de la empresa S.A.C., a la que posteriormente absorbe mediante un proceso de fusión, bloque patrimonial que estaba compuesto por las concesiones mineras que conforman el Proyecto Inmaculada, iniciando así un nuevo proyecto minero, del cual se esperaban flujos de caja futuros; contando al 28 de setiembre de 2012 con la aprobación del Estudio de Impacto Ambiental, habiendo dejado constancia que hasta la fecha del resultado del requerimiento (12 de diciembre de 2013) aun no genera renta producto de su explotación; por lo que concluyó que los desembolsos realizados vinculados al Proyecto Inmaculada califican como gastos preoperativos originados por la expansión de actividades mineras, no siendo deducible la totalidad del gasto administrativo sustentado en las facturas detalladas en el Anexo 7, al amparo de lo establecido por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que finalmente señaló que toda vez que la recurrente no proporcionó, con los cuadros analíticos respectivos, el importe de los gastos de administración y gerencia que estaría vinculado al proyecto Inmaculada, procedería a determinar el importe de los citados gastos sobre la base de un criterio razonable y lógico, estableció el reparo en S/3 052 108,00; añade que no resulta necesaria una norma específica para la aplicación del procedimiento de cálculo proporcional del gasto, siendo que dicho procedimiento lo aplica en cumplimiento de lo establecido en el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que consta en autos (fojas 34 a 40) el contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos N° de 1 de junio de 2010, celebrado entre S.A.C. y la recurrente, en cuya cláusula 1 la recurrente deja constancia que para el óptimo desarrollo de sus actividades requiere contar con la prestación de servicios administrativos y gerencia general por parte de un tercero con experiencia y trayectoria en la industria minera, por lo cual celebra el referido contrato con la que se obliga, durante la vigencia del contrato, a prestar a la recurrente los servicios administrativos y de gerencia general que se detallan en la cláusula 5; en particular acuerdan en el numeral 2.2 de la cláusula 2 que «Para tales efectos, designa a como su único y exclusivo gerente general para la gestión y administración diaria de sus operaciones y actividades empresariales ...»; que asimismo, en la cláusula 3 se estipula —como correlato de lo antes acordado— que:

Las funciones de como gerente general de serán cumplidas dentro del marco de las decisiones de la Junta General de Accionistas y del Directorio de y consistirán en las que se indican a continuación, no siendo su enumeración taxativa sino meramente enunciativa:

3.1 Organizar el régimen interno de la sociedad:

M *Y* *J* 31 *v*



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

- 3.2 Dirigir el conjunto de actividades empresariales de la sociedad;
- 3.3 Ejercer las facultades inherentes a la Gerencia General con arreglo a las atribuciones y responsabilidades establecidas para dicha función en el estatuto de _____ en la Ley General de Sociedades y demás normas aplicables.

Las funciones de Gerencia General serán desempeñadas en forma específica por una persona natural, profesional y altamente calificada, que _____ designará para este propósito

...

Que en la cláusula 5 se detallan los servicios en los que consistirán los servicios administrativos y de gerencia general que brindaría _____ a la recurrente, los cuales comprenden asesoría legal, auditoría interna, contabilidad, recursos humanos, logística, presupuesto, tesorería, comercialización y finanzas, sistemas de información y comunicaciones, de infraestructura, de implementación de sistemas de información, seguros, servicios generales, seguridad, salud y medio ambiente, relaciones comunitarias; precisándose en el último párrafo de dicha cláusula que los servicios descritos son meramente enunciativos, por lo que _____ se obliga a prestar a la recurrente _____ todos los servicios ordinarios que esta requiera para el desarrollo de su objeto social.

Que asimismo, las partes acuerdan en la cláusula 7 que la retribución por los servicios prestados será el costo de la prestación de los servicios más un 6.5%, estableciéndose como procedimiento para hacer efectivo dicho pago, la emisión de una factura mensual por parte de _____ por un monto ascendente a S/1 000 000,00, debiendo realizar una liquidación trimestral con el detalle de las horas incurridas en la prestación de cada servicio, la que servirá para efectuar los ajustes a la facturación a través de la emisión de las correspondientes notas de crédito y/o débito; mientras que en la cláusula 8 se acuerda el citado contrato se celebra a plazo indeterminado, con la salvedad de la posible resolución por decisión comunicada de las partes.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 152 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, la administración de la sociedad está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, salvo por lo dispuesto en el artículo 247²⁰ (directorio facultativo).

Que de acuerdo con el artículo 185 de la citada ley, la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general. 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; mientras que conforme con los numerales 1 y 2 del artículo 188 salvo disposición distinta del estatuto o acuerdo expreso de la junta general o del directorio, se presume que el gerente general goza de las atribuciones de celebrar y ejecutar los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social y de representar a la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas en el Código Procesal Civil y las facultades previstas en la Ley de Arbitraje.

Que según el artículo 190 de la ley bajo comentario, 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. El gerente es particularmente responsable por:

1. La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante;
2. El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son

²⁰ Artículo 247.- Directorio facultativo. 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

N° 06746-1-2020

registradas apropiadamente;

3. La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general;
4. El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad;
5. La conservación de los fondos sociales a nombre de la sociedad;
6. El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad;
7. La veracidad de las constancias y certificaciones que expida respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad;
8. Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley a lo dispuesto en los artículos 130 y 224; y,
9. El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio.

Que a tenor de las cláusulas del contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos celebrado por la recurrente y de las disposiciones de la Ley General de Sociedades antes glosadas, se establece que el aludido servicio de gerencia general y prestación de servicios administrativos fue acordado y beneficiaba a la sociedad respecto de todas sus operaciones y actividades empresariales, lo que incluía a las unidades mineras con las que contara al inicio de la vigencia del citado contrato, como a todas aquellas que surgieran o se incorporaran con posterioridad en el marco de su vigencia.

Que en este punto es pertinente aclarar que el hecho de que en la cláusula 1 Antecedentes se indicara como identificación de una de las partes - que era «... una empresa dedicada a la actividad minera, la cual es titular de la Unidad Operativa Pallancata ...» no enerva lo antes indicado y es que el objeto del contrato fue la designación de como gerente general de la sociedad en su conjunto y la prestación, de cargo de este, de los servicios administrativos necesarios para la gestión diaria de las operaciones y actividades empresariales de dicha sociedad, siendo que la referida mención se explica porque a la fecha de celebración del contrato la recurrente era titular únicamente de dicha unidad minera.

Que de otro lado, con relación a que el contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos corresponde exclusivamente al Proyecto Pallancata (contrato 1) y que ha celebrado un contrato distinto exclusivamente para el Proyecto Inmaculada (contrato 2), contrato N° de 1 de marzo de 2011, lo que habría sido reconocido por la Administración en la apelada, corresponde indicar que de acuerdo a lo establecido en el referido Contrato marco de servicios de gerenciamiento de proyecto y otros en Proyecto Inmaculada N° este tiene un objeto distinto del primero, versando sobre servicios de gerenciamiento de proyecto y otros para el Proyecto Inmaculada prestados por S.A.C., conforme al detalle contenido en el Anexo 1, en el que se indican que los servicios a prestarse comprenden servicios de gerenciamiento del proyecto, servicios de exploración y geología, servicios administrativos y servicios relacionados al medio ambiente; siendo ilustrativo detallar el contenido del servicio de gerenciamiento de proyecto y de los servicios administrativos a fin de establecer la distinción del objeto de este contrato respecto del contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos, toda vez que los otros dos servicios claramente no corresponden al contenido de este último:

- Servicios de gerenciamiento de proyecto, que comprenden gerenciar y administrar el proyecto y en general: (a) cumplir con los plazos, calidad y costos asignados por a fin de garantizar la realización del proyecto; (b) controlar el avance físico y económico de las obras; (c) organizar y estructurar el personal, recursos y servicios necesarios para el planeamiento, supervisión, administración y control del proyecto; (d) definición de políticas, estándares, procedimientos y mejores prácticas en las áreas de exploraciones, contrataciones con terceros y planeamiento; (e) planificación y ejecución de exploraciones y evaluación de su viabilidad técnica; (f) supervisión de las labores de administración del campamento; (g) planeamiento del presupuesto de geología y exploraciones; (h) asegurar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de medio ambiente y RRCC; (i) supervisar los contratos de ingeniería, construcción y supervisión; (j) supervisar los procedimientos formales de



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

contratación, administración y control del proyecto.

- Servicios administrativos, que comprenden: (a) elaborar reportes de costos y de metas físicas para revisar las desviaciones con respecto al presupuesto en la reunión mensual con gerencia de la compañía; (b) revisar los resultados económicos y financieros de los principales contratistas; (c) controlar el requerimiento de fondos de los principales contratistas; (d) calcular el valor de punto requerido por el área de exploraciones; (e) gestionar la contratación de proveedores de servicios y obra adecuados y administrar la correcta ejecución de los mismos, a fin de cumplir con los compromisos contractuales en base a las normas y políticas de (f) elaborar los expedientes para licitación de los contratos de obra y servicios, de los proyectos en curso, en coordinación con el área técnica; (g) participar en todo el proceso de licitación hasta la adjudicación del postor recomendado por el comité de adjudicación; (h) coordinar la iniciación de la ejecución de los contratos; (i) realizar el control económico de cada contrato mediante la revisión de valorizaciones, emisión y control de órdenes de cambio y reportes de control de pagos. Todo gestionado mediante el SAP; (j) efectuar el cierre y liquidación de los contratos, revisando la documentación presentada por el proveedor de acuerdo al procedimiento y validando la misma para autorizar la devolución del fondo de garantía; (k) administrar y supervisar la custodia y distribución de la documentación contractual y técnica de cada contrato; (l) coordinar con otras áreas, tales como Logística o Legal las estrategias adecuadas para interactuar de la mejor manera con las empresas especializadas que brindan servicios de ingeniería, ejecución o supervisión; (m) asegurar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de excelencia técnica, seguridad y medio ambientes, logística y demás áreas; (n) supervisión de la administración de los servicios de alimentación y vivienda del proyecto; (o) administrar el control de tiempos en el área de recursos humanos de acuerdo a los requerimientos a fin de contribuir al alcance de los objetivos del proyecto.

Que conforme se aprecia, el propósito del contrato marco de servicios de gerenciamiento de proyecto y otros en Proyecto Inmaculada N° es distinto al de gerencia general y prestación de servicios administrativos N° y no resultan excluyentes, no siendo, por ello, relevante que la Administración haya indicado en la apelada que los servicios detallados en el Anexo 1 al contrato de gerenciamiento de proyecto y otros se desarrollen respecto del Proyecto Inmaculada, lo que resulta cierto, de acuerdo a lo antes señalado.

Que ahora bien, de acuerdo a la descripción de los servicios detallados en la cláusula 5° del contrato de gerencia general y prestación de servicios administrativos, estos corresponden a actividades generales de gestión y administración de la sociedad, no apreciándose que tengan por finalidad la ubicación de mineral o determinar sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación ni tampoco hacer posible el acceso o la producción del mineral, por lo que no califican como gastos de exploración o de desarrollo.

Que en consecuencia, habiéndose establecido que el aludido servicio de gerencia general y prestación de servicios administrativos fue acordado y beneficiaba a la sociedad respecto de todas sus operaciones y actividades empresariales, lo que incluía a todas las unidades mineras con las que contara durante la vigencia del citado contrato, se tiene que tales servicios se entienden prestados respecto de las actividades mineras desarrolladas en la Unidad Minera Pallancata, como en las actividades mineras desarrolladas en el Proyecto Inmaculada.

Que habiéndose establecido, además, que las concesiones conformantes del citado proyecto constituye una nueva unidad de producción minera adicional a la unidad ya existente, que la recurrente venía explotando, lo que configura una expansión de actividades y que los gastos incurridos no califican como gastos de exploración ni de desarrollo, se concluye que los referidos gastos, correspondientes a la contraprestación por los servicios de gerencia general y prestación de servicios administrativos prestados por no podían deducirse íntegramente en el ejercicio 2011, sino que la parte del gasto vinculado al Proyecto Inmaculada —al tratarse de gastos generales de administración y no de exploración, en los términos definidos en esta resolución precedentemente— debían diferirse hasta el inicio de la explotación



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

de dicho proyecto minero.

Que sin embargo, de la revisión de las facturas observadas (fojas 12 a 17 y 20 a 33) —conforme al detalle contenido en el Anexo 7 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1608)—, emitidas por S.A.C. por servicios administrativos y de gerencia y de sus respectivas liquidaciones horarias, no es posible distinguir el importe de los servicios que corresponderían al Proyecto Inmaculada, al haber sido emitidas por montos globales, siendo que si bien las liquidaciones horarias discriminan el valor por cada uno de los diversos servicios prestados de acuerdo al contrato suscrito, no están segregadas por cada unidad minera.

Que ante ello la Administración determinó el referido importe, a partir del procedimiento que se indica a continuación, el que considera con base en un criterio razonable y lógico, estableciendo el reparo en la suma de S/3 052 108,00, afirmando que no resulta necesaria una norma específica para la aplicación del procedimiento de cálculo proporcional del gasto, toda vez que dicho procedimiento lo aplica en cumplimiento de lo establecido en el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

- Calculó el total de desembolsos del rubro exploración correspondiente al Proyecto Inmaculada, según la base de datos de exploraciones y el cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Calculó el total de desembolsos en activos fijos correspondiente al Proyecto Inmaculada, según la base de datos de exploraciones y el cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Calculó el total de desembolsos corrientes distintos al Proyecto Inmaculada sobre la base del cuadro de distribución de costos proporcionado por el contribuyente.
- Determinó la proporcionalidad de los desembolsos vinculados al Proyecto Inmaculada frente al total de desembolsos del ejercicio 2011.
- Determinó el importe de los gastos de gerencia y administración vinculados al Proyecto Inmaculada, el cual no sería deducible como gastos administrativos del ejercicio 2011, sino que debería activarse como gasto preoperativo, conforme al inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular se debe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Tributario durante el período de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; 2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que según el artículo 65 del mismo cuerpo de leyes, la Administración podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las presunciones detalladas en dicho artículo o en otras previstas por leyes especiales, siendo que en el caso del Impuesto a la Renta las presunciones legalmente establecidas son las señaladas en el artículo 91 de la ley de dicho impuesto, siendo estas 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado; y, 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Que en el presente caso la Administración habría pretendido determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 de la recurrente sobre base cierta, habida cuenta de la determinación contenida en el Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 2967), sin embargo, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría deduciendo de la renta bruta los gastos, ha considerado en el caso específico de los gastos de gerencia y administración un importe que no proviene de los comprobantes de pago correspondientes, sino que es el resultado del procedimiento descrito anteriormente, que supone un cálculo proporcional del gasto atribuido a cada una de las unidades mineras de la recurrente, el que no se encuentra contemplado en disposición alguna y, en consecuencia, no resulta procedente.

 35 



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020

Que cabe señalar que el criterio de razonabilidad establecido en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no supone un procedimiento de determinación de gastos presunto, como equivocadamente parece entender la Administración, sino que se trata de un criterio que busca ayudar a discernir si un gasto es causal o no, por lo que no puede ser utilizado para justificar la determinación del importe de un gasto.

Que en consecuencia, no habiéndose determinado correctamente el reparo por gastos de administración y de gerencia general no deducibles efectuado por la Administración, corresponde dejarlo sin efecto y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (fojas 2836 y 2837) se advierte que fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenida en la Resolución de Determinación N°

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que el indicado valor se sustenta en los reparos efectuados a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 contenidos en la Resolución de Determinación N° parte de los cuales han sido declarados nulos, otros confirmados y otro revocado en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, correspondiendo revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la sanción en función al pronunciamiento emitido en la presente resolución.

Que sobre la nulidad de las resoluciones de multa por no haberse seguido el procedimiento sancionador regulado en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General²¹, cabe indicar que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Que con relación a que la infracción materia de autos no se configuró por cuanto no está acreditado el dolo o intención, invocando la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97, cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia de dolo o intención no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras; no resultando aplicables las Sentencias de Casación N° 1731-2007 Lima y la recaída en el Expediente N° 115-97, pues estas tienen efecto únicamente entre las partes involucradas.

²¹ Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 06746-1-2020


Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 3220).

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

RESUELVE:


1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 13 de noviembre de 2015, en el extremo que incorporó un nuevo fundamento al reparo por depreciación de la carretera Selene-Pallancata, no deducible y, en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° en el extremo de dicho reparo, según lo señalado en la presente resolución;
2. **REVOCARLA** la Resolución de Intendencia N° de 13 de noviembre de 2015 en el extremo del reparo por gastos de gerencia y administración proporcionalmente vinculados al proyecto Inmaculada; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh.