

# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

**EXPEDIENTE N°** : 749-2016  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de octubre de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 4 de diciembre de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>1</sup>.

## CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 4999 y 5003), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización, siendo que, como resultado de dicho procedimiento, emitió las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente (folios 5264 a 5379), por lo que corresponde verificar si dichos valores fueron emitidos conforme a ley, considerando los argumentos esbozados por la recurrente, no obstante, procede previamente analizar la nulidad alegada por esta<sup>2</sup>.

## Nulidad

Que la recurrente sostiene que, mediante la resolución apelada, la Administración ha vulnerado su derecho a la prueba, y su derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, y en consecuencia, ha vulnerado el principio del debido procedimiento. Explica que la Administración no ha admitido los medios probatorios adjuntos a su recurso de reclamación ni los presentados mediante el escrito de 22 de abril de 2015, al considerarlos indebidamente extemporáneos, en virtud del artículo 141 del Código Tributario, pese a que dichas pruebas no fueron requeridas expresamente durante el procedimiento de fiscalización. Agrega que la Administración, a través de la resolución apelada, debió realizar un reexamen de los asuntos controvertidos al amparo de lo previsto por el artículo 127 del Código Tributario, pues se encontraba obligada a verificar que la determinación realizada por el área de fiscalización sea correcta, valorando nuevamente la documentación y requiriendo documentos adicionales o solicitar su presencia a fin de

<sup>1</sup> Cabe precisar que mediante la citada Resolución de Intendencia N° , la Administración dejó sin efecto la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (folios 7173/vuelta a 7175/vuelta); y declaró fundado el extremo de la reclamación referido al reparo por gastos comunes vinculados a dividendos obtenidos que constituyen rentas no gravadas, en relación al monto de la renta bruta inafecta considerada para efectos del cálculo de los gastos comunes, reliquidando el citado reparo del importe de S/ 6 875 395,47 al importe de S/ 6 687 734,51 (folios 7185 y 7258 a 7260). Tales extremos no son cuestionados por la recurrente en su recurso de apelación (folio 7440).

<sup>2</sup> Los demás argumentos esbozados por la recurrente en su recurso de apelación, escrito ampliatorio y alegatos, se desarrollarán en los acápites correspondientes de la presente resolución.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

esclarecer las observaciones formuladas. Por lo expuesto, considera que la resolución apelada resulta nula.

Que cabe indicar que el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1121<sup>3</sup>, aplicable al caso de autos, establecía que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que el 13 de setiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1421, que modificó el artículo 141 del Código Tributario, precisándose que la excepción referida a la acreditación del pago y al hecho que la omisión de la presentación de la documentación no fue por causa de la recurrente, no resulta aplicable, cuando no se hubiera determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, se considera que no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que en la Resolución N° 11160-8-2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>4</sup>, se estableció que en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa.

Que en el presente caso, la recurrente presentó en instancia de reclamación diversos medios probatorios<sup>5</sup>, los que serán mencionados al analizar los reparos, no obstante, no acreditó estar incurso en la excepción que señala el citado artículo 141, por lo que la Administración actuó de conformidad con lo señalado en dicho artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1121, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, en concordancia con la Resolución N° 11160-8-2014 antes citada<sup>6</sup>.

Que si bien la recurrente aduce que la restricción establecida en el citado artículo no le era aplicable, por cuanto los medios probatorios presentados en instancia de reclamación no fueron requeridos expresamente durante el procedimiento de fiscalización, de lo actuado se advierte que en el referido procedimiento de fiscalización, que dio origen a los valores impugnados, a través de los Requerimientos N°

(folios 4659, 4660, 4728 a 4777, 4780, 4781, 4796 a 4805, 4867 a 4924, 4972 a 4976, 4989 a 4994 y 4999), se solicitó a la recurrente expresamente que presentara la documentación sustentatoria de las observaciones efectuadas y/o que desvirtuara los cuestionamientos realizados<sup>7</sup>, por lo que carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente, debiéndose precisar que no existe obligación alguna de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación, dado que la Administración no tiene forma de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes cuando pretenden acreditar sus operaciones, por lo que los requerimientos genéricos no violan disposición o norma alguna, encontrándose la recurrente, por tanto, en la obligación de exhibir y/o presentar todo aquello que, según su posición, acredita aquello que le ha sido requerido. Por ende, no procede amparar la nulidad invocada respecto de la resolución apelada, no

<sup>3</sup> Publicado el 18 de julio de 2012.

<sup>4</sup> Publicada el 4 de octubre de 2014.

<sup>5</sup> Cabe señalar que el escrito de 22 de abril de 2015 (folios 5984 a 5993), al que la recurrente hace referencia, y al cual adjuntó medios probatorios, fue presentado dentro del plazo establecido por el artículo 125 del Código Tributario.

<sup>6</sup> Similar criterio ha sido expuesto en las Resoluciones N° 07952-3-2019 y 04711-4-2020.

<sup>7</sup> Como se verá más adelante al analizar cada uno de ellos.





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

advirtiéndose la vulneración a su derecho a la prueba, a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, y al debido procedimiento, que aquella alega.

Que sin perjuicio de lo expuesto, en el presente caso se verifica que la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, establece saldo a favor del contribuyente, esto es, no determinó importe a pagar, por lo que de conformidad con el artículo 141 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421 antes citado y el apartado 06 del numeral I del Anexo I "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario", aprobado mediante el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28<sup>8</sup>, corresponde a este Tribunal analizar los referidos medios probatorios.

Que de otro lado, respecto a que en la resolución apelada, la Administración debió efectuar un reexamen de los hechos materia de la controversia, valorando nuevamente la documentación y requiriendo documentos adicionales o solicitando su presencia a fin de esclarecer las observaciones formuladas por el área fiscalizadora, debe tenerse en cuenta que conforme con reiterados y uniformes pronunciamientos de este Tribunal, tales como los contenidos en las Resoluciones N° 05652-2-2010 y 17044-8-2010, el reexamen a que se refiere el artículo 127 del Código Tributario es una *facultad* del órgano resolutor que ejerce de manera discrecional, y no de los administrados, de la cual dicho órgano puede hacer uso a efecto de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de considerarlo necesario, siendo que no procede su ejercicio obligatorio basado únicamente en la petición de los administrados, no resultando, por ello, atendible la nulidad de la resolución apelada planteada por la recurrente bajo este argumento<sup>9</sup>.

## Resolución de Determinación N°

## - Impuesto a la Renta del ejercicio 2008

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, advirtiéndose del Anexo N° 2 (folio 5377), que la Administración efectuó reparos a la determinación del citado tributo y ejercicio, por los siguientes conceptos<sup>10</sup>:

1. Regalías mineras que constituyen costo y no gasto deducible (S/ 4 313 151,00).
2. Instrumentos financieros derivados – IFD (S/ 77 071 946,00).
3. Comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos (S/ 1 482 833,00).
4. Servicio de tratamiento de mineral (S/ 3 644 245,00).
5. Exceso de depreciación por revaluación de activo fijo al amparo de la Ley N° 26283 (S/ 1 027 623,00).
6. Gastos comunes no deducibles (S/ 6 687 734,51<sup>11</sup>).
7. Cargas financieras (S/ 14 125 090,00).
8. Diferencia de cambio – pérdida vinculada a préstamo sindicado.
9. Amortización de intangibles – gastos de desarrollo no deducibles (S/ 14 602 191,00).
10. Depreciación del REI de activo fijo e intangible (S/ 2 540 036,00).
11. Indemnización por siniestro de bienes del activo fijo (S/ 1 141 318,00).
12. Depreciación del ejercicio no deducible (S/ 11 100 921,00).
13. Desembolsos que constituyen activo fijo y no suministros diversos, y sin sustento (S/ 738 267,00).
14. Participación en las utilidades no pagadas en el plazo de ley (S/ 30 611 828,00).

<sup>8</sup> Dicho apartado 06 señala que en el caso de "Medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación pero que no fueron evaluados por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421 y que posteriormente fueron ofrecidas en etapa de apelación (de forma expresa o haciendo referencia a ellos)", los medios probatorios serán analizados por el Tribunal Fiscal.

<sup>9</sup> Similar criterio ha sido expuesto en la Resolución N° 07515-3-2019.

<sup>10</sup> Como consecuencia de los reparos efectuados, la Administración determinó un saldo a favor del contribuyente de S/ 52 731 223,00, el cual fue modificado en la resolución apelada, a S/ 52 787 521,00 (folios 5379 y 7325/vuelta).

<sup>11</sup> Como se indicó anteriormente, en instancia de reclamación, la Administración modificó el reparo por concepto de gastos comunes vinculados a dividendos obtenidos que constituyen rentas no gravadas, del importe de S/ 6 875 395,47 al importe de S/ 6 687 734,51.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

15. Desembolso que no es gasto de exploración y que no cumple con el principio de causalidad (S/ 3 180 100,00).

## **1. Regalías mineras que constituyen costo y no gasto deducible**

Que del Anexo N° 2 y del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5372 a 5375 y 5377), se aprecia que la Administración efectuó una deducción a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por los pagos efectuados por regalías mineras asociadas con el inventario vendido en el periodo, por el importe de S/ 4 313 150,79, consignando como base legal, entre otros, el artículo 11 de la Ley de Regalía Minera y el artículo 10 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que si bien el texto vigente del artículo 11 de la Ley de Regalía Minera, en el ejercicio 2008, señalaba que el pago por dicho concepto sería considerado como costo del ejercicio, la referencia al término "costo" no puede ser equiparado con el concepto tributario de costo, establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, pues la norma tributaria señala determinados supuestos para que una erogación califique como costo, y el pago realizado por el referido concepto no encaja en tales supuestos, sino que afecta el valor de venta del concentrado, lo que queda demostrado de la revisión del Proyecto de Ley N° 193/2011-PE, cuyo dictamen proponía la modificación del citado artículo 11, reemplazando el término "costo" por "gasto", siendo que el aludido reemplazo, en sí, no involucraba una modificación, pues el pago por regalía minera tiene un tratamiento de gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° (folio 4922), la Administración indicó que de la revisión de la contabilidad de la recurrente, advirtió que esta reconoció como gasto en la Cuenta 6521020000 - Regalías Mineras, una provisión por el importe de S/ 34 089 945,87, según se detalló en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (folio 4915), y que los pagos efectuados por concepto de regalías mineras durante el ejercicio 2008, según se detalla en el Anexo N° 1.2, también adjunto a este requerimiento (folio 4913), ascendieron a S/ 39 840 565,00, no obstante, no correspondía que dichos pagos sean deducidos como gasto del ejercicio, sino que debía procederse a su deducción como costo, por el importe de S/ 38 406 304,66, en los términos del Anexo N° 1.1, igualmente adjunto a este requerimiento (folio 4914). Por ello, solicitó a la recurrente que sustente los motivos por los cuales consideró como gasto el importe de S/ 34 089 945,87, y por qué se dedujo los intereses pagados mediante el Formulario por el importe de S/ 3 208,00, como gasto para el ejercicio 2008.

Que en respuesta al citado requerimiento (folios 2595 a 2599), la recurrente señaló que los pagos realizados por concepto de regalías mineras debían ser deducidos en su totalidad en el ejercicio 2008, dado que no estaban vinculados con el proceso productivo y/o de transformación, y debían ser considerados como costos operativos. Agregó que lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Regalía Minera no podía ser interpretado como que dichos pagos calificaban como costo de producción del concentrado, pues el pago de la regalía constituye una obligación legal que afecta el valor de venta y no el costo de producción. En adición a ello, mencionó que al revisar el Proyecto de Ley N° 193/2011-PE verificó que la modificación al texto del citado artículo 11 no significaba una modificación al tratamiento de los pagos de la regalía, por lo que constituía un gasto deducible.

Que en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4863 y 4864/vuelta), la Administración dio cuenta de la respuesta ofrecida por la recurrente, e indicó que la normatividad aplicable estableció que el monto efectivamente pagado por concepto de regalías mineras sería considerado como costo para efecto del Impuesto a la Renta, en el ejercicio correspondiente, y que recién con las modificaciones efectuadas a la Ley de Regalía Minera y a su reglamento, mediante la Ley N° 29788 y el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, publicados el 28 de setiembre y 1 de octubre de 2011, respectivamente, se estableció que el pago por concepto de regalía minera constituía gasto para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que no correspondía que los pagos efectuados por tal concepto sean deducidos en su totalidad como gasto del ejercicio fiscalizado, como hizo la recurrente, sino que debía procederse a su deducción como costo; así también, señaló que procedía a observar los intereses pagados mediante el Formulario, por el importe de S/ 3 208,00, pues no resultaban deducibles en atención a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo expuesto, concluyó que la recurrente efectuó pagos



# *Tribunal Fiscal*

N° 09352-9-2021

durante el ejercicio 2008 por concepto de regalías por el importe de S/ 39 840 565,00, respecto de los cuales solo dedujo como gasto el importe de S/ 34 089 945,87 (incluidos intereses por la suma de S/ 3 208,00), cuando correspondía que dedujese, como costo, el importe de S/ 38 406 304,66, considerando la proporción de inventario vendido, por lo que concluyó que procedía efectuar una deducción neta de intereses moratorios por el importe de S/ 4 313 150,79 ( $S/ 38 406 304,66 - S/ 34 089 945,87 = S/ 4 316 358,79 - S/ 3 208,00 = S/ 4 313 150,79$ ).

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4657/vuelta), la Administración señaló que la recurrente no presentó argumentos respecto a este punto, por lo que mantuvo la deducción a favor de la recurrente de S/ 4 313 150,79.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia en este extremo gira en torno a determinar si los pagos por concepto de regalía minera debían considerarse como gasto deducible íntegramente en el ejercicio en que fueron efectuados, como refiere la recurrente, o si debían formar parte del costo asociado a los inventarios vendidos en el periodo, como sostiene la Administración.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la Ley de Regalía Minera, Ley N° 28258, según texto aplicable al caso, dicho concepto es la contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos. Por su parte, el artículo 11 de la mencionada ley, vigente en el ejercicio acotado, señala que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo en el año fiscal correspondiente.

Que en el mismo sentido, el artículo 10 del reglamento de la anotada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 157-2004-EF, según texto vigente aplicable al caso, señala que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo para efectos del Impuesto a la Renta, en el ejercicio correspondiente.

Que de conformidad con la normativa de carácter especial antes citada, se concluye que si bien tales regalías se encontraban efectivamente pagadas al 31 de diciembre de 2008, le corresponde el tratamiento de "costo" para efectos del Impuesto a la Renta, y no de gastos, por ende, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya determinado un importe a deducir de S/ 4 316 358,79, proveniente de la comparación del importe asignado al costo de ventas con el importe deducido por la recurrente ( $S/ 38 406 304,66 - S/ 34 089 945,87 = S/ 4 316 358,79$ ).

Que respecto de los intereses moratorios pagados por el importe de S/ 3 208,00, cabe indicar que, de acuerdo a lo observado por la Administración durante la fiscalización, estos constituirían un concepto no deducible de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, aspecto que no fue controvertido por la recurrente.

Que estando a lo señalado, toda vez que las regalías mineras pagadas deben incluirse como costo y reconocerse como gasto cuando se produce la venta del producto con el que se encuentra asociado (costo de ventas), la deducción efectuada por la Administración resulta arreglada a ley, debiendo mantenerse<sup>12</sup>.

Que resulta oportuno indicar que, tal como lo manifestó la Administración, recién con las modificaciones a la Ley de Regalía Minera y a su reglamento, efectuadas con la Ley N° 29788 y el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, publicados el 28 septiembre y 1 octubre de 2011, respectivamente, se estableció que el pago por concepto de regalía minera constituye un gasto para efecto del Impuesto a la Renta, precisándose además

<sup>12</sup> En similar sentido, este Tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones N° 10569-3-2012, 10747-1-2018, 08266-4-2018 y 03062-3-2019, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

que es deducible en el ejercicio en que se pague, careciendo de asidero lo señalado por la recurrente en el sentido que el dictamen del Proyecto de Ley N° 193/2011-PE<sup>13</sup>, no involucraba una modificación.

Que cabe señalar que no procede amparar los argumentos de la recurrente destinados a sostener que la regalía minera no califica como costo sino como gasto, por cuanto, como se mencionó anteriormente, el legislador estableció una regulación especial, vigente durante el periodo acotado, en la que condicionaba la deducción de dicha regalía a su pago correspondiente y a ser deducida como costo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta. En efecto, se tiene que tanto el texto de la Ley de Regalía Minera como de su reglamento, aplicables al caso de autos, consideraron expresamente que el monto pagado por concepto de regalías constituía costo a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que sin perjuicio del análisis contable que corresponda a dicho concepto, tendrá incidencia en el resultado tributario en el ejercicio en que se realicen las ventas del mineral al que se encuentra asociado.

## 2. Instrumentos financieros derivados - IFD<sup>14</sup>

Que del Anexo N° 2 y del punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5367 a 5372 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por concepto de: (i) operaciones con IFD no sustentadas documentariamente y (ii) operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, por el importe neto de S/ 77 071 946,00, consignando como base legal, entre otros, los artículos 50 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso e) del artículo 29 de su norma reglamentaria.

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo por operaciones con IFD no sustentadas documentariamente, que contrató *swaps*, opciones y futuros de *commodities*, los cuales cuentan con documentos que fueron entregados a la Administración, como consta en los Resultados de los Requerimientos N° los cuales no han sido merituados por la Administración, desestimándolos sin mayor fundamento, tales como los Contratos N°

-vinculados a las operaciones con el Standard Bank Plc., Documento "Notif. Demanda" por operaciones realizadas con el Standard Bank Plc. y correo electrónico por Contratos N°

-vinculados con las operaciones realizadas con , entre otros. Precisa que, a efecto de complementar los medios probatorios presentados durante la fiscalización, presentó pruebas adicionales que fueron desestimadas y no fueron merituadas en instancia de reclamación.

Que indica, respecto al reparo por operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, que contrariamente a lo sostenido por la Administración, de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se aplica lo dispuesto en el artículo 61 de la aludida ley, sin distinguir si el IFD era de cobertura o no.

Que añade que, en la resolución apelada, la Administración señaló que se habría acreditado que "el área acotadora meritó toda la información que aportó en la etapa de fiscalización", sin embargo, luego aquella indica que mediante el Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia de la presentación de diversa documentación, que en su opinión "no guardaría relación" con las observaciones sobre la pérdida vinculada a los IFD, lo que evidenciaría la contradicción de dicho órgano sobre la valoración de medios probatorios.

Que mediante escrito ampliatorio agrega, respecto al reparo por operaciones con IFD no sustentadas documentariamente, que la información sobre las operaciones con IFD que fueron liquidadas en el ejercicio 2008 fue presentada con ocasión de la fiscalización del ejercicio 2007, que la Administración ha omitido considerar, pese a que se invocó su entrega al amparo del artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que la Administración ha transgredido su derecho al debido procedimiento, deviniendo en nulos sus actos administrativos. Adicionalmente, refiere que no se advierte imparcialidad por

<sup>13</sup> El Proyecto de Ley N° 193/2011-PE sustenta la emisión de la Ley N° 29788. Información disponible en el siguiente enlace: [https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/InformesGestion/MARTIN\\_AMADO\\_RIVAS\\_TEIXEIRA.pdf](https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/InformesGestion/MARTIN_AMADO_RIVAS_TEIXEIRA.pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>14</sup> En adelante, IFD.





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

parte de la Administración en la fiscalización, toda vez que sus observaciones inciden únicamente en las liquidaciones de IFD que arrojaron pérdida en el ejercicio 2008, mas no sobre aquellas que tuvieron como resultado ingresos, lo que afecta sus derechos e intereses, así como la verdad material en el procedimiento; y recalca que con el : celebró los Contratos N° y realizó operaciones vinculadas al documento "Notification of Collateral Demand", y con el realizó IFD swaps con cláusulas *knock out* que se consolidaron en las Operaciones N° , respecto de las cuales se requería tener en cuenta que la operación *swap* debía contar con número de confirmación y dos operaciones adicionales que condicionan al *swap* a su referente de precio.

Que precisa, respecto al reparo por operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, que de una interpretación literal del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que no existe mención alguna a que la regla contenida en tal artículo solo sea aplicable al IFD - tipo de cambio, con fines de cobertura, lo que tampoco se desprende de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que con ocasión de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los IFD materia de observación fueron calificados como IFD celebrados sin fines de cobertura, no existiendo controversia sobre dicha calificación; y que presentó diversa documentación sustentatoria durante los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2007 y 2008, siendo que, pese a ello, la Administración ha observado tales IFD por falta de sustento documentario, al considerar que los documentos presentados no le permitieron verificar la liquidación y pérdida de los IFD, imputada en el ejercicio 2008, respecto de los contratos celebrados con , en cuanto al reparo por operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, que el artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al que alude la Administración, no está referido a alguna limitación al devengo de los IFD - tipo de cambio, sin fines de cobertura.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4919 a 4921), la Administración dio cuenta que, de la revisión de la contabilidad de la recurrente, apreció que esta reconoció, en sus cuentas contables de gastos y de ingresos, resultados correspondientes a sus operaciones con IFD, por lo que a fin de verificar la realización de los contratos de IFD, y la afectación en la renta neta del ejercicio fiscalizado (2008), requirió a la recurrente demostrar documentariamente la aludida realización y la respectiva deducibilidad, conforme a las normas tributarias aplicables y vigentes en el ejercicio.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2576 a 2590), en el que señaló que, de acuerdo al artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas provenientes de IFD con fines distintos a los de cobertura se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de IFD que tengan el mismo fin; por ende, las pérdidas contabilizadas en el ejercicio 2007, por el importe S/ 103 643 546,02, derivadas de IFD, que fueron calificadas por la Administración, en el procedimiento de fiscalización correspondiente a tal ejercicio, como instrumentos con finalidad distinta a la de cobertura (especulativos), pueden compensarse con la ganancia obtenida por IFD, durante el ejercicio 2008, al tener el mismo fin y misma naturaleza.

Que según el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4854/vuelta a 4861/vuelta), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que, según lo anotado por esta, correspondía la compensación de las pérdidas obtenidas por operaciones con IFD, en el ejercicio 2007, por el importe de S/ 103 643 546,02, con la renta neta obtenida por operaciones con IFD, en el ejercicio fiscalizado, toda vez que los IFD celebrados en ambos ejercicios fueron sin fines de cobertura. Al respecto indicó, en cuanto a las pérdidas obtenidas por operaciones con IFD en el ejercicio 2007, que tendría en cuenta el resultado correspondiente, según la conclusión a la que se arribó en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta de tal ejercicio, esto es, que las pérdidas por operaciones con IFD observadas en el ejercicio 2007, ascendían al importe de S/ 103 643 546,02, y que respecto a la renta neta obtenida por operaciones con IFD, en el ejercicio fiscalizado (2008), la propia recurrente afirmaba que se trataban de IFD celebrados sin fines de cobertura, por lo que tal punto no era controvertido, siendo que más bien, correspondía, en este caso, evaluar si los IFD celebrados por la recurrente en el ejercicio 2008 se encontraban sustentados documentariamente y si se había producido su devengamiento en dicho ejercicio. Bajo ese contexto, señaló lo siguiente:



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

- La recurrente celebró en el ejercicio 2008 las siguientes operaciones con IFD: (i) *swap*, opciones y futuros con *commodities* que muestran un resultado neto de ganancia ascendente a S/ 400 963 048,61; y (ii) *forward* de divisas que muestran un resultado neto de pérdida ascendente a S/ 128 996 400,00.
- En cuanto a las operaciones mencionadas en el punto (i), la recurrente no presentó ninguna documentación que acreditara la celebración de las operaciones con  
, detalladas en el Anexo 1.1 adjunto a dicho resultado (folio 4830), por lo que las pérdidas anotadas en su contabilidad, por el importe de S/ 54 997 492,97, provenientes de tales operaciones, no se tendrían en cuenta en la determinación de la ganancia neta obtenida por IFD, en el ejercicio 2008.
- En cuanto a las operaciones mencionadas en el punto (ii), la recurrente presentó un cuadro detallado de los contratos celebrados desde el 5 de octubre de 2007 hasta el 14 de noviembre de 2008, cuyas fechas de liquidación, iban desde el 15 de enero de 2008 hasta el 15 de diciembre de 2009, según se apreciaba en el Anexo 1.2 a dicho resultado (folio 4829), que muestra una pérdida neta de S/ 128 996 400,00, sin embargo, sobre la base de los contratos específicos presentados -confirmación de operación-, detallados en el Anexo 1.3 adjunto a dicho resultado (folio 4828), se verificó que los gastos por el importe de S/ 125 718 000,00 no se ejecutaron en el ejercicio 2008, pues la fecha de ejecución fue fijada para el año 2009. Al respecto, la recurrente ha efectuado la valorización de los contratos relacionados con divisas al 31 de diciembre de 2008, considerando sus resultados como parte del resultado global de los IFD celebrados sin fines de cobertura y ejecutados en dicho ejercicio 2008; no obstante, si bien según lo establecido por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso del IFD de tipo de cambio, las rentas y pérdidas se imputarán al cierre de cada ejercicio, aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior, debe aplicarse lo dispuesto por el artículo 61 de la citada ley y el inciso g) del artículo 34 de su norma reglamentaria, dispositivos que no resultan aplicables al presente caso referido a *forward* de divisas celebrados *sin fines de cobertura*, siendo que aquellos regulan operaciones cuyas rentas y pérdidas provenientes de IFD, se hubieren realizado *con fines de cobertura*; por lo que únicamente corresponde considerar los resultados de los IFD cuya fecha de ejecución sea en el ejercicio 2008.
- Teniendo en cuenta lo indicado, determinó el resultado de las operaciones con IFD que afectaron el ejercicio fiscalizado, considerando para ello la compensación de las pérdidas obtenidas por operaciones con IFD, en el ejercicio 2007, contra la renta neta obtenida por operaciones con IFD, en el ejercicio 2008<sup>15</sup>. En tal sentido, el importe neto observado por concepto de operaciones con IFD, se calculó de la siguiente manera:

CONCEPTO	IMPORTE S/
(i) Operaciones con IFD no sustentadas documentariamente	54 997 492,97
(ii) Operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008	125 718 000,00
Compensación pérdidas por IFD del ejercicio anterior (2007)	-103 643 546,02
<b>Importe Neto Observado</b>	<b>77 071 946,00</b>

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 4586 a 4594), en el que indicó lo siguiente:

- En cuanto a la observación relacionada a las operaciones con IFD no sustentadas documentariamente, la Administración no tomó en consideración que algunos de los contratos ISDA<sup>16</sup> celebrados con las entidades financieras, datan de ejercicios anteriores al 2008, siendo que dicha información ya había sido presentada ante la Administración, en un procedimiento de fiscalización anterior, sin embargo no fue valorada por aquella, pese a que una de sus funciones es la de llegar a la verdad material, y que además, tiene derecho a no volver a presentar la misma documentación que ya fue presentada, por calificar como información prohibida de solicitar, en atención al artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sin perjuicio de ello, adjuntaba

<sup>15</sup> Conforme lo establecido por el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso e) del artículo 29 de su reglamento.

<sup>16</sup> ISDA es el acrónimo de "International Swaps and Derivatives Association" (Asociación Internacional de Swaps y Derivados).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

documentación sustentatoria adicional, que desvirtuaría la observación de la Administración en este extremo.

- En cuanto a la observación relacionada a las operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, la posición de la Administración era arbitraria y atentaba contra el principio de legalidad, siendo que el tercer párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no distingue si el IFD es de cobertura o no; que además la referencia que hace el citado artículo respecto del artículo 61 de la aludida ley, tiene como propósito que se reconociera los efectos de las diferencias de cambio como parte de las operaciones a las que se encontraban asociadas, y no de la operación misma, y que el artículo 34 del reglamento de dicha ley, tampoco modifica la regla del devengo contenida en el mencionado artículo 57.

Que a través del punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 1 (folios 4654/vuelta a 4656), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- En cuanto a la observación relacionada a las operaciones con IFD no sustentadas documentariamente, si bien la recurrente presentó en una fiscalización anterior los Contratos Marco ISDA, no constaba la documentación sustentatoria de las operaciones o contratos específicos observados, y que si bien la recurrente adjuntó documentación adicional, detallada en el Anexo N° 2 a dicho resultado (folio 4638), aquella no presentó la liquidación de la operación que habría generado la pérdida, ni documentación específica o la confirmación de la operación del IFD, por lo que no pudo verificar el importe que se habría devengado en el ejercicio 2008.
- En cuanto a la observación relacionada a las operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008, la inclusión del artículo 61, en el tercer párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, tuvo como propósito asimilar el tratamiento del resultado del IFD con fines de cobertura, al tratamiento que la referida ley había previsto para cualquier operación en moneda extranjera, siendo dicho propósito sustentado en el efecto del principio de neutralidad en resultados, por lo que en el presente caso, al tratarse de IFD con subyacente de tipo de cambio sin fines de cobertura, los resultados de las operaciones debían imputarse en el ejercicio que corresponde a la fecha de ejecución de los mismos.
- Teniendo en cuenta lo indicado, mantuvo las observaciones efectuadas.

Que el artículo 50 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>17</sup>, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970<sup>18</sup>, señala que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los dos sistemas señalados en los incisos a)<sup>19</sup> y b)<sup>20</sup> del referido artículo. El tercer párrafo del mismo artículo 50 indica que, en ambos sistemas, las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin.

Que por su parte, el inciso e) del artículo 29 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 219-2007-EF<sup>21</sup>, establece que las pérdidas de fuente peruana devengadas en el ejercicio, provenientes de instrumentos financieros derivados con fines distintos a los de cobertura, se computarán de forma independiente y serán deducibles de las rentas de fuente peruana obtenidas en el mismo ejercicio provenientes de instrumentos financieros derivados que tengan el mismo fin. Si quedara algún saldo, este sólo podrá ser compensado contra las rentas de tercera categoría de los ejercicios posteriores, provenientes de instrumentos financieros

<sup>17</sup> En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>18</sup> Publicado el 24 diciembre 2006, vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>19</sup> a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

<sup>20</sup> b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

<sup>21</sup> Publicado el 31 de diciembre de 2007.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

derivados con fines distintos a los de cobertura, de conformidad con el artículo 50 de la Ley. Las pérdidas y las rentas netas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 50 de la Ley corresponden únicamente al resultado obtenido en el mercado del derivado y no incluyen los gastos asociados al instrumento financiero derivado del que proviene.

Que de lo actuado se aprecia que, en el presente caso, la Administración estuvo de acuerdo con la recurrente en que correspondía la compensación de la pérdida obtenida por operaciones con IFD sin fines de cobertura, en el ejercicio 2007, por el importe de S/ 103 643 546,02, con la renta neta que hubiere obtenido por operaciones con IFD, también sin fines de cobertura, en el ejercicio fiscalizado (2008), conforme lo dispone el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso e) del artículo 29 de su reglamento, antes glosados; sin embargo, la Administración efectuó el presente reparo al considerar que existían algunas operaciones, cuyas pérdidas, no procedía tener en cuenta en la determinación del resultado neto obtenido por IFD sin fines de cobertura, en el ejercicio 2008, al haber detectado dos observaciones en cuanto a tales operaciones: (i) Operaciones con IFD no sustentadas documentariamente (S/ 54 997 492,97), y (ii) Operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008 (S/ 125 718 000,00). Por consiguiente, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento al respecto<sup>22</sup>.

## Operaciones con IFD no sustentadas documentariamente (S/ 54 997 492,97)

Que respecto a este punto, la Administración sostiene que la recurrente no presentó documentación que sustentara la celebración y liquidación de la pérdida proveniente de las operaciones referidas en los Contratos N° \_\_\_\_\_ y la operación referida en el documento "Notif. Demanda", realizadas con \_\_\_\_\_, así como la proveniente de las operaciones referidas en los Contratos N° \_\_\_\_\_, a fin de verificar el importe que se habría devengado en el ejercicio fiscalizado, por lo que la anotada pérdida no se computó para efecto de determinar la ganancia neta de las operaciones con IFD del anotado ejercicio.

Que así, en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4830), se detallan las aludidas operaciones con *Swap*, opciones y futuros de *commodities*, materia de observación, que se habrían realizado en el ejercicio 2008, con las entidades financieras  
Pic:

Entidad Financiera	Transacción	Contrato	Fecha de Negociación	Fecha de Término	Importe de Pérdida (S/)
	Buyer		4/09/2007	30/04/2008	-479 756,25
	Buyer			31/05/2008	-480 093,75
	Buyer			30/06/2008	-500 850,00
	Buyer			31/07/2008	-476 381,25
	Swap			31/08/2008	-498 318,75
	Swap			30/09/2008	-502 368,75
	Buyer			31/10/2008	-521 775,00
	Put			31/12/2008	-529 875,00
	Buyer			30/04/2008	-167 879,15
	Buyer			31/05/2008	-226 106,38
	Buyer		4/09/2007	30/06/2008	-449 295,84
	Buyer			31/07/2008	-457 064,87
	Swap			31/08/2008	-573 413,54
	Swap			30/09/2008	-568 994,01
	Call			31/10/2008	-925 968,97

<sup>22</sup> Se debe subrayar que no es materia de discusión la calificación de los IFD como celebrados sin fines de cobertura o especulativos, ni tampoco si procede o no la compensación de la pérdida por IFD generada en el ejercicio 2007, por el importe de S/ 103 643 546,02, contra la renta neta que se hubiere obtenido por operaciones con IFD, con los mismos fines, en el ejercicio 2008, pues de lo actuado se aprecia que, tanto la recurrente como la Administración, están de acuerdo en que los IFD materia de autos son sin fines de cobertura y que procede la compensación por el importe señalado.





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

	Put			31/12/2008	-1 098 552,55
	Buyer			30/04/2008	-1 876 380,00
	Buyer			31/05/2008	-1 877 700,00
	Buyer			30/06/2008	-1 958 880,00
	Buyer			31/07/2008	-1 863 180,00
	Swap		5/09/2007	31/08/2008	-1 948 980,00
	Swap			30/09/2008	-1 964 820,00
	Buy			31/10/2008	-2 040 720,00
	Buy			31/12/2008	-2 072 400,00
	Buyer			30/04/2008	-671 516,60
	Put			31/05/2008	-904 425,50
	Buyer			30/06/2008	-1 797 183,36
	Buyer			31/07/2008	-1 828 259,49
	Swap		5/09/2007	31/08/2008	-2 293 654,16
	Swap			30/09/2008	-2 275 976,04
	Put			31/10/2008	-3 703 875,88
	Put			31/12/2008	-4 394 210,20
	Future		31/07/2008	31/07/2008	-3 228 346,81
	Future		30/04/2008	30/04/2008	-4 272 318,25
	Future		30/06/2008	30/06/2008	-1 573 188,40
	Future	Notif. Demanda	28/06/2007	31/03/2008	-3 994 784,22
<b>TOTAL</b>					<b>-54 997 492,97</b>

Que ahora bien, a efectos de sustentar la efectiva realización de las operaciones con IFD relacionadas con commodities -Zinc (Zn) y Plomo (Pb)-, con las entidades financieras detalladas en el cuadro anterior, la recurrente, además de presentar los Contratos Marco (*Master Agreement*) de ISDA 2002<sup>23</sup>, celebrados con

<sup>23</sup> Debe señalarse que sobre los contratos de ISDA, ROCÍO CARRERAS, indica que “son utilizados de manera generalizada entre los participantes más importantes del mercado [de productos derivados], los que no admiten la celebración de estos contratos bajo otras modalidades, ya que su utilización les permite calzar los riesgos de las distintas operaciones en las que participan”.

Agrega dicha autora que los contratos ISDA fueron creados con la finalidad principal de estandarizar la documentación utilizada para la celebración de los contratos de derivados, y que estos contratos se estructuran a partir de distintas secciones, y les permite a las partes celebrar operaciones específicas con dinamismo y versatilidad, con la tranquilidad de contar con un marco regulatorio pactado con anterioridad. Estas secciones son:

- (i) **Contrato Marco (Master Agreement):** es un documento estándar que no se altera siendo igual para todo el mercado. La firma de este contrato no implica para las partes la obligación de celebrar operaciones, sólo establece el marco normativo en el que se realizarán las operaciones, en el caso que efectivamente las partes decidan celebrarlas. Cabe destacar que el contrato marco es un acuerdo de voluntades tendiente a la conclusión, eventual y rápida conforme a las condiciones previamente estipuladas entre las partes, de futuras operaciones entre las partes. Tiene como principal finalidad la voluntad de celebrar sucesivas operaciones bajo un determinado régimen. Estas operaciones individuales conforman contratos distintos, por lo tanto, existiría un doble consentimiento, el que se presta al celebrar el contrato marco, y el prestado al celebrar cada operación. Finalmente, en los casos en que los contratos marco determinen las reglas bajo las cuales serán sometidas las relaciones posteriores entre las partes mediante las distintas operaciones, sus cláusulas prevalecen sobre estos últimos, salvo que se especifique lo contrario.
- (ii) **Anexo al Contrato Marco (“Schedule to the Master Agreement”):** se incorporan las modificaciones que fijan las partes para esa relación particular y concreta entre ellas. Constituye un complemento del contrato marco, manteniéndolo inalterado en su esencia.
- (iii) **Confirmación (Confirmation):** constituye la celebración de la operación en concreto, en el marco contractual antes mencionado. Esta confirmación tiene como antecedente un llamado telefónico o un *e-mail* y posteriormente un envío de fax o documento firmado. En síntesis, se establecen los términos y condiciones puntuales de cada operación.
- (iv) **Documentación de Soporte del Crédito (Credit Support Documentation):** constituye la documentación respecto de las garantías utilizadas para la celebración, en el caso que se establezcan por las partes.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

, el 28 de setiembre de 2006 y 7 de enero de 2002, respectivamente (folios 4466 a 4472 y 4481/vuelta a 4499), adjuntó la siguiente documentación específica:

- Por los contratos específicos N° \_\_\_\_\_, suscritos con \_\_\_\_\_, la recurrente presentó como documentación sustentatoria:
  - “Confirmaciones” (*Confirmations*), con números de referencia \_\_\_\_\_ emitidos por \_\_\_\_\_, que establecen los términos y condiciones específicas de las operaciones efectuadas con dicha entidad financiera, y que consignan como fechas de negociación el 4 y 5 de setiembre de 2007, como fecha efectiva el 1 de enero de 2008 y como fecha de término el 31 de diciembre del mismo año, indicando además que el *commoditie* negociado sería el Zinc (Zn), entre otras precisiones adicionales (folios 4509 a 4518).
  - Correo electrónico remitido por \_\_\_\_\_, dirigido a personal de la recurrente, que indica como asunto “2007 – *Confirmations*”, en el cual se informa que el contrato específico (confirmación) con número de referencia \_\_\_\_\_ se vincula a los N° \_\_\_\_\_ y que el contrato específico (confirmación) con número de referencia \_\_\_\_\_ se vincula a los N° \_\_\_\_\_ (folio 4508).
  - Documentos denominados “*Detail Credit Note*”, emitidos por \_\_\_\_\_, respecto de la recurrente, de los que se aprecia la liquidación efectuada en los meses del año 2008, de la pérdida proveniente de las operaciones a que se refieren los contratos específicos N° \_\_\_\_\_. En efecto, de los citados documentos se aprecia la liquidación de las pérdidas por diversos importes efectuada en los meses del ejercicio 2008, que coinciden con los importes, en dólares americanos<sup>24</sup>, así como con las fechas de término del contrato y fechas de pago correspondientes al citado ejercicio, consignados en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 9313, 9314, 9319, 9320, 9325, 9326, 9331, 9335, 9339, 9340, 9345, 9346, 9354 y 9355).
- Por el contrato específico, referenciado por la Administración, con N° \_\_\_\_\_ suscrito con \_\_\_\_\_, la recurrente presentó como documentación sustentatoria:
  - Trade Detail N° \_\_\_\_\_, emitido por \_\_\_\_\_, que indica los términos y condiciones por el contrato específico de venta futura de *commoditie* Plomo (Pb), valuado en US\$ 752 700,00, que resulta del precio inicial pactado de US\$ 772,00 respecto de la cantidad de 39 Lotes de 25 Toneladas TM<sup>25</sup> cada uno, esto es, 975 TM<sup>26</sup>, que indica como fecha de liquidación y pago el 4 de agosto de 2008, datos que coinciden con los consignados en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_<sup>27</sup> (folio 4523).
  - Fax remitido por \_\_\_\_\_ a la recurrente, que hace referencia a los detalles de la operación a que se refiere el aludido Trade N° \_\_\_\_\_, y señala, nuevamente, como fecha de liquidación y pago el 4 de agosto de 2008, y como periodo de cotización desde el 1 hasta el 31 de agosto de 2008 (folios 4524 y 4525).

Al respecto, véase: *Contratos derivados*, CARRERAS, ROCIO, Universidad Austral. En el siguiente enlace: <https://riu.austral.edu.ar/bitstream/handle/123456789/1562/Contratos%20de%20Derivados.pdf?sequence=1> (Visto el 11/10/2021).

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03316-1-2015 se ha indicado que el “ISDA Master Agreement” es un acuerdo marco normalizado que se utiliza de forma habitual en operaciones financieras con instrumentos derivados en los mercados internacionales.

<sup>24</sup> Antes de su conversión a Nuevos Soles (S/), realizada por la Administración, para efectos de la determinación del reparo efectuado, que se consigna en el cuadro expuesto líneas arriba.

<sup>25</sup> Toneladas Métricas.

<sup>26</sup> En ese sentido, carece de sustento lo alegado por la Administración en la resolución apelada respecto a que el documento alude a “39 toneladas” (folio 7276/vuelta), pues como se advierte, en dicho documento se alude a 39 Lotes, siendo la cantidad por cada Lote de 25 TN.

<sup>27</sup> Cabe indicar que, si bien el número de contrato específico consignado en dicho resultado es el N° 49819, la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ explicó que el número de contrato (*trade*) correcto era el N° \_\_\_\_\_ (folio 4591).



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

- Por el contrato específico N° \_\_\_\_\_, suscrito con \_\_\_\_\_, la recurrente presentó como documentación sustentatoria:
- Trade Detail N° \_\_\_\_\_ que indica los términos y condiciones por el contrato específico de venta futura de *commoditie* Plomo (Pb), valuado en US\$ 1 320 000,00, que resulta del precio inicial pactado de US\$ 1 320,00 respecto de la cantidad de 40 Lotes de 25 Toneladas cada uno, esto es, 1000 TM, que indica como fecha de liquidación y pago el 2 de mayo de 2008, datos que coinciden con los consignados en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4521).
  - Confirmación con número de referencia \_\_\_\_\_, emitida por \_\_\_\_\_, que señala los detalles de la operación a que se refiere el citado contrato específico, e indica nuevamente, como fecha de liquidación y pago el 2 de mayo de 2008, y como periodo de cotización desde el 1 hasta el 30 de abril de 2008 (folio 4522).
  - Documento denominado declaración de posición de la contraparte o "*Counterparty Position Statement*" en el que, igualmente, se señala al 2 de mayo de 2008, como fecha de liquidación y pago (folio 4520).
  - Documento de liquidación de 2 de mayo de 2008, emitido por \_\_\_\_\_ respecto del contrato específico con número de referencia \_\_\_\_\_, del que se aprecia el importe en dólares americanos que corresponde a la pérdida proveniente de la operación a que se refiere el anotado contrato (folio 9384).
- Por el contrato específico N° \_\_\_\_\_ suscrito con \_\_\_\_\_ la recurrente presentó como documentación sustentatoria:
- Trade Detail N° \_\_\_\_\_ que indica los términos y condiciones por el contrato específico de venta futura de *commoditie* Plomo (Pb), valuado en US\$ 1 333 000,00 que resulta del precio inicial pactado de US\$ 1 333,00 respecto de la cantidad de 40 Lotes de 25 Toneladas cada uno, esto es, 1000 TM, que indica como fecha de liquidación y pago el 2 de julio de 2008, datos que coinciden con los consignados en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4519).
  - Documento denominado declaración de posición de la contraparte o "*Counterparty Position Statement*" en el que se indica, nuevamente, como fecha de liquidación y pago el 2 de agosto de 2008, y como periodo de cotización desde el 2 hasta el 30 de junio de 2008 (folio 4520).
- Por el contrato específico a que se refiere el documento *Notification of Collateral Demand* -Demanda de Garantías-, emitido por \_\_\_\_\_ a la recurrente, esta presentó como documentación sustentatoria:
- Listados Comerciales (*Trade List*), emitidos por \_\_\_\_\_, respecto de la recurrente, que describe los detalles de los contratos específicos N° \_\_\_\_\_<sup>28</sup>, por venta futura de los commodities Zinc (Zn) y Plomo (Pb), que señalan como fecha de liquidación o pago el 2 de abril de 2008 (folios 4528 y 4529).
  - Extracto de Caja emitido por \_\_\_\_\_ respecto de la cuenta de la recurrente, del que se observa un saldo por pérdida, en dólares americanos, devenida de los contratos específicos de venta futura de los commodities Zinc (Zn) y Plomo (Pb), antes señalados, advirtiéndose que el importe del saldo por pérdida coincide con el importe señalado en el documento denominado *Notification of Collateral Demand* -Demanda de Garantías-, y con el importe observado consignado en el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, e, igualmente, se indica como fecha de liquidación o pago el 2 de abril de 2008 (folios 4530 y 4531).
  - Confirmación con número de referencia \_\_\_\_\_, emitida por \_\_\_\_\_ que señala los detalles de la operación a que se refiere el citado contrato específico, y resumen de operaciones del que se verifica el contrato específico N° \_\_\_\_\_, documentos en los cuales se indica, nuevamente, como fecha de liquidación y pago el 2 de abril de 2008 (folios 4526 y 4527).

<sup>28</sup> Cabe señalar que en su escrito de respuesta al Requerimiento N° \_\_\_\_\_, la recurrente explicó que la pérdida observada se encontraba vinculada a las operaciones específicas N° \_\_\_\_\_ (folio 4591).



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que de lo descrito se aprecia que la recurrente presentó la documentación que, de manera razonable y suficiente, permite verificar las operaciones con IFD celebradas por ella, siendo que a través de dicha documentación se acredita la contratación específica y la liquidación de las pérdidas provenientes de tales operaciones, materia de observación, siendo que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, mediante la aludida documentación resultaba factible la verificación del importe de las pérdidas que se habrían devengado en el ejercicio fiscalizado (2008)<sup>29</sup>, por lo que el reparo efectuado en este extremo no se encuentra debidamente sustentado.

## Operaciones con IFD no devengadas en el ejercicio 2008 (S/ 125 718 000,00)

Que respecto a este punto, la Administración sostiene que las pérdidas provenientes de las operaciones con IFD *forward* de divisas, celebrados sin fines de cobertura, que no fueron ejecutados en el ejercicio 2008, sino en el ejercicio 2009, no deben considerarse para la determinación de la ganancia neta de las operaciones con IFD del ejercicio 2008, pues no se devengaron en este ejercicio, no resultando, en su opinión, aplicable para los citados IFD relacionados con *forward* de divisas, *sin fines de cobertura*, la regla de imputación del resultado al 31 de diciembre de cada ejercicio, a que se refiere el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que de la remisión al artículo 61 de la misma ley y lo establecido por el inciso g) del artículo 34 de su norma reglamentaria, se colige que dicha regla de imputación es solo para los IFD *con fines de cobertura*.

Que al respecto, se tiene que el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57 de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970, establece que en el caso de Instrumentos Financieros Derivados, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos: 1. Entrega física del elemento subyacente; 2. Liquidación en efectivo; 3. Cierre de posiciones; 4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla; 5. Cesión de la posición contractual; y 6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros. Por su parte, el tercer párrafo del mismo inciso, precisa que, **en el caso de Instrumentos Financieros Derivados que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se imputarán al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior, y para este efecto se aplicará lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley**<sup>30</sup>.

Que de la norma glosada en el considerando anterior se aprecia que en esta se establece de forma expresa, y sin hacer distinción alguna sobre la naturaleza o fines del IFD –esto es, si el IFD es con fines de cobertura o sin fines de cobertura–, que en el caso de los IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, como es el caso del *Forward* de divisas, materia de análisis, las rentas y pérdidas se imputarán al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior.

Que así pues, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970<sup>31</sup>, que sustentó la modificación introducida al aludido inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a las reglas de imputación, se señala lo siguiente: “El tratamiento reconocido en la legislación comparada, así como en la normatividad contable consiste en distinguir las reglas de imputación de rentas y gastos en función a la finalidad con que se utiliza el derivado: 1. Si es con fines de cobertura, tales conceptos serán reconocidos en la fecha de vencimiento del contrato. 2. Si es con fines de especulación, tales conceptos serán reconocidos el 31 de diciembre de cada ejercicio gravable (regla mark to market), independientemente que el contrato aún no haya vencido. Considerando la restricción a la utilización de pérdidas incorporadas en el proyecto cuando el derivado es utilizado sin fines de cobertura, se plantea como regla de imputación única

<sup>29</sup> Teniendo en cuenta que, de acuerdo al inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, en el caso de IFD, distintos a los que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra, entre otros hechos, la liquidación en efectivo y el cierre de posiciones.

<sup>30</sup> El énfasis es nuestro.

<sup>31</sup> Cabe señalar que mediante el aludido Decreto Legislativo N° 970, los IFD se regularon de forma específica en nuestro ordenamiento jurídico.





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

aquella que considera que las rentas, gastos y pérdidas se devengan en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos: 1. Entrega física del elemento subyacente, 2 Liquidación en efectivo; 3. Cierre de posiciones; 4. Abandono de la opción sin ejercerla; 5. Cesión de la posición contractual; y 6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros. La regla del mark to market se mantendría sólo para derivados sobre moneda extranjera, caso en el cual todo ingreso, gasto o pérdida producto de la operación se produciría al finalizar cada ejercicio, manteniendo así un tratamiento uniforme con el que reciben las operaciones en moneda extranjera del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>32</sup> (El subrayado es agregado).

Que de lo indicado se desprende que el propósito de la precitada norma fue el de establecer, a diferencia de la legislación comparada y de la normatividad contable, las cuales distinguían las reglas de imputación de rentas y gastos en función a la finalidad del IFD -con o sin fines de cobertura-; una regla de imputación única, esto es, sin distinguir entre los IFD con fines y sin fines de cobertura-, consistente en que las rentas, gastos y pérdidas se devenguen en el ejercicio en que ocurran determinados hechos y condiciones vinculadas a las operaciones con IFD, tales como la liquidación en efectivo, el cierre de posiciones, entre otros, y que, en el caso del IFD sobre moneda extranjera, dicho devengamiento se produciría al final del ejercicio -aplicando la regla de la liquidación diaria de pérdidas y ganancias o “mark to market”-, con el fin de que se mantenga un tratamiento uniforme con el que reciben las operaciones en moneda extranjera en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, atendiendo a una razonable interpretación jurídica de la regla recogida en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, fluye que en el caso de los IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, como es el caso del *Forward* de divisas, objeto de análisis, las rentas y pérdidas se imputarán al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior, independientemente de si el IFD negociado es con fines de cobertura o sin fines de cobertura, puesto que no se advierte de dicha norma legal el establecimiento de alguna limitación o exclusión en función a tales fines.

Que la interpretación efectuada por la Administración en el sentido que toda vez que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se remite a lo dispuesto en el artículo 61 de la misma ley, concordado con el inciso g) del artículo 34 de su norma reglamentaria<sup>33</sup>, que hace referencia solo a los IFD con fines de cobertura, carece de sustento, pues no se desprende de lo dispuesto en el citado inciso a) del artículo 57, la cual constituye la norma legal que regula las reglas de imputación de rentas y pérdidas de tercera categoría, precisión y/o distinción alguna en torno a que la regla de imputación que esta norma recoge, relativa a los IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una divisa extranjera, sea aplicable únicamente a aquellos IFD con fines de cobertura, debiéndose precisar que la remisión efectuada al artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los efectos de las diferencias de cambio en la determinación del Impuesto a la Renta, solo tiene como propósito el reconocimiento de dichos efectos como parte de las operaciones con IFD a las que se encontraran asociadas, es decir, que si un IFD con subyacente de tipo de cambio se devenga en un ejercicio

<sup>32</sup> Puede verse en el siguiente link:

[http://spij.minijus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](http://spij.minijus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>33</sup> El texto del inciso g) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a que alude la Administración, indica lo siguiente:

“Son de aplicación las siguientes normas para efecto de la determinación de la renta por operaciones en moneda extranjera: (...)

g) Conforme a lo establecido en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la Ley, las rentas y pérdidas provenientes de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura cuyo elemento subyacente sea el tipo de cambio incidirán en la determinación del Impuesto a la Renta conforme con lo siguiente:

i. Afectarán el valor de los inventarios o activos fijos u otros activos permanentes, ya sea que se encuentren en tránsito o en existencia, siempre que se originen en pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables.

ii. Tratándose de supuestos distintos a los señalados en el acápite precedente, se reconocerán en el ejercicio en que se devenguen”.

De lo señalado en el citado inciso no se desprende que otorgue un sentido distinto a la regla de imputación establecida en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a las ganancias y pérdidas provenientes de los IFD sobre moneda extranjera.



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

determinado, también se reconocería el impacto de la diferencia de cambio asociado a dicha transacción, siendo que, de ningún modo, tal remisión implica que, a través de una interpretación extensiva<sup>34</sup>, una norma reglamentaria modifique la regla de imputación relativa a los IFD sobre moneda extranjera, expresamente establecida por ley.

Que por consiguiente, atendiendo a que no se encuentra arreglado a ley el fundamento de la Administración, para sostener que no deben considerarse, en la determinación de la ganancia neta de las operaciones con IFD del ejercicio 2008, las pérdidas provenientes de las operaciones con IFD *forward* de divisas, celebrados sin fines de cobertura; se concluye que el reparo bajo análisis, tampoco se encuentra debidamente sustentado en este extremo.

Que en ese sentido, corresponde levantar el reparo impugnado, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en cuanto al mismo.

### **3. Comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos**

Que del Anexo N° 2 y del punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5366/vuelta a 5367 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por los gastos sustentados con comprobantes de pagos emitidos por proveedores que tenían la condición de no habidos hasta el 31 de diciembre de 2008, por el importe de S/ 1 482 833,00, consignando como base legal, entre otros, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que el único sustento legal de la Administración para mantener su reparo en la resolución apelada es el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que regula la prohibición de la deducción de gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por no habidos, sin hacer referencia alguna al artículo 20 de la referida ley, que regula la determinación del costo para efectos tributarios, y que fue invocada en su recurso de reclamación. Precisa que en su escrito de reclamación señaló que la observación efectuada por la Administración respecto de sus comprobantes de pago solo era aplicable a aquellas adquisiciones que hubieran sido consideradas como gasto, pero no a aquellas operaciones que hayan sido consideradas como costo, habiendo proporcionado, como sustento, un cuadro que muestra la relación de operaciones reparadas que constituyen costo y no gasto, y los asientos contables que acreditan su reconocimiento como costo, a fin de que la Administración reliquide el importe reparado; sin embargo, aquella no se pronunció sobre tal argumento, no meritó la documentación presentada, ni realizó las verificaciones técnicas pertinentes sobre tal documentación, vulnerando el principio de impulso de oficio, por lo que corresponde que se valoren los medios probatorios ofrecidos y se deje sin efecto el reparo respecto de las operaciones que califiquen como costo, puesto que, en el ejercicio 2008, no existía prohibición expresa que impida su deducción por el hecho que el emisor del comprobante haya tenido la condición de no habido.

Que mediante escrito ampliatorio, agrega que con el "Informe Pericial Contable de Parte" se acredita que la mayor parte de las operaciones observadas por la Administración constituyen costos y no gastos. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo al Requerimiento N° (folio 4919), la Administración dio cuenta que, de la revisión de las operaciones que la recurrente había anotado en su Registro de Compras, las que constituirían gasto del ejercicio 2008, observó que algunos proveedores tenían la condición de no habido desde la fecha de emisión de los comprobantes de pago hasta el 31 de diciembre de 2008, por lo que requirió a la recurrente que sustente por escrito y citando la base legal respectiva, las razones por las cuales había deducido como gasto los importes contenidos en los referidos comprobantes de pago, los cuales se detallaban en el Anexo N° 3 a dicho requerimiento (folios 4911 y vuelta).

<sup>34</sup> Debe tenerse en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrán, entre otros, extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que mediante escrito de respuesta a tal requerimiento (folios 2574 a 2576), la recurrente señaló que desconocer los gastos realizados, por haberse pagado a proveedores que tenían la condición de no habido, supondría que, para la Administración, dichas operaciones calificarían como no reales, pese a que adjuntaba la documentación que acredita la realidad de las mismas, siendo que, en caso la Administración considere que la anotada documentación es insuficiente, correspondía a ella agotar todos los medios para lograr la verificación sobre su realidad. Agregó que desconocer los gastos incurridos, en virtud de la condición de no habido de sus proveedores, supone trasladarle las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de tales personas, lo que no debía ser una circunstancia que definiera la fehaciencia de sus operaciones.

Que según el punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4852 a 4854/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que la observación efectuada se sustenta en la estricta aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, en ningún momento, se había calificado a las operaciones de la recurrente como no reales o inexistentes, y que toda vez que esta no cuestionaba la condición de no habido desde la fecha de emisión de los comprobantes de pago hasta el 31 de diciembre de 2008, de los proveedores cuyos comprobantes fueron observados, condición que era susceptible de ser verificada por aquella a través de su portal web, concluyó que la recurrente no acreditó la deducción, como gasto, de los importes contenidos en los aludidos comprobantes, detallados en el Anexo 2 adjunto a este resultado (folios 4826 y 4827), por lo que observó el importe total de S/ 1 482 833,00.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que mediante el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4654/vuelta), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo ni documentación sustentatoria adicional sobre este punto, por lo que mantuvo el importe observado.

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenga la condición de no habido según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que de lo actuado se aprecia que si bien en etapa de fiscalización, la recurrente argumentó que no se le podían trasladar las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de sus proveedores, y en virtud de ello, desconocerse sus operaciones considerándolas como no reales, a lo que la Administración replicó que la observación se basaba en el estricto cumplimiento de lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, y que no estaba calificando a sus operaciones como no reales; posteriormente, a través de su recurso de reclamación, la recurrente argumentó que no correspondía la aplicación del aludido inciso j) del artículo 44 de la citada ley, toda vez que los comprobantes de pago observados contienen desembolsos que no fueron reconocidos como gasto sino como costo, según el artículo 20 de la misma ley, no siéndole aplicable, por ende, la exigencia relacionada a la verificación de la condición de no habido de sus proveedores, teniendo en cuenta la normativa vigente en el ejercicio fiscalizado (2008)<sup>35</sup>. Al respecto, a través de la resolución apelada, la Administración señaló que su análisis, en dicha instancia, se centraría en verificar si la documentación presentada por la recurrente

<sup>35</sup> Sobre el particular, es preciso anotar que, de acuerdo a lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 3999-4-2017, 0966-4-2017, 0233-3-2010 y 02933-3-2008, entre otras, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no contemplaba como requisito para desconocer el costo computable para efecto del aludido impuesto, que los comprobantes de pago hubiesen sido emitidos por proveedores que tuvieran la condición de no habido; requisito que recién fue establecido con la modificatoria realizada mediante el Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

sustentaba su argumento en torno a que los desembolsos observados correspondían a costos, concluyendo de dicho análisis que no estaba acreditado el tratamiento de costo que alegaba la recurrente respecto de los mencionados desembolsos (folios 7266 a 7270).

Que de lo expuesto, y considerando el argumento de defensa esbozado por la recurrente en esta instancia, a través de su recurso de apelación, se aprecia que, en el presente caso, la controversia se circunscribe a verificar si se encuentra acreditado que los comprobantes de pago observados contienen desembolsos a los que se le otorgó el tratamiento de costo, por lo que no le correspondía la exigencia establecida por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, como sostiene la recurrente, o si por el contrario, no se encuentra acreditado dicho tratamiento de costo, por lo que se tratarían de desembolsos que corresponden a gastos, respecto de los cuales sí correspondía la citada exigencia, no resultando procedente su deducción, por estar sustentados en comprobantes de pago emitidos por proveedores que tenían la condición de no habido desde la fecha de emisión de los mismos hasta el 31 de diciembre de 2008, como arguye la Administración<sup>36</sup>. En tal sentido, corresponde a este Tribunal dirimir al respecto.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 4826 y 4827), los desembolsos observados, corresponden a los siguientes proveedores:

., y otros proveedores señalados en el anotado resultado, por lo que corresponde verificar si la documentación aportada acredita el argumento de defensa de la recurrente.

Que en cuanto a los desembolsos consignados en los comprobantes emitidos por esta proveedora, la recurrente adjuntó:

- Facturas N° , emitidas por la citada proveedora a la recurrente, por conceptos tales como espejos, mesas y sillas de plásticos, mondadientes, tarjetas personales, reparación de horno microondas, chapas forte, cubrecamas y cortinas, semillas, abono, gaseosas, galletas, servicios de impresión, adaptador, platos descartables, pita rafia, témperas, plumones, cinta de agua, cartulina simple, entre otros (folios 2322, 2325, 2328, 2332, 2336 y 2340).
- Vouchers contables N° en los que se aprecia que, en el asiento contable, la cuenta cargada es la Cuenta 4211010000, de lo que no resulta posible verificar que las adquisiciones efectuadas a esta proveedora hubieran sido registradas como costo (folios 2320, 2323, 2326, 2329, 2333 y 2337).
- Informe Pericial Contable de Parte, elaborado por , en el cual en función al análisis de dos operaciones -Facturas N° , se concluyó que en los casos referidos al proveedor "el destino del Objeto Acumulador fue Inventario de Suministros Diversos" (folios 7708 y 7718 a 7720).

Que de la verificación de la documentación presentada se tiene, en principio, que las facturas adjuntadas se encuentran referidas a conceptos diversos, antes detallados, respecto de los cuales no se desprende su naturaleza de costo, siendo que, aun cuando puedan calificarse como suministros, se entiende que estos se reconocerán como gasto en la oportunidad de su consumo. Asimismo, de los vouchers adjuntados, tampoco se desprende el tratamiento contable de costo que, según la recurrente, otorgó a los desembolsos observados.

Que adicionalmente, con relación al "Informe Pericial Contable de Parte", antes indicado, a través del cual la recurrente pretende acreditar que las adquisiciones fueron reconocidas como costo y no como gasto; cabe indicar que de la Factura N° (folio 2340), se aprecia que esta tiene por concepto tarjetas personales, reparación de horno, chapas forte, gaseosas, galletas, cubrecamas y cortinas, por el importe de S/ 15 050,70, y que según el Voucher (folio 7659), se reconoció suministros diversos

<sup>36</sup> Cabe precisar que, en el presente caso, no es materia de discusión la condición de no habido que tenían los proveedores de la recurrente desde la fecha de emisión de los comprobantes de pago observados hasta el 31 de diciembre de 2008.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

(Cuenta 606) por el importe de S/ 9 036.70, y el importe de S/ 6 014,00, en la Cuenta 4211; así también, en el caso de la Factura N° (folio 2328), por concepto de semilla, abono, servicio de impresión de revista, pizarras, gaseosas y galletas, por el importe de S/ 34 514,00, la recurrente en el Voucher (folio 7656), reconoció suministros (Cuenta 606) por el importe de S/ 21 514,00, así como un gasto en la Cuenta 6371, por el importe de S/ 13 000,00; de lo indicado se colige que no resulta cierto que el destino, en el caso de las operaciones analizadas, sea en su totalidad, el inventario de suministros diversos, como se afirma en el citado informe, asimismo, tampoco se verifica que las adquisiciones de tales “suministros”, efectuadas en el mes de febrero de 2008, no hubieran sido consumidas en el periodo, afectando a resultados, para lo cual la recurrente debió presentar los respectivos Kardex de suministros, a fin de sustentar debidamente su argumento de defensa.

Que por consiguiente, del análisis conjunto de la documentación presentada, no se verifica, de forma fehaciente, que se haya otorgado tratamiento de costo a los desembolsos observados y que, por ende, las operaciones objetadas no hubieran afectado los resultados del ejercicio, como alega la recurrente.

Que en cuanto a los desembolsos consignados en los comprobantes emitidos por este proveedor, la recurrente adjuntó:

- Contrato de Obra suscrito el 8 de agosto de 2007, por la recurrente, como , como “ , en cuya cláusula segunda referida al objeto de dicho contrato, se estipula que tendría a su cargo y bajo su propio riesgo, la ejecución de obras civiles menores de implementación, infraestructura, mantenimiento y/o la instalación en la Unidad de Producción. Asimismo, en la cláusula tercera del referido contrato, relacionada a los alcances generales de las obras, se establece que cada obra encargada sería ejecutada con una orden de trabajo suscrita por ambas partes; y en la cláusula quinta del mismo contrato, relacionada a la contraprestación, se pacta que cada una de las órdenes de trabajo no excedería de US\$ 30 000,00, más el Impuesto General a las Ventas (folios 2276/vuelta a 2287/vuelta).
- Facturas N° emitidas por el citado proveedor, por avances de obras civiles, y bono de productividad y seguridad, a las que se adjuntaron liquidaciones de contratista, que hacen referencia a conceptos tales como: “apoyo social externo San Cristóbal”, “pintado de blocks”, “remodelación campamento Brisas”, “pintado de colegio A. Avelino Cáceres”, “San Cristóbal pintado externo de blocks”, “recrecimiento relavera”, “construcción de vestuarios”, “Andaychagua pintado de blocks”, “remodelación de local sindicato”, “San Cristóbal trabajos nueva escuela”, “Chaquipampa Andaych – refacción”, “reparación de techo NACLAR”, “reparaciones en logística”, entre otros, sin especificaciones adicionales (folios 2214, 2216, 2219, 2220, 2225, 2229, 2230, 2231, 2233, 2237, 2238, 2240, 2241, 2245, 2247, 2252, 2253, 2255, 2256, 2260, 2261, 2263, 2264, 2266, 2267, 2269, 2270, 2272, 2273, 2289, 2290 y 2316).
- Vouchers contables de los que se advierte que la recurrente reconocía los servicios prestados por el proveedor, , en la cuenta de gasto 6331040000 (folios 2292 a 2311, 2314 y 2343).
- Informe Pericial Contable de Parte, elaborado por en el cual se concluye que la Cuenta 6331040000 tiene naturaleza de gasto, pero su destino estaba parametrizado según “Objetos Acumuladores”, donde se indica el destino contable de la transacción, señalándose que de la documentación sustentatoria proporcionada, se evidenciaba que el destino contable de la aludida Cuenta 6331040000 fue acumulada en la Cuenta 7211010000 -Cuenta Inmovilizada-, para luego ser transferido al cierre del ejercicio a cuentas de costo, inversión o inventario (folios 7708 a 7718).

Que de la verificación de la documentación presentada debe indicarse, en principio, que no se observa que, mediante el contrato antes descrito, se haya acordado la ejecución de trabajos que, necesariamente, deban reconocerse como costo, toda vez que los servicios contratados eran variados, incluyendo servicios de mantenimiento, los cuales deben reconocerse como gasto del periodo, siendo que, para acreditar el tratamiento de costo, hubiese sido necesario contar con las órdenes de trabajo, centro de costos, orden de



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

inversión con las que pudieran ser asociadas, entre otros; asimismo, las facturas presentadas también hacen alusión a trabajos diversos de mantenimiento, reparaciones, refacciones, entre otros, por lo que de la referida documentación no es factible concluir fehacientemente que los desembolsos observados correspondan a costos y no a gastos.

Que adicionalmente, respecto al "Informe Pericial Contable de Parte", antes indicado, a través del cual la recurrente pretende acreditar que los servicios prestados fueron reconocidos como costo y no como gasto; cabe indicar que, por ejemplo, de las Facturas N° , emitidas por

(folios 7645, 7649 y 7654), se aprecia que estas tienen por concepto obras civiles, siendo que las mismas fueron registradas mediante los Vouchers N°

(folios 7643, 7644, 7648, 7652 y 7653), en los cuales se reconoce un cargo a la Cuenta 6331040000, sin embargo, la reclasificación a la Cuenta 7211010000, no se encuentra probada, toda vez que no se adjuntó el voucher donde consta la acreditación de la anotada reclasificación, ni se muestra ello en el Libro Mayor (folio 7620 a 7627), siendo el único documento que se presenta, a modo de sustento, el documento interno liquidación del contratista (folios 7642, 7647 y 7651), del que no se advierte el detalle que permita concluir que los servicios que se mencionan constituyan costo de la recurrente<sup>37</sup>; asimismo, respecto de las Facturas N° , emitidas por

(folios 7632, 7636 y 7640), se aprecia que también tienen por concepto obras civiles, siendo que estas fueron registradas mediante los Vouchers N° (folios 7631, 7635 y

7639), en los que se reconoce un cargo a la Cuenta 6331040000, sin embargo, no se aprecia que se indique que dicho monto se acumuló en la Cuenta 7211010000, ni se presenta documento alguno o se adjunta el voucher donde consta la acreditación a esta cuenta, así como tampoco se muestra ello en el Libro Mayor (folio 7620 a 7627), siendo, nuevamente, el único documento que se presenta, a modo de sustento, el documento interno liquidación del contratista (folios 7630, 7634 y 7638), en el que se hace referencia a actividades tales como refacción de campamento, remodelación de local de sindicato y reparación de techo, no pudiéndose deducir que tales conceptos constituyan, efectivamente, costos de la recurrente. En este sentido, no se encuentra acreditado que los servicios prestados fueron reconocidos como costo y no como gasto, no siendo factible verificar el reconocimiento en la Cuenta 7211010000, como se afirma en el referido informe<sup>38</sup>.

Que por consiguiente, del análisis conjunto de la documentación presentada, no se verifica, de forma fehaciente, que se haya otorgado tratamiento de costo a los desembolsos observados ni que, por ende, las operaciones objetadas no hubieran afectado los resultados del ejercicio, como alega la recurrente.

## Otros proveedores

Que en cuanto a los desembolsos consignados en los comprobantes emitidos por los otros proveedores que tenían la condición de no habido, distintos a indicados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , los cuales corresponden a los conceptos de traslado de personal, correspondencia, gastos del , trabajos realizados en Lima, movilidad, gastos varios, gastos sepelio, tarjetas telefónicas, consumo, entre otros, la recurrente no proporcionó documentación que sustente su argumento de defensa y desvirtúe el reparo acotado, no verificándose que correspondan a costos, ni que se haya otorgado dicho tratamiento a los citados desembolsos, como alega la recurrente

Que de lo expuesto, se tiene que el argumento de defensa de la recurrente, el cual, debe indicarse, no fue planteado durante el procedimiento de fiscalización<sup>39</sup>, sino recién a partir del escrito de reclamación, no se

<sup>37</sup> Por ejemplo, se tiene de la liquidación de contratista, relacionada con la Factura N° , que esta corresponde a servicios relacionados con, entre otros, construcción de columna del lo que no permite corroborar que sean costos de la recurrente (folio 2347).

<sup>38</sup> Cabe recalcar que, en este caso, era necesario que, a través de la documentación presentada por la recurrente, sea posible asociar los servicios con un activo, contando para ello, con las órdenes de trabajo, centro de costos, orden de inversión, así como la acreditación a la Cuenta 7211010000, a la que se alude, sin embargo, ello no fue presentado por la recurrente.

<sup>39</sup> Nótese que, incluso, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente aseveró que los desembolsos observados tenían naturaleza de gastos, en los siguientes términos: "Desconocer los **gastos** realizados (...) supondría que, para la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

encuentra sustentado, pues la documentación aportada por esta no acredita el tratamiento de costo que alega haber otorgado a los desembolsos observados ni que las operaciones objetadas no hubieran afectado los resultados del ejercicio, por lo que el reparo efectuado por la Administración, sustentado en que los desembolsos observados corresponden a gastos, a los cuales resulta de aplicación la exigencia establecida por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual no fue cumplida por la recurrente, se encuentra arreglado a ley, debiendo mantenerse.

Que en cuanto a lo discutido por la recurrente en el sentido que, en la resolución apelada, la Administración no ha hecho referencia alguna al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula la determinación del costo para efectos tributarios, y que fue invocada en su recurso de reclamación; es del caso señalar que el reparo materia de análisis se sustenta en la aplicación de lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no en el aludido artículo 20, por lo que no correspondía que la Administración modificara, en etapa de reclamación, la base legal que sustenta su acotación, consistente en que los desembolsos corresponden a gastos del ejercicio, a los que les resulta aplicable el requisito contenido en el anotado inciso j) del artículo 44, para que proceda su deducción, el cual, según lo indicado anteriormente, no fue cumplido por la recurrente.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en cuanto a que la Administración no se pronunció sobre su argumento consistente en que los desembolsos observados eran gastos sino costos, no meritó la documentación presentada, ni realizó las verificaciones técnicas pertinentes sobre la documentación que adjuntó; debe anotarse que de la revisión de la resolución apelada, se aprecia que la Administración efectuó el debido análisis del nuevo argumento invocado por la recurrente, en etapa de reclamación, siendo que, incluso, como se indicó líneas arriba, la Administración puntualizó que su análisis, en dicha instancia, se centraría en verificar si la documentación presentada por la recurrente sustentaba su argumento de defensa en torno a que los desembolsos observados calificaban como costo, habiendo esta examinado los documentos que correspondían<sup>40</sup>, y concluyendo, en virtud de dicho análisis que la recurrente no desvirtuó la acotación efectuada. Considerando lo expuesto, no se advierte vulneración al principio de impulso de oficio a que alude la recurrente, debiéndose añadir a ello, que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 4968-1-2010 y 1276-5-2010 que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el presente caso, dado que la recurrente afirma, a fin de contradecir la acotación de la Administración, que los desembolsos observados corresponden a costos, le correspondía a ella acreditar su dicho.

#### **4. Servicio de tratamiento de mineral**

Que del Anexo N° 2 y del punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5364 a 5366/vuelta y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe no facturado a la por la prestación del servicio de tratamiento de mineral y almacenaje de acuerdo con el contrato suscrito con dicha empresa, por el importe de S/ 3 644 245,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que del importe del reparo ascendente a S/ 3 644 245,00, el importe de S/ 3 299 241,47, corresponde al costo del tratamiento de mineral no cobrado, y S/ 345 003,51, corresponde al margen que se determina por aplicación del 5% sobre el costo incurrido para la prestación del servicio. Precisa en cuanto al aludido importe de S/ 345 003,51, que durante la fiscalización explicó que no le correspondía reconocerlo como ingreso, ya que el derecho al cobro del mismo no se había generado efectivamente, como se desprende de su contabilidad y facturas presentadas. Menciona que el importe

*SUNAT, dichas operaciones califican como no reales (...). Desconocer los **gastos** incurridos (...) supone trasladar a nuestra empresa las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores, lo cual no debe ser bajo ninguna circunstancia un elemento definitorio para determinar la fehaciencia de nuestras operaciones. Más aún, si el artículo 37 de la LIR, a efectos de la deducibilidad de los **gastos** establece que los mismos cumplan con el principio de fehaciencia, de causalidad del **gasto** (...) por lo que no puede desconocerse el **gasto** incurrido en las mismas". -El énfasis es agregado- (folios 2574 a 2576).*

<sup>40</sup> Esto es, los documentos que correspondía a la Administración revisar, considerando lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario, vigente al momento de la emisión de la resolución apelada. Sobre el particular véase el acápite relacionado a la "Nulidad" contenido en la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

facturado de S/ 3 600 828,74, se encuentra a valor de mercado, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que las modificaciones a los contratos no requieren mayor formalidad que el acuerdo de las partes, por lo que la Administración se equivoca al afirmar que la voluntad de las partes era distinta a la plasmada en la factura por el servicio.

Que señala que la imputación de ingresos efectuada por la Administración constituye un ajuste al valor de mercado que no se encuentra debidamente fundamentado, y que aquella omitió agotar las acciones tendientes a verificar el hecho, al no realizar cruce de información con el cliente, lo que implica una vulneración al debido procedimiento. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 11 del Anexo al Requerimiento N° (folio 4917/vuelta), la Administración dio cuenta que, según la Nota 7 de los Estados Financieros Auditados de la recurrente, el 16 de diciembre de 2004, esta suscribió con la , un contrato de locación de servicios para tratamiento y almacenaje de mineral y concentrados y gestión comercial, por el cual se cobraría mensualmente el costo del tratamiento del mineral más un margen adicional del 10%; por lo que solicitó a la recurrente que exhiba los ingresos vinculados a los costos incurridos contabilizados en la Cuenta 694030000 - Costo de Venta Tratamiento de Mineral Vinchos, cuyo saldo deudor ascendía a la suma de S/ 6 900 070,21, según se detalla en el Anexo N° 6 adjunto a tal requerimiento (folio 4908), así como exhibir las facturas de ventas, los contratos celebrados con su cliente y la documentación que sustente las liquidaciones del servicio prestado.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2561 y 2562), en el que señaló que el 8 de mayo de 2006, mediante adenda al contrato de locación de servicios para tratamiento y almacenaje de mineral y concentrados y gestión comercial, pactó con su cliente una retribución equivalente al costo de procesamiento más un margen del 5% que cubrirían sus gastos administrativos; asimismo, adjuntó el contrato y facturas vinculados, así como un cuadro en el que se comparaba el ingreso reconocido con los costos incurridos.

Que en el punto 11 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4844 y 4845/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que, de la evaluación de la documentación exhibida, observó que esta había facturado a la , un importe menor al costo incurrido, no considerando incluso el margen adicional del 5% según lo acordado contractualmente; por lo que observó el importe de S/ 3 644 244,98, determinado mediante la comparación de los ingresos que, de acuerdo con lo pactado contractualmente, corresponderían, con lo reconocido por la recurrente en los libros contables y lo facturado en el ejercicio 2008, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 5 adjunto a dicho resultado (folios 4808 y 4809), que se muestra a continuación:

Concepto	Monto (S/)
Costos incurridos	6 900 070,21
Margen adicional (5%)	345 003,51
Ingreso pactado (S/)	7 245 073,72
Monto facturado reconocido como ingreso	-3 600 828,74
<b>Importe observado (S/)</b>	<b>3 644 244,98<sup>41</sup></b>

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 11 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 4577 a 4579), en el que señaló que aceptaba el ajuste a los costos de tratamiento de mineral no cobrado, por el importe de S/ 3 299

<sup>41</sup> Así, el importe observado por los costos incurridos de tratamiento de mineral no cobrado, era por S/ 3 299 241,47 (S/ 6 900 070,21 - 3 600 828,74), y el importe observado por el margen adicional del 5% sobre el costo incurrido para la prestación del servicio, era por S/ 345 003,51 (S/ 6 900 070,21 x 5%), de lo que resulta el importe observado total por **S/ 3 644 244,98** (S/ 3 299 241,47 + 345 003,51).



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

241,47, pero que, no aceptaba la imputación de una renta presunta de 5%, sobre el costo incurrido para la prestación del servicio, que cubriría los gastos de administración, en tanto no se había acreditado inequívocamente que dicho margen equivaldría a un monto a valor de mercado. Anotó, además, que conforme con los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones debe equivaler al valor de mercado, y que, tratándose de operaciones entre partes vinculadas, como ocurre en el presente caso, solo procedería el ajuste al valor convenido por las partes cuando se determine un menor impuesto del que correspondería pagar por aplicación de las normas de precio de transferencia.

Que en el punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4650 y 4651), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y precisó que la observación no se efectuó en función a los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que no se estaba ajustando el valor de la operación convenido entre las partes, no habiéndose modificado el valor pactado en el contrato, por lo que no correspondía justificar algún ajuste a dicho valor. Añadió que del escrito de respuesta de la recurrente apreció que esta no discutía la observación por el importe de los costos incurridos no facturados, sino solo por la parte del margen adicional del 5% que formaba parte de la transacción, el cual debía ser aplicado sobre dichos costos, en atención al acuerdo contractual; por ende, mantuvo la observación por el importe de S/ 3 644 244,98.

Que de lo actuado se tiene que, en el presente caso, es materia de controversia, determinar si el reparo a los ingresos por el servicio prestado por la recurrente a su cliente Empresa Explotadora Vinchos Ltda. S.A.C, por concepto de costos incurridos de tratamiento de mineral y su margen adicional del 5%, no facturados, ni registrados como ingreso, se encuentra arreglado a ley<sup>42</sup>.

Que según el primer párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que obra en autos, copia del "Contrato de Locación de Servicios para Tratamiento y Almacenaje de mineral y concentrados y Gestión" (folios 1992 a 2003), suscrito el 16 de diciembre de 2004, por la recurrente, como en cuya cláusula segunda, para que le brinde servicios de procesamiento y tratamiento del mineral, de almacenamiento del mineral antes de su procesamiento y de los concentrados resultantes, y de gestión comercial necesaria para la comercialización de dichos concentrados.

Que la cláusula sexta del mismo contrato, referida a la retribución por el tratamiento del mineral y su almacenaje, se estableció que la retribución mensual sería equivalente a los costos de tratamiento del mineral en la incurrido en el mes materia de la retribución más un diez por ciento (10%) que cubría los gastos de administración y utilidad de la recurrente.

Que asimismo, obra la adenda al aludido contrato, suscrita el 8 de mayo de 2006 (folios 1988 y 1989), a través de la cual se modificó la cláusula sexta del mismo, estableciéndose que: "Vinchos pagará a por el servicio de tratamiento de mineral en la y el almacenaje de dicho mineral antes del procesamiento, así como por el almacenaje de los concentrados luego del procesamiento, una retribución mensual equivalente a los costos de tratamiento de mineral en la incurrido en el mes materia de la retribución más un cinco por ciento (5%) que cubra los gastos de administración de (El subrayado es agregado).

<sup>42</sup> Si bien durante la fiscalización la recurrente señaló que aceptaba la observación por concepto de costos incurridos de tratamiento de mineral, no facturados, ni registrados como ingreso, por el importe de S/ 3 299 241,47, y que solo cuestionaba el importe observado por el margen adicional del 5% sobre el costo incurrido para la prestación del servicio, no facturado, ni registrado como ingreso, por el importe de S/ 345 003,51; no obstante, no se advierte de autos que aquella haya presentado declaración rectificatoria al respecto, siendo que en su recurso de apelación, la recurrente sostiene que el monto facturado por ella de S/ 3 600 828,74 está a valor de mercado; por lo que se desprende que la recurrente impugna la totalidad del importe del reparo materia de acotación.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que de la documentación antes expuesta se tiene que la recurrente prestó servicios para tratamiento y almacenaje de mineral y concentrados a la \_\_\_\_\_, respecto de los cuales había pactado con este cliente una retribución mensual equivalente a la suma de los costos de tratamiento de mineral en la \_\_\_\_\_ incurridos en el mes materia de la retribución, más un margen adicional del cinco por ciento (5%).

Que ahora bien, de autos se aprecia que la recurrente no discute el hecho que el importe facturado a su cliente \_\_\_\_\_, y registrado como ingreso, por el servicio de tratamiento y almacenaje de mineral y concentrados fuese inferior al que correspondía, bajo los términos del contrato antes detallado, advirtiéndose que, incluso, esta reconoció la observación en cuanto a los costos incurridos de tratamiento de mineral no facturados, ni registrados como ingresos, por el importe de S/ 3 299 241,47, sin embargo, en cuanto al margen adicional del 5%, por el importe de S/ 345 003,51, si bien la recurrente no discute el hecho que, en efecto, el importe que correspondía al citado margen no fue facturado a su cliente ni reconocido como ingreso, sostiene, en su defensa, que el importe facturado por los servicios prestados (S/ 3 600 828,74), se encuentra a valor de mercado, en atención a lo establecido en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y que la imputación de ingresos efectuada por la Administración constituiría un ajuste a dicho valor que no se encuentra fundamentado.

Que sobre el particular, debe indicarse que, en el presente caso, la Administración no está aplicando los anotados artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales son de aplicación únicamente cuando se discute la valoración convenida entre las partes, lo que no ocurre en el presente caso, en el que el reparo se sustenta, precisamente, en lo acordado contractualmente entre las partes, no verificándose ajuste alguno al valor de mercado, sino solo la aplicación estricta del valor convenido. En efecto, en el caso de autos, no se está desconociendo el valor pactado en el contrato y su adenda, sino que, por el contrario, se ha tomado en consideración lo acordado en estos, a fin de determinar el presente reparo, sin haberse cuestionado el valor de mercado de los servicios prestados, sino el haber facturado y registrado ingresos menores a los que correspondían por la prestación del servicio de tratamiento de mineral y almacenaje, de acuerdo con el contrato y adenda suscritos entre la recurrente y la \_\_\_\_\_, que obran en autos.

Que también la recurrente alega que, durante la fiscalización, explicó que no le correspondía reconocer como ingreso la parte del margen que se determina por aplicación del 5% sobre el costo incurrido para la prestación del servicio (S/ 345 003,51), ya que el derecho al cobro del mismo no se había generado efectivamente, como se desprendía de su contabilidad y facturas presentadas. Al respecto, cabe indicar que no se advierte que la recurrente haya sustentado su alegato, debiéndose precisar que el hecho que no se hubiera registrado en su contabilidad ni facturado el ingreso omitido, no impide el devengamiento del mismo por el servicio de tratamiento de mineral.

Que asimismo, la recurrente alega que las modificaciones a los contratos no requieren mayor formalidad que el acuerdo de las partes, por lo que la Administración se encontraría equivocada al afirmar que la voluntad de las partes era distinta a la plasmada en la factura por el servicio. En cuanto a ello, debe indicarse que a fin de sustentar que el importe facturado y registrado, en efecto, corresponde a la voluntad de las partes, esto es, al valor convenido con su cliente, la recurrente no presentó documentación adicional que acredite dicha afirmación, como podrían ser adendas posteriores, entre otros documentos, que sustenten que se efectuaron modificaciones a las condiciones pactadas en el contrato y adenda, antes glosados, en cuanto a la retribución de los servicios prestados.

Que adicionalmente, es del caso señalar que de conformidad con lo indicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y 09247-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros, más aún cuando en el presente caso, el reparo se ampara en lo pactado entre la recurrente y su cliente en un acuerdo contractual, no advirtiéndose la vulneración al debido procedimiento que alega la recurrente, por haber omitido la Administración, realizar el aludido cruce con dicho cliente.

Que en este sentido, al verificarse que de acuerdo con las condiciones pactadas mediante contrato entre la recurrente con su cliente \_\_\_\_\_, el importe de los ingresos facturados



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

y contabilizados en el ejercicio fiscalizado fueron menores a los que correspondía, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo<sup>43</sup>.

## **5. Exceso de depreciación por revaluación de activo fijo al amparo de la Ley N° 26283**

Que del Anexo N° 2 y del punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5358 a 5364 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el exceso de depreciación correspondiente al mayor valor atribuido a los activos revaluados, como consecuencia de una reorganización previa, que no tenía efecto tributario, por el importe de S/ 1 027 622,99, consignando como base legal, entre otros, el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha fundamentado válidamente la forma de cálculo del importe reparado por la supuesta depreciación aplicada indebidamente, dado que ha utilizado como documento base para dicho efecto, el "Acta de entrega, recepción y valorización de bienes", obtenida a través de un cruce de información con , efectuado antes del ejercicio 2004. Precisa que la Administración ha determinado el importe reparado, por la diferencia entre la información obtenida de su contabilidad y la información que, supuestamente, le habría proporcionado hace varios años, a través de un cruce de información, no obstante, considerando la naturaleza jurídica de dicha actuación, según lo establecido en el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13985-9-2013, tal documento no fue obtenido mediante un "cruce de información" formalmente realizado, puesto que la Administración solo ha considerado como cierta la información contenida en la citada acta, aportándola de oficio, sin haber hecho un análisis, ni haberle trasladado la información para que se pronuncie sobre la misma o haberle requerido la documentación que necesitaba a efecto de cruzarla con la obtenida del tercero, esto es, no otorgándole la oportunidad de contradecirlo. Cita una jurisprudencia colombiana referida a la eficacia de los cruces de información con terceros en el procedimiento tributario. Añade que el numeral 40.1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, invocada por la Administración, no resulta aplicable, y que las actuaciones de la Administración deben ceñirse al respeto de sus derechos fundamentales, lo que origina que el acta deba ser excluida del proceso.

Que mediante escrito de alegatos, señala que este Tribunal ha dejado sin efecto el presente reparo en las Resoluciones N° 03991-10-2018, 02188-1-2019, 07746-10-2019, 05638-4-2019 y 10983-9-2019.

Que al respecto, mediante el punto 12 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4916 y 4917/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito y con la base legal correspondiente, los motivos por los cuales utilizó como gasto la depreciación del mayor valor revaluado de los bienes del activo fijo, revaluados al amparo de la Ley N° 26283, provenientes de la

-fusionadas-. Refirió que el exceso de depreciación correspondiente a los activos fijos de las Unidades de Producción Andaychagua y San Cristóbal, que fueron revaluados al amparo de la Ley N° 26283, y que no sería aceptado tributariamente, se detallaba en los Anexos N° 7, 7.1 y 7.2 a dicho requerimiento, en los que se establecía tal exceso por la diferencia entre lo considerado por la recurrente, y lo establecido según el "Acta de Entrega, Recepción y Valorización de ." (folios 4867/vuelta a 4907).

<sup>43</sup> Cabe indicar que, en el mismo sentido, respecto a las condiciones pactadas por las partes mediante contrato, se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 05638-4-2019, en cuanto a un reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, que corresponde a la recurrente, por concepto de ingresos deducidos indebidamente por servicios de tratamiento y gestión, habiendo mantenido, este colegiado, dicho reparo, sustentándose, en lo estrictamente acordado entre la recurrente y la , en el Contrato de Locación de Servicios para tratamiento y almacenaje de mineral y concentrados y gestión comercial, de 16 de diciembre de 2004. Asimismo, debe agregarse, a modo informativo, que en la Resolución N° 03388-1-2021, referida a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, que corresponde a la recurrente, se menciona que, durante la fiscalización desarrollada en dicha ocasión, la Administración también observó las ventas efectuadas a la empresa que incidieron en la base imponible de los pagos a cuenta de febrero a mayo, julio, agosto y octubre a diciembre de 2007, lo que fue aceptado por la recurrente en esa oportunidad, mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que en respuesta a tal requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2552 a 2561), en el que indicó que correspondía el reconocimiento del mayor valor revaluado de los activos fijos adquiridos como consecuencia del proceso de fusión realizado entre -que dio origen a la recurrente-, siendo dicho valor revaluado la base para efectos del cálculo de la depreciación de los referidos activos, pues tanto habían estabilizado el régimen vigente al 29 de setiembre de 1997, el cual comprendía la Ley N° 26283 y su reglamento. Preciso que, en virtud del convenio de estabilidad jurídica, no le resultaba aplicable la derogación posterior de la citada Ley N° 26283, que le permitía deducir el mayor valor atribuido a los activos fijos adquiridos como consecuencia de las revaluaciones voluntarias, por lo que, toda vez que dicho mayor valor se dio bajo las normas estabilizadas en el año 1997, el mismo debía ser considerado, siendo que, el fin del plazo del referido convenio no podía incidir en la determinación de un nuevo valor del activo fijo, pues el fin del régimen estabilizado no implicaba la modificación del valor o vida útil.

Que según el punto 12 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4839/vuelta a 4844), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que el convenio de estabilidad jurídica celebrado con el Estado Peruano, solo estuvo vigente hasta el 29 de setiembre de 2007, siendo que, en el supuesto negado que las disposiciones de la Ley N° 26283 se hubieran estabilizado en el referido convenio, o que la recurrente se hubiere acogido a dichas disposiciones durante su vigencia, para el ejercicio 2008, no podía darle efecto tributario al importe de la depreciación de los activos fijos que fueron revaluados con motivo de la reorganización -fusión-, pues tales normas, estabilizadas o no, no tenían vigencia en el ejercicio 2008, por lo que no resultaba válido cualquier deducción como gasto en aplicación de dichas disposiciones, siendo que la recurrente pretendía seguir aplicando el régimen estabilizado, incluso en el ejercicio 2008, cuando este ya no estaba vigente, lo que no tenía sustento legal. Adicionó que no se pretendía modificar el valor del bien o la vida útil, sino establecer que no resultaba admisible efectuar deducciones por depreciación por el mayor valor atribuido a los activos fijos revaluados, toda vez que ni el convenio de estabilidad jurídica ni la Ley N° 26283 se encontraban vigentes durante el ejercicio fiscalizado. Además, refirió que al encontrarse la recurrente sujeta al régimen común del Impuesto a la Renta, le resultaba aplicable el artículo 41 de la ley que regula dicho impuesto, en virtud del cual no podía calcular la depreciación sobre el valor revaluado de los activos fijos. Por lo expuesto, observó el gasto de depreciación correspondiente al mayor valor atribuido a los activos revaluados, por el importe de S/ 1 027 622,99, según el detalle contenido en el Anexo N° 6 a dicho resultado, considerando los datos contenidos en los Anexos N° 7.1 y 7.2 al Requerimiento N° (folio 4807).

Que mediante el punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 12 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos de que esta presente sus descargos respectivos.

Que a través del escrito de respuesta a dicho requerimiento (folios 4575 a 4577), la recurrente señaló que la Ley N° 26283 formaba parte del régimen estabilizado, siendo que no le eran aplicables las modificaciones posteriores, como la disposición contenida en la Ley N° 27034. Asimismo, se remitió a los fundamentos que esbozó en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2007, y manifestó que este Tribunal, en distintas resoluciones, había reconocido que el régimen previsto en la Ley N° 26283 formaba parte del régimen estabilizado.

Que en el punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4650), la Administración se remitió a lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° , por lo que mantuvo la observación por el exceso de depreciación, por el importe de S/ 1 027 622,99, según el detalle contenido en el Anexo N° 4 al citado resultado, en el que, igualmente, considera los datos contenidos en los Anexos N° 7.1 y 7.2 al Requerimiento N° (folio 4636).

Que el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaban del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que de lo indicado, se tiene que, en el caso de autos, es materia de controversia determinar si el reparo por el exceso correspondiente al mayor valor atribuido a los activos revaluados, como consecuencia de una reorganización previa, se encuentra arreglado a ley.

Que cabe mencionar que la recurrente no discute el hecho que el convenio de estabilidad jurídica celebrado con el Estado Peruano, solo estuvo vigente hasta el 29 de setiembre de 2007.

Que sobre el particular, es del caso mencionar que este Tribunal, en cuanto al mismo reparo efectuado respecto al ejercicio 2007, en la Resolución N° 03388-1-2021 de 16 de abril de 2021, al dilucidar si el citado convenio de estabilidad jurídica y la aplicación de la Ley N° 26283 y su reglamento, se encontraba vigente para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 de cargo de la recurrente, indicó lo siguiente:

*“Que en el caso de autos, el convenio de estabilidad jurídica que como receptora de la inversión celebró con el Estado Peruano fue suscrito el 29 de setiembre de 1997, por lo que, (...), en virtud de la estabilidad tributaria acordada, se le debían aplicar a la recurrente —a quien le fueron transferidos los derechos otorgados por el convenio— las normas vigentes a la fecha de suscripción del convenio y por el plazo otorgado al mismo, que incluyeron la Ley N° 26283 y su reglamento.*

*Que la cláusula quinta del convenio estableció que este tendría una vigencia de 10 años contados a partir de la fecha de su suscripción y, en consecuencia, no podía ser modificado unilateralmente por ninguna de las partes durante dicho periodo, ni aunque la legislación nacional fuera modificada, así se tratara de modificaciones más beneficiosas o perjudiciales para alguna de las partes que las pactadas en el referido convenio (...).*

*Que estando a lo estipulado por la mencionada cláusula, se tiene que el plazo de vigencia del convenio de estabilidad jurídica venció el 29 de setiembre de 2007, por lo que la recurrente automáticamente pasó a regirse por la legislación común, es decir, ya no le eran aplicables las normas estabilizadas; en ese sentido, al terminar los efectos del convenio, solo es posible la aplicación de las normas vigentes que rigen las relaciones tributarias de la recurrente en ese momento.*

*(...)*

*Que en el caso de autos, el régimen temporal especial previsto en la Ley N° 26283 y su reglamento, cuyo goce fue garantizado a la recurrente mediante el convenio de estabilidad jurídica, ya había sido dejado sin efecto por la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034<sup>44</sup>, cuando se produjo el vencimiento de dicho convenio; por lo tanto, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas recogido por nuestra legislación, el referido régimen temporal especial no resultaba aplicable a la recurrente en el ejercicio 2007, por efecto de la mencionada Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034, dado que el convenio en cuestión no se encontraba vigente el 31 de diciembre del indicado año, momento en el cual se configuró el Impuesto a la Renta de cargo de la recurrente.*

*Que en ese sentido, en el caso materia de análisis, se concluye que no procedía que la recurrente dedujera como gasto por depreciación el mayor valor atribuido a los activos fijos revaluados y transferidos por para efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley. (El subrayado es agregado).*

Que de lo glosado se tiene que, este Tribunal ha establecido que no procede que la recurrente deduzca como gastos por depreciación el mayor valor atribuido a los activos fijos revaluados y transferidos por para efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por cuanto el convenio de estabilidad jurídica no

<sup>44</sup> La Ley N° 27034 fue publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1998.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

se encontraba vigente el 31 de diciembre del indicado año, resultando aplicable, por ende, la legislación común a partir de tal ejercicio. En esa línea, toda vez que en el ejercicio fiscalizado (2008), también resultaba aplicable la legislación común, igualmente, no procedía que la recurrente, en este ejercicio, deduzca como gastos por depreciación el mayor valor atribuido a los activos fijos revaluados como consecuencia de la citada reorganización previa, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración haya reparado el exceso de depreciación correspondiente al anotado mayor valor.

Que conviene indicar que en las Resoluciones Nº 03991-10-2018, 02188-1-2019, 07746-10-2019, 05638-4-2019 y 10983-9-2019, recaídas respecto de la misma recurrente, a las que esta alude, este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el reparo que la Administración efectuó en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2006, respecto de la amortización de concesiones mineras de la Unidad Yauli y depreciación de activos fijos de las Unidades de Producción Andaychagua y San Cristóbal, que fueron revaluados al amparo de la Ley Nº 26283; por lo que corresponden a ejercicios anteriores al vencimiento del plazo de vigencia del convenio de estabilidad jurídica.

Que ahora bien, a través de su recurso de apelación, la recurrente cuestiona que la Administración haya basado el cálculo del importe reparado en los datos contenidos en el "Acta de Entrega, Recepción y", a la que se hace referencia en los Anexos Nº 7.1 y 7.2 al

Requerimiento Nº, por cuanto considera que dicho documento no fue obtenido mediante un "cruce de información" formalmente realizado con<sup>45</sup>, ya que la Administración solo habría considerado como cierta la información contenida en la citada acta, obtenida de oficio, sin hacer ningún análisis, sin haberle trasladado la información para que se pronuncie sobre la misma ni haberle requerido la documentación que necesitaba a efecto de cruzarla con la obtenida del tercero, no habiéndole otorgado la oportunidad de contradicción. Al respecto, debe indicarse que los datos pertinentes del "Acta de Entrega, Recepción y Valorización de Bienes a"<sup>46</sup>, obtenida como resultado del cruce de información con, le fue comunicada a la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, como ella misma lo indica, a través de los anotados Anexos Nº 7.1 y 7.2 al Requerimiento Nº, por lo que aquella tuvo conocimiento de ello en el momento de la notificación de dicho requerimiento, lo que le permitió ejercer su derecho de defensa, planteando sus discrepancias con la posición de la Administración, por lo que lo indicado por la recurrente, en el sentido que la Administración no le trasladó la información para que se pronuncie sobre la misma, no resulta correcto; asimismo, si bien la recurrente señala que la Administración no le requirió la documentación que necesitaba a efecto de cruzarla con la obtenida del tercero), cabe indicar que el cálculo del reparo efectuado por la Administración se basa en la confrontación de los datos contenidos en la referida acta y la información de la recurrente, advirtiéndose que, como ella misma señala en su recurso de apelación, esta última información fue obtenida de su contabilidad (folio 7391), debiéndose recalcar que el citado cálculo del reparo le fue trasladado en el procedimiento de fiscalización a la recurrente<sup>47</sup>, no obstante, esta no discrepó respecto a la fuente de los datos utilizados para dicho cálculo ni adjuntó documentación adicional a fin de instar a la Administración para que reformule el cálculo de su acotación, por lo que no se aprecia la

<sup>45</sup> Al respecto, conforme señala la Administración (folios 7260 y 7261), la, el 27 de diciembre de 1996, constituyó la, para posteriormente, en virtud del contrato de transferencia por compraventa de acciones, transferirlas a favor de, siendo que luego, ambas empresas, se fusionaron, extinguiéndose, y constituyendo a la recurrente. Considerando ello, el Acta de Entrega, Recepción y Valorización de Bienes a, que contiene la relación de los bienes del activo fijo con su valor neto en libros al 31 de agosto de 1997, es un documento que sustenta la transferencia de bienes muebles e inmuebles que inicialmente pertenecía a, y que posteriormente pasaron a, siendo que al haberse extinguido esta última debido a la fusión, pasaron a formar parte de los activos de la recurrente.

<sup>46</sup> Esto es, los datos contenidos en dicha acta, utilizados para el cálculo de la depreciación correspondiente a los activos fijos de las Unidades de Producción Andaychagua y San Cristóbal, que fueron revaluados al amparo de la Ley Nº 26283.

<sup>47</sup> Además, cabe indicar que, como se aprecia de los folios 6404, 6444, 6445 y 6487, en fiscalizaciones de ejercicios anteriores, la Administración puso en conocimiento de la recurrente que había efectuado un cruce de información con del cual obtuvo el Acta de Entrega, Recepción y Valorización de Bienes a, que obra a folios 6869 a 7118, por lo que, se aprecia que la recurrente tenía conocimiento del documento presentado por el tercero.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

vulneración a los derechos que esta última manifiesta, ni que se haya trasgredido lo establecido en el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario<sup>48</sup>.

Que en cuanto a la Resolución N° 13985-9-2013, invocada por la recurrente, debe indicarse que esta fue emitida en etapa de cumplimiento, en relación a un caso en el cual, este Tribunal había ordenado a la Administración que realizara los correspondientes cruces de información a efecto de comprobar si las entregas de bienes materia de reparo constituían bonificaciones o si se trataban de ventas ocultas u omitidas, y que para cumplir con lo ordenado, la Administración debía requerir tanto a los clientes del contribuyente, como a este último, la presentación de la documentación e información pertinente que le permitiera comprobar lo indicado, sin embargo, este colegiado, en dicho caso, verificó que la Administración no actuó de acuerdo al mandato realizado; y en ese sentido, el caso descrito es distinto al de autos. Cabe adicionar, que tampoco se verifica contravención al criterio conceptual referido a los cruces de información, como procedimientos, según una jurisprudencia extranjera que cita la recurrente en el folio 7389.

Que en ese orden de ideas, toda vez que se encuentra arreglado a ley que la Administración haya reparado el exceso de depreciación correspondiente al mayor valor atribuido a los activos fijos revaluados como consecuencia de una reorganización previa, deducido como gasto en el ejercicio 2008, y que la recurrente no desvirtuó el reparo formulado, corresponde mantenerlo.

Que es del caso precisar que la alusión al numeral 40.1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>49</sup>, que hace la Administración en la resolución apelada (folio 7260), es únicamente para efectos de subrayar que al tener en su poder la anotada acta de entrega, recepción y valorización de bienes, no le concernía solicitar dicho documento a la recurrente (administrado).

## **6. Gastos comunes no deducibles**

Que del Anexo N° 2 y del punto 6 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5353 a 5358 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por gastos comunes destinados a la generación de rentas exoneradas e inafectas, por el importe de S/ 6 687 734,51<sup>50</sup>, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso p) del artículo 21 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que la Administración ha mantenido el reparo respecto del importe de gastos comunes vinculados a la generación de rentas inafectas, desconociendo el importe que determinó, por S/ 40 174 824,62, el cual fue debidamente sustentado, ya que presentó toda la documentación solicitada, siendo que, al no existir una disposición expresa en la Ley del Impuesto a la Renta que obligue a registrar en una cuenta específica dichos gastos comunes, es el propio contribuyente quien debe determinar los registros que califican como tales, por lo que la Administración debió demostrar de manera fehaciente que los gastos comunes, eran el íntegro de los gastos administrativos, como aquella consideró, lo que no hizo, quedando demostrada la indebida motivación del reparo.

<sup>48</sup> El numeral 6 del artículo 87 del referido código señala que los administrados están obligados a proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

<sup>49</sup> El numeral 40.1.1 del artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, vigente en la fecha de emisión de la resolución apelada, señala que no procede que la Administración solicite a los administrados la presentación de aquella información o documentación que posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias, durante los cinco años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación ni haya vencido la vigencia del documento entregado.

<sup>50</sup> Como se indicó, en instancia de reclamación, la Administración modificó este reparo del importe de S/ 6 875 395,47 al importe de S/ 6 687 734,51, ello en virtud a que la Administración, en la citada instancia, verificó que la renta inafecta por concepto de dividendos proveniente de la empresa ..., no se devengó en la esfera de la recurrente en el ejercicio 2008, por lo que levantó el reparo en ese extremo, modificando el importe de la renta bruta inafecta, utilizada para el cálculo del porcentaje que se aplica a los gastos comunes, de S/ 107 624 905,00 a S/ 104 068 280,94, a fin de determinar el importe de los gastos deducibles y no deducibles, variando así el citado porcentaje de 90,70%, determinado en fiscalización, a 90,95%, determinado en la resolución apelada. En ese sentido, en el presente punto solo se hará referencia y se dilucidará el extremo del reparo que fue mantenido por la Administración, esto es, el referido a la cuantía de los gastos comunes.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que mediante escrito ampliatorio, señala que la Administración sustenta su reparo en función al primer cuadro en Excel, proporcionado en respuesta al Requerimiento N° , en donde se indicaba que el importe de los gastos comunes era de S/ 73 897 616,00, sin embargo, posteriormente ajustó dicho monto reduciéndolo al importe de S/ 40 174 824,62, y adjuntó los registros contables que lo sustentan. Afirma que la Administración, en ningún momento, demostró que el total de gastos comunes ascendió a S/ 73 897 616,00, pues solo sostuvo que dicho dato fue proporcionado formalmente por el contribuyente; asimismo, proporciona nuevamente en medio magnético (CD), el anotado sustento contable. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4773/vuelta a 4776), la Administración indicó que la recurrente, durante el ejercicio 2008, obtuvo ingresos exonerados e inafectos, por lo que solo resultaba deducible una parte de los gastos comunes, y que en respuesta al Requerimiento N° <sup>51</sup>, aquella había presentado un reporte denominado "Gastos Comunes" correspondiente a las cuentas contables que constituyen el íntegro de los gastos administrativos, los cuales sumaban S/ 73 897 616,00, según consta en el Anexo N° 1 a dicho requerimiento (folio 4743), de lo que apreció que la recurrente no pudo acreditar la vinculación directa de dichos gastos administrativos con las rentas gravadas, exoneradas e inafectas, por lo que correspondía aplicar el método indirecto. De esta manera, en aplicación de dicho método, determinó el porcentaje que se aplicaría a los gastos comunes ascendentes a S/ 73 897 616,00, para calcular el importe de los gastos deducibles y no deducibles, y solicitó a la recurrente que sustente por escrito, con la respectiva base legal y documentación sustentatoria la observación efectuada.

Que mediante escrito de respuesta (folios 3861 a 3863), la recurrente indicó, en relación con los gastos comunes (gastos administrativos), que los gastos administrativos que incidían directamente en las rentas exoneradas e inafectas y gastos comunes, ascendían a S/ 40 174 824,62, por lo que este importe era el que debía considerarse como el importe de gastos comunes utilizado para efectos del cálculo del reparo.

Que según el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4684/vuelta a 4685), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y señaló que mantendría el importe de los gastos comunes ascendentes a S/ 73 897 616,00, dado que su cálculo se efectuó en función a la propia documentación proporcionada por la recurrente, siendo que esta no presentó documentación que sustente sus afirmaciones sobre que los gastos que incidieron directamente en las rentas exoneradas e inafectas y gastos comunes ascendían a S/ 40 174 824,62. Considerando ello, observó por concepto de gastos comunes no deducibles, el importe de S/ 6 875 395,47.

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que a través del escrito de respuesta a dicho requerimiento (folios 4572 a 4575), la recurrente indicó que tenía el derecho de presentar información adicional, con posterioridad a la presentación de documentación inicial, que sustentaba el importe de gastos comunes, siendo que efectuó una revisión de su contabilidad en la que detectó que existían registros contables y/o financieros que no fueron presentados inicialmente, encontrándose, además, obligada a presentar dichos registros; en ese sentido, la presentación del reporte denominado "Gastos Comunes" correspondiente a las cuentas contables que constituyen gastos administrativos y que suman el importe de S/ 73 897 616,00, no podía ser interpretado por la Administración como la única documentación real que habría presentado, ya que en el transcurso de la fiscalización, le resultaba factible poner a disposición la documentación que acredite los gastos comunes, en ejercicio de su derecho a ofrecer pruebas que desvirtúen las observaciones de la Administración.

<sup>51</sup> A través del cual se solicitó a la recurrente, entre otros, indicar y proporcionar documentación sobre: (i) los gastos que inciden directamente en las rentas inafectas y exoneradas, especificando la cuenta contable y el importe relacionado; (ii) **los gastos comunes, especificando la cuenta contable y el importe relacionado**; y (iii) la existencia de otras rentas exoneradas e inafectas, así como los cuadros analíticos de los gastos que inciden en estas rentas (folio 4922).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que según el punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4649/vuelta a 4650/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que esta no había presentado los registros contables y/o financieros que afirmaba estar obligada a presentar, por lo que no era verificable su argumento planteado, siendo que únicamente pudo verificar la primera información presentada referida a los cuadros impresos en Excel relacionados a las cuentas contables que constituyen gastos comunes, los cuales tienen sustento en su contabilidad. Agregó que, de la revisión de la nueva información proporcionada por la recurrente, advirtió que se trataba de la selección de algunas cuentas contables del rubro gastos administrativos, realizada bajo sus propios criterios o razones que no tenían explicación ni sustento documentario o informativo, no apreciándose los centros de costos asociados a dichas cuentas. Por lo expuesto, mantuvo la observación por concepto de gastos comunes no deducibles, por el importe de S/ 6 875 395,47.

Que de conformidad con lo previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha norma.

Que conforme con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012 este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), asimismo, los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que de lo actuado se advierte que durante el ejercicio 2008, la recurrente obtuvo ingresos exonerados e inafectos, por intereses por depósitos y dividendos percibidos, respectivamente<sup>52</sup>, por lo que solo resultaba deducible una parte de los gastos comunes, existiendo coincidencia con la Administración, en lo que se refiere al método elegido por la recurrente para la determinación de los gastos deducibles (método indirecto), y el porcentaje de 90,95%<sup>53</sup> que se aplica a los gastos comunes, para establecer el gasto inherente a la renta exonerada e inafecta, cuestionando la recurrente, únicamente, que la Administración haya determinado como importe de los gastos comunes que habrían incidido en la obtención de rentas gravadas y no gravadas, el íntegro de sus gastos administrativos (S/ 73 897 616,00). Por lo que corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento al respecto.

Que de la documentación y/o información presentada por la recurrente, se aprecia que, en un principio, en respuesta al Requerimiento N° . aquella presentó un reporte al que denominó "Gastos Comunes", en el cual se consignaron las cuentas contables que componen el íntegro de los gastos administrativos, por el importe total de S/ 73 897 616,00 (folio 2549), del cual se advierte el registro de

<sup>52</sup> Como se aprecia del Resultado del Requerimiento N° y del reporte impreso de cuentas contables presentado por la recurrente (folios 2550, 4684 y 4685/vuelta).

<sup>53</sup> Como se precisó anteriormente, el porcentaje aplicado a los gastos comunes, a fin de determinar el importe de los gastos deducibles y no deducibles, fue modificado por la Administración, del porcentaje de 90,70%, determinado en fiscalización, al porcentaje de 90,95%, determinado en la resolución apelada, lo que no es materia de cuestionamiento.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

gastos tales como: comisiones de agentes de Aduanas, flete, embalaje y almacenamiento, alquiler de terrenos, entre otros; no obstante, posteriormente, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, aquella afirmó que los gastos comunes solo ascendían a S/ 40 174 824,62, y adjuntó información adicional, como se indicó en el Resultado del Requerimiento N° antes glosado; advirtiéndose de autos<sup>54</sup>, el documento en formato Excel denominado “Gastos Comunes año 2008”, el cual consiste en un cuadro resumen que contiene los gastos comunes identificados por la recurrente, observándose tres columnas: “Centro de Costo”, que señala el código del centro de costo; “Denominación objeto”, que señala la denominación del centro de costo, tales como directorio, gerencia general, gerencia administrativa, valores, gerencia de finanzas, entre otros; y “Nuevos Soles”, que señala el importe registrado respectivo; e indica, como total, el importe de S/ 40 174 824,62<sup>55</sup>, siendo que acompañando a dicho cuadro resumen se aprecia un documento en formato Excel denominado “Base”, que contiene la relación de todos los gastos administrativos registrados, los cuales componen el importe antes indicado, en el que se identifican las cuentas contables, los códigos y denominación de los centros de costos involucrados, la descripción o glosa de cada gasto y el importe registrado por cada concepto, entre otros (folio 4190, 7147 y 7735).

Que de lo indicado se verifica que la recurrente presentó documentación e información a través de la cual puso en conocimiento de la Administración la composición y los montos de las cuentas contables correspondientes a gastos de administración, conforme al importe que por estos gastos consignó en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008<sup>56</sup> (folio 550/vuelta), así como identificó, dentro de los gastos de administración, los gastos comunes en los que habría incurrido para la generación de rentas gravadas y exoneradas e inafectas, como por ejemplo, sueldos, asesoría y consultoría, útiles de oficina, correos y correspondencia, entre otros.

Que al respecto, la Administración no ha explicado ni sustentado con la documentación correspondiente las razones por las cuales el íntegro de los gastos de administración tendrían incidencia en la obtención de ingresos exonerados e inafectos, por intereses por depósitos y dividendos percibidos, respectivamente, siendo que, por el contrario, de los conceptos incluidos dentro de los gastos de administración habrían conceptos que no guardarían relación con tales ingresos, como por ejemplo, comisiones de agentes de Aduanas, flete, embalaje y almacenamiento, alquiler de terrenos, entre otros.

Que en tal sentido, la Administración no ha desvirtuado lo informado por la recurrente, así como la documentación presentada por esta, pese a que debía discriminar cada componente de los gastos de administración y evidenciar su vinculación con la generación de la renta exonerada e inafecta, entre otras, o en todo caso, excluirlos de la categoría de “gastos comunes”, motivos por los cuales corresponde que la Administración realice un nuevo cálculo conforme con lo señalado<sup>57</sup>.

Que estando a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en este extremo.

## **7. Cargas financieras**

Que del Anexo N° 2 y del punto 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 5348 a 5353 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la

<sup>54</sup> En formato físico y en medio magnético (CD).

<sup>55</sup> Así, la recurrente señaló como gastos comunes un importe total de S/ 40 174 824,62, compuesto por los siguientes centros de costos: 1LIACA5101 – Directorio, por el importe de S/ 22 739,285,00; 1LIACA5301 - Gerencia General, por el importe de S/ 2 963 671,00; 1LIACA5501 - Gerencia de Administrativa, por el importe de S/ 57 189,00; 1LIACA5502 - Sub-Gerencia Administrativa, por el importe de S/ 1 659 497,00; 1LIACA5504 – Personal, por el importe de S/ 295 827,00; 1LIACA5601 – Gerencia RR.HH. y Relac., por el importe de S/ 234 744,00; 1LIACA5901 – Valores, por el importe de S/ 302 051,00; 1LIACA6501 - Asuntos Legales, por el importe de S/ 624 014,00; 1LIACA6502 - Dpto. Legal, por el importe de S/ 657 332,00; 1LIACA8000 - Ger. Finanzas, por el importe de S/ 1 777 613,00; 1LIACA8001 - Sub-Gerencia Finanzas, por el importe de S/ 1 005 095,00; 1LIACA8002 – Contabilidad, por el importe de S/ 1 107 671,00; 1LIACA8003 - Sistemas, por el importe de S/ 3 323 246,00; 1LIACA8004 - Costos y Presupuesto, por el importe de S/ 511 524,00; 1LIACA8501 - Auditor General Volcan, por el importe de S/ 1 635 929,00; 1LIACA8502 - Control Costos Org., por el importe de S/ 18 624,00; 1LIACA8503 - Jef. de Tributación, por el importe de S/ 353 632,00; 1LIACA9004 – Personal, por el importe de S/ 637 242,00; y, 1LIACA9501 - Relaciones Laborales, por el importe de S/ 270 638,00.

<sup>56</sup> Según se aprecia de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada por la recurrente, mediante el importe declarado por concepto de “Gastos de Administración” fue de S/ 73 897 616,00.

<sup>57</sup> Similar criterio se ha señalado en las Resoluciones N° 10709-3-2013 y 06586-9-2019, entre otras.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Renta del ejercicio 2008, por: (i) cargas financieras relacionadas a préstamo sindicado (S/ 12 788 729,00), no deducibles, al no haberse acreditado su destino a las inversiones de la empresa, y que aún en el supuesto que quedase acreditado dicho destino, tampoco resultaría deducible por cuanto se tratarían de gastos preoperativos, no devengados en el mencionado ejercicio<sup>58</sup>; y (ii) gastos financieros vinculados a los intereses exonerados (S/ 9 450 328,97), habiéndose considerado el monto adicionado por la recurrente vía declaración jurada (S/ 8 113 968,10), resultando así el importe neto reparado de S/ 14 125 090,00<sup>59</sup>, consignando como base legal, entre otros, los incisos a) y g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 21 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que, pese a la abundante documentación presentada, la Administración erróneamente señala que no se habría acreditado que el destino de los fondos recibidos con ocasión del préstamo sindicado, hubiera sido la generación de rentas gravadas, y que en el supuesto que así hubiese sido, una parte del mismo estaría vinculado a actividades preoperativas. Menciona que la obtención del préstamo sindicado se justifica en el contexto económico en el que desarrolla sus actividades, siendo que, en el ejercicio fiscalizado, no solo había bajado el precio del mineral que comercializa, sino también sus ventas, por lo que debía garantizar su flujo de caja para cumplir con los proyectos planificados, así como con el resto de sus obligaciones. Refiere que el hecho que hubiese optado por depositar una parte del aludido préstamo en sus cuentas bancarias a efecto de aplicar los fondos oportunamente a todos sus proyectos en general, contando con el respaldo financiero necesario, que había previsto por la caída de las exportaciones ante la coyuntura antes descrita, así como el hecho de preliquidar parte de la suma apalancada antes de su vencimiento, no puede llevar a la Administración a colegir que no fue necesario incurrir en el préstamo, pues no es función de esta calificar y determinar sus decisiones gerenciales, siendo además que la finalidad del préstamo no tuvo por objeto ganar intereses a través del depósito en sus cuentas bancarias, ni sostener sus actividades preoperativas, ni menos aun liquidar parte del financiamiento meses después de haberlo obtenido, sino contar con una disposición de fondos a efectos de aplicarlos oportunamente a todos sus proyectos. Agrega que la exigencia de la Administración de demostrar el destino de los fondos recibidos resulta irracional y desproporcionada, ya que el cumplimiento de ello hubiera implicado una sobrecarga administrativa, con la que ninguna empresa de su envergadura podría cumplir dentro de un proceso de fiscalización, por lo que aquella no puede exigirle el cumplimiento de una obligación que vulnera su derecho a un debido procedimiento, e invoca la Resolución N° 20274-9-2012.

Que mediante escrito ampliatorio, precisa que destinó el importe de US\$ 30 000 000,00, esto es, una parte de los US\$ 200 000 000,00, materia de préstamo, a su capital de trabajo, conforme al siguiente detalle: (i) pago de pagaré que garantizó un préstamo anterior (US\$ 20 500 000,00), y (ii) pagos diversos vinculados a capital de trabajo (US\$ 9 500 000,00); no obstante, la Administración ha mantenido el reparo pese a que, durante la fiscalización, presentó abundante información vinculada a tal préstamo y su destino. Anota que la Administración ha omitido pronunciarse de manera expresa sobre los medios probatorios aportados, incurriendo en un error que afecta sus derechos legítimos, y reitera que presentó los flujos de caja que acreditan la utilización del préstamo en capital de trabajo, e invoca la Resolución N° 04953-1-2014. Menciona que, respecto del nuevo argumento incorporado por la Administración en la resolución apelada, relacionado con la supuesta omisión en demostrar el origen de la operación comercial garantizada mediante pagaré emitido a favor del aquella no le solicitó de manera expresa que se acredite que la operación comercial que originó dicho pagaré fue destinada a operaciones gravadas o al mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que dicho nuevo argumento vulnera su derecho de defensa.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y solicita dejar sin efecto las observaciones efectuadas por la Administración.

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° (folio 4974/vuelta),  
la Administración solicitó a la recurrente que señale por escrito si contaba con otros conceptos deducibles

<sup>58</sup> Cabe precisar que por la suma de S/ 319 813,55 (incluida dentro de los S/ 12 788 729,00), además de los motivos de reparo antes indicados, la Administración también sustenta el reparo al considerar que no tiene sustento en un cronograma de pagos que acredite su devengo en el ejercicio fiscalizado.

<sup>59</sup> Importe neto reparado: (S/ 12 788 729,00 + S/ 9 450 328,97) - S/ 8 113 968,10 = S/ 14 125 090,00.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

de la renta bruta que no hubieren sido incluidos en la declaración jurada<sup>60</sup>, para lo cual requirió que señale expresamente el concepto y naturaleza de la deducción, debiendo presentar para cada caso la documentación sustentatoria correspondiente, tal como, contratos, facturas u otros comprobantes, documentos que acrediten el pago o cobro, así como toda la documentación administrativa y contable que permita verificar la procedencia de la deducción adicional a la consignada en la declaración jurada anual.

Que en el escrito de respuesta a dicho requerimiento (folios 1908 a 1911), la recurrente manifestó que en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, existen conceptos deducibles de la renta bruta que debían ser considerados, entre ellos, gastos financieros (intereses), derivados de un préstamo sindicado de US\$ 200 000 000,00; y que a fin de sustentar los gastos financieros se requería documentación que permita verificar, en cierta medida, cuál fue el destino de los fondos recibidos mediante financiamiento, no siendo necesaria la identificación sol por sol. Preciso que el 23 de setiembre de 2008, recibió un préstamo sindicado por el importe de US\$ 200 000 000,00 en su Cuenta Corriente ME N° , del , de los cuales US\$ 30 000 000,00 fueron destinados a capital de trabajo en el mismo ejercicio 2008. Así, precisa, que el mismo 23 de setiembre de 2008, autorizó la transferencia de US\$ 85 500 000,00, y también en setiembre de 2008 autorizó la transferencia de US\$ 5 000 000,00, US\$ 4 000 000,00 y US\$ 825 000,00, transferencias que se efectuaron a otras cuentas corrientes de su titularidad, y que, de los referidos montos, US\$ 9 500 000,00 fueron destinados a pagos diversos vinculados a su capital de trabajo; por lo que consideraba que los gastos financieros vinculados a los indicados US\$ 30 000 000,00, utilizados como capital de trabajo, eran deducibles.

Que según el punto 2.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4964/vuelta a 4965), la Administración señaló que las observaciones efectuadas serían puestas en conocimiento de la recurrente mediante la emisión de un nuevo requerimiento.

Que mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4921 y 4922/vuelta), la Administración dio cuenta que, de la revisión de la contabilidad de la recurrente, verificó que esta había cargado gastos financieros en las Cuentas 6711010000 y 6731010000, según detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (folio 4912), por lo que solicitó sustentar la causalidad y deducibilidad de tales gastos financieros, debiendo, para tal efecto, proporcionar los contratos de préstamos u otros contratos pactados, estados de cuenta bancaria, cronogramas de pago de las obligaciones, flujo de caja, real y proyectado diario y mensual, comprobantes de pago que acreditan el destino o uso de los fondos recibidos, de ser el caso, entre otra documentación que permita acreditar fehacientemente el destino de los fondos recibidos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2590 a 2595), en el que remarcó que, en el ejercicio 2008, obtuvo un préstamo sindicado por el importe de US\$ 200 000 000,00, de los cuales US\$ 170 000 000,00 se aplicaron a depósitos a plazo fijo y US\$ 30 000 000,00 fueron, una parte, destinados al pago de un pagaré (US\$ 20 500 000,00), y otra parte, a pagos diversos para cubrir necesidades de capital de trabajo relacionados a la operatividad de su empresa (US\$ 9 500 000,00), por lo que los gastos financieros devengados en el ejercicio, referidos a intereses, comisiones, entre otros, vinculados a los indicados US\$ 30 000 000,00, serían deducibles de la renta bruta del anotado ejercicio. Asimismo, indicó que, respecto de la operación observada por la Administración por el cargo efectuado en el Asiento N° , por el importe de S/ 319 813,55, esta correspondía a los intereses que asumió entre setiembre y diciembre de 2008, con motivo del préstamo sindicado de US\$ 200 000 000,00, por el cual pagó al , el importe de US\$ 102 013,89, que equivalía a S/ 319 813,55.

Que según el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4861/vuelta a 4863/vuelta), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que emitiría un nuevo requerimiento en el que solicitaría la sustentación de las observaciones detectadas.

<sup>60</sup> Cabe precisar que en el punto 1 del referido Anexo (folio 4975), la Administración señaló que de la revisión de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, observó que la recurrente había efectuado deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta por concepto de dividendos percibidos, amortización de intangibles, y depreciación y amortización del REI del activo fijo.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que mediante el punto 2.1 del Anexo al Requerimiento N° 4773/vuelta), la Administración señaló lo siguiente:

(folios 4769/vuelta a

- En cuanto a las cargas financieras por préstamo sindicado:
  - Los flujos de caja de la recurrente eran positivos, incrementándose con el importe del préstamo sindicado (US\$ 200 000 000,00) recibido en setiembre de 2008, el cual fue prepagado en el mes de junio de 2009 por US\$ 100 000 000,00, lo que indicaba que el fondo obtenido no era necesario para realizar sus actividades gravadas, pues con sus ingresos operativos habría podido frente a sus actividades.
  - De las actas de sesión de directorio de la recurrente, se tiene que, si bien esta recibió el aludido préstamo sindicado, los fondos se destinarían finalmente a las inversiones que tenía proyectadas (calificadas) o por proyectarse, como es el caso de Plan L, la ampliación de la Planta Victoria u otros proyectos que incluso no eran de la recurrente, como es el caso del proyecto Baños IV o las inversiones en la mina Alpamarca o en la Toruna.
  - Parte importante del préstamo recibido, fue depositado a plazo fijo en diferentes instituciones financieras, generando intereses exonerados.
  - De esta manera, el préstamo obtenido fue destinado a efectuar depósitos a plazo fijo, obteniendo con ello intereses exonerados; asimismo, de acuerdo con las actas de sesión de directorio, dicho préstamo serviría para financiar inversiones calificadas o por calificarse, es decir, proyectos de inversión que se venían ejecutando, y que aún no generaban rentas gravadas, tratándose de una actividad de expansión que, de acuerdo con lo señalado por el directorio, requería de financiamiento para su ejecución; además, los fondos de dicho préstamo servirían también para financiar proyectos que no pertenecían a la recurrente sino a terceros -sus subsidiarias-.
  - En ese sentido, no correspondía la deducción de las cargas financieras contabilizadas en diversos asientos contables, relacionadas al anotado préstamo sindicado, al no haberse acreditado el uso de los fondos obtenidos en la realización de proyectos de inversión de la recurrente en el ejercicio 2008, pese a haber sido ese el objetivo que originó la obtención del citado préstamo, habiéndose destinado los fondos a la generación de rentas exoneradas como es el caso de los depósitos a plazo fijo; y sin perjuicio de lo expuesto, aun cuando quedara sustentado el uso de los fondos en actividades de la empresa, tampoco procedería su deducción en el ejercicio fiscalizado, al tratarse de gastos preoperativos, los cuales, de conformidad con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, serían deducibles en el primer ejercicio en que se genere renta gravada o amortizarse en el plazo señalado por dicha norma. Adicionalmente, respecto a los intereses del mes de diciembre registrados en el Asiento N° , por la suma de S/ 319 813,55, esta no tiene sustento en un cronograma de pagos que acredite su devengo en el ejercicio 2008, ni su pago. Por tal motivo, observó el importe de S/ 12 788 729,08 (i).
- En cuanto a los gastos financieros vinculados a los intereses exonerados:
  - Los gastos financieros serían deducibles conforme lo establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se observó la parte que no excedía a los intereses exonerados, por el importe de S/ 9 450 328,97 (ii).

Que añadió la Administración que, teniendo en cuenta los importes (i) y (ii) observados, y considerando que la recurrente había efectuado una adición vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 8 113 968,10, observó el importe neto de S/ 14 125 090,00, y solicitó a la recurrente que sustente por escrito, con la base legal respectiva y documentación sustentatoria, las observaciones efectuadas.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente mediante un escrito (folios 3846 a 3861), señaló que el préstamo sindicado obtenido se justificaba razonablemente en el contexto económico en el que desarrollaba sus actividades, y que el hecho que haya optado por depositar el referido préstamo en sus cuentas bancarias a efectos de aplicar los fondos oportunamente a sus proyectos, contando con el respaldo financiero necesario que había previsto debido a la coyuntura, así como el hecho de preliquidar parte del



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

importe apalancado antes de su vencimiento, no podía llevar a la Administración a calificar sus decisiones gerenciales, mas aun cuando se encontraba acreditado que el financiamiento había sido solicitado para continuar con sus actividades operativas en un contexto de crisis financiera, como se apreciaba del contrato suscrito, por lo que no era su finalidad solicitar el préstamo sindicado para ganar intereses a través del depósito de parte del dinero obtenido en sus cuentas bancarias ni menos aún liquidar parte del financiamiento meses después de haberlo adoptado, sino respaldar efectivamente con fondos disponibles sus actividades operativas, siendo que, posteriormente, luego de evaluar su situación, su gerencia consideró conveniente prepagar el referido crédito y renegociar las condiciones inicialmente pactadas a fin de evitar mayores cargas financieras en el mediano y largo plazo, en un escenario incierto, optando por reducir en lo posible sus cuentas por pagar.

Que según el punto 2.1 del punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4682/vuelta a 4683/vuelta), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y al respecto, señaló que no estaba discutiendo las decisiones empresariales de esta sino la deducibilidad tributaria de los gastos financieros originados en el préstamo sindicado, en la medida que aquella debía acreditar su vinculación con la renta gravada, y que la documentación adjuntada por la recurrente acreditaba el pago de la deuda pero no el destino del préstamo. Reiteró que no estaba acreditado que la recurrente haya solicitado el financiamiento sindicado con el fin de continuar sus actividades operativas, independientemente del contexto de crisis financiera. Preciso que, tampoco estaba discutiendo que el préstamo se haya destinado a una actividad infructuosa, sino la falta de acreditación sobre el uso del dinero o su destino a las actividades de la recurrente, siendo que aún en el supuesto que quedase acreditado dicho destino, tales actividades se encontrarían vinculadas a proyectos que se encontraban en la etapa preoperativa. Por lo indicado, mantuvo sus observaciones efectuadas.

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 2.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente mediante escrito (folios 4566 a 4572), señaló que la causalidad debía entenderse de manera amplia, lo que evidenciaba la deducibilidad de los intereses observados, y reiteró que estos resultaban deducibles, aunque la obtención de ingresos fuese infructuosa, pues su obtención se justificaba en el contexto económico de crisis financiera. Recalcó que el préstamo se solicitó para continuar con sus actividades operativas y no preoperativas, en el citado contexto de crisis, y que su decisión de solicitar un préstamo sindicado se justificó en su libertad empresarial de gestión, la cual no podía ser cuestionada por la Administración; asimismo, adjuntó el cronograma de pagos del préstamo solicitado por la Administración, entre otros.

Que a través del punto 10.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4648 y 4649/vuelta), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y de la documentación adjuntada por esta, y al respecto, indicó que aquella no logró desvirtuar las observaciones expuestas en el Requerimiento N° y su resultado, por lo que mantuvo el importe neto observado por S/ 14 125 090,00.

Que el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes, entre ellas, que solo son deducibles los referidos intereses en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 2773-1-2017, 6072-5-2003 y 10224-8-2014, no basta con indicar la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

se encuentre acreditada con la documentación correspondiente y que el destino del gasto se encuentre también acreditado.

Que asimismo, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solo es necesario que se presenten los registros contables de estos, sino la documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que el citado criterio fue complementado mediante la Resolución N° 01317-1-2005, en la que se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, resulta necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que en la Resolución N° 00261-1-2007 este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) los gastos financieros deben acreditarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que asimismo, la citada Resolución N° 00261-1-2007 ha señalado, en relación con los gastos financieros vinculados a operaciones de refinanciamiento, que *"(...) los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento (...), corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo<sup>61</sup> de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta"*.

Que en ese orden de ideas, se puede concluir que la deducibilidad de las cargas financieras relacionadas con préstamos bancarios, está condicionada a que los financiamientos hayan sido contraídos para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, es decir, que los recursos financieros se utilicen en las actividades generadoras de renta de la empresa, o bien, en la adquisición o financiación en general de los elementos del activo, o en el mantenimiento de la fuente gravada.

Que de otro lado, el inciso g) del artículo 37 de la anotada ley 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 el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a 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 periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

<sup>61</sup> De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable (...) El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2° edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 11969-3-2014 y 07944-9-2019 que “se entiende por *“gastos preoperativos”* a los desembolsos que se realizan en la etapa preoperativa de una empresa por las actividades encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como organizar su administración y producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, contratar su personal, etc.; así como los gastos de constitución (gastos notariales, gastos de registro, honorarios de abogados, etc.), y los gastos de organización del negocio. Ahora bien, una empresa en funcionamiento (empresa en marcha), puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, 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, surgiendo los denominados *“gastos preoperativos por expansión de actividades”*.”

Que respecto al reconocimiento de ingresos y gastos, cabe señalar que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha regla será igualmente aplicable para la imputación de los gastos.

Que según se aprecia de lo actuado, el importe neto del reparo por concepto de cargas financieras, materia de análisis, se estructura de la siguiente manera:

Descripción	Importe (S/)
(i) Cargas financieras relacionadas al préstamo sindicado, no deducibles	12 788 729,08 (*)
(ii) Gastos financieros vinculados a los intereses exonerados	9 450 328,97
Total	22 239 058,05
(-) Adición efectuada por concepto de intereses	-8 113 968,10 (**)
<b>Total importe neto reparado</b>	<b>14 125 090,00</b>

(\*) Este importe incluye la suma observada por intereses del mes de diciembre, registrada en el Asiento N° 9900084974, por S/ 319 813,55.  
(\*\*) Según se verifica del Cuadro Análisis del Préstamo Sindicado elaborado por la recurrente (folio 2479)

## (i) Cargas financieras relacionadas al préstamo sindicado

Que en cuanto a este punto, de autos se aprecia que la Administración verificó que la recurrente había contabilizado en la Cuenta 6731010000 - Intereses relativos a bonos emitidos y otras obligaciones, cargas financieras vinculadas a un préstamo sindicado obtenido en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo al siguiente detalle:

Asiento	Fecha	Glosa	Descripción	Monto (S/)
	30/09/2008	PTMO \$200 MILLON	Comisiones y gastos Banc.	5 763 769,35
	30/09/2008	PTMO \$200 MILLON	Legal fees anual	96 487,98
	30/09/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 set al 22 oct)	733 003,56
	31/10/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 set al 22 oct)	1 602 772,46
	31/10/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 oct al 24 nov)	722 755,00
	30/11/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 oct al 24 nov)	2 199 448,84
	30/11/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 nov al 22 dic)	384 591,99
	30/12/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 nov al 22 dic)	966 086,35
	30/12/2008	INT. PREST 200M	Inter. (22 dic. Al 17 feb)	319 813,55
<b>TOTAL</b>				<b>12 788 729,08</b>

Que sobre el particular, conforme se aprecia de la sesión de directorio de 21 de mayo de 2008 (folios 2544 a 2547), a pedido de la gerencia de la recurrente, su directorio revisó el asunto relacionado a las inversiones a realizar en el año 2008, conjuntamente con el asunto relacionado a los gastos financieros vinculados a un crédito a mediano plazo, el cual sería por el importe de US\$ 200 000 000,00, y que había sido planteado por el plazo de tres (3) años, siendo que luego de un corto debate, el directorio autorizó llevar adelante la obtención de dicho crédito y que este fuera liderado por el \_\_\_\_\_, bajo la modalidad de “club deal”<sup>62</sup>.

<sup>62</sup> El “Club deal” es un tipo de préstamo sindicado, el cual consiste en una financiación por parte de un grupo de prestamistas (bancos, cajas de ahorro u otros) de una gran cantidad de dinero a tipo de interés variable, cuya particularidad es que se





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que en ese contexto, según se estableció en el “Anexo A - Resumen de Condiciones y Términos Indicativos” (folios 1724 a 1735), en el ejercicio 2008, la recurrente, quien actuaba como “La Prestataria”, obtendría del <sup>63</sup> y de un sindicato de instituciones financieras, quienes actuaban como “Los Acreedores”, una línea de crédito por el importe total de US\$ 200 000 000,00, estableciéndose, entre otros, que dichos fondos se usarían para el refinanciamiento de endeudamiento existente, así como gastos de capital, fines corporativos generales y exportaciones financieras.

Que seguidamente, conforme se dejó indicado en la sesión de directorio de 25 de setiembre de 2008 (folios 2528 y 2529), el gerente financiero de la recurrente informó que el 23 de setiembre de 2008, recibió de los bancos liderados por el <sup>64</sup> el íntegro del préstamo por US\$ 200 000 000,00, de los cuales US\$ 10 000 000,00 habían sido colocados en una cuenta corriente, US\$ 30 000 000,00, US\$ 45 000 000,00 y US\$ 95 000 000,00<sup>64</sup>, fueron colocados a plazos de 30, 90 y 120 días respectivamente, y que US\$ 20 000 000,00 sirvieron para cancelar un saldo deudor que tenían con el

Que asimismo, se indicó que dichos fondos se emplearían en las inversiones que ya habían sido calificadas y las que seguirían siendo calificadas a partir de dicha fecha. En cuanto a las inversiones, el gerente general de la recurrente detalló que las inversiones calificadas (ampliación y paralelo), los nuevos grupos de fuerza para la mina subterránea de Cerro de Pasco y el desbroce complementario del tajo y Plan L habían quedado aprobados y en proceso de seguir su curso y, que era necesario calificar las inversiones en la mina de Alpamarca (una nueva planta de beneficio en un plazo de 18 meses e inversión de US\$ 14 millones) y en la de Toruna (que podría generar caja el siguiente año, construcción de planta concentradora para tratar el mineral, construcción de la cortada por un monto de US\$ 4,6 millones en 18 meses).

Que del Estado de Flujos de Efectivo al 31 de diciembre de los años terminados 2007 y 2008 (folio 4119), se aprecia que la recurrente obtuvo efectivo neto de sus actividades de operación en ambos ejercicios. Además de los Flujos de Caja en dólares de los meses de setiembre a diciembre de 2008, que adjunta (folios 1532, 1547, 1562 y 1577), se aprecia el ingreso por financiamiento de US\$ 200 000 000,00, y que la recurrente contaba con un saldo final en bancos de, aproximadamente, US\$ 170 000 000,00, importe que proviene básicamente del préstamo sindicado obtenido.

Que según el *Prepayment Notice* de 5 de junio de 2009 (folio 3749), la Carta <sup>65</sup>, de 12 de junio 2009 (folio 3750), y nota de operación de la misma fecha (folio 3751/vuelta), se aprecia que la recurrente, en el mes de junio de 2009, efectuó la amortización o prepago del citado préstamo sindicado por la suma de US\$ 100 000 000,00.

Que ahora bien, de acuerdo al Estado de Cuenta Corriente ME N° <sup>66</sup> (folio 1698), los fondos obtenidos por el préstamo sindicado antes referido, por el importe de US\$ 200 000 000,00, se depositaron el 23 de setiembre de 2008 en dicha cuenta bancaria de la recurrente, siendo que la Administración no cuestiona la fehaciencia del referido préstamo, ni su ingreso a las cuentas bancarias de la recurrente o que esté debidamente contabilizado en el ejercicio fiscalizado.

Que el reparo de la Administración se encuentra dirigido a cuestionar la causalidad de las cargas financieras registradas por la recurrente, originadas por el citado préstamo obtenido por el importe de US\$ 200 000 000,00, al considerar que el destino de dicho importe, vinculado a sus actividades gravadas y al mantenimiento de su fuente generadora de renta, no se encuentra acreditado. Al respecto, se aprecia que a lo largo del procedimiento de fiscalización, y durante el procedimiento contencioso tributario, la recurrente ha manifestado que de tal importe, US\$ 170 000 000,00, fueron colocados en entidades del sistema financiero nacional como depósitos a plazo fijo, y que US\$ 30 000 000,00 fueron depositados en otras cuentas bancarias para ser utilizados como capital de trabajo ya que fueron destinados a: 1) el pago de un

lleva a cabo mediante una sola fase. Esta definición puede ser vista en el siguiente enlace: <https://economipedia.com/definiciones/prestamo-sindicado.html> (Visto el 11/10/2021).

<sup>63</sup> <sup>63</sup>, quien actuaba directamente a través de cualquiera de sus sucursales o filiales,

incluyendo al

<sup>64</sup> La suma de US\$ 30 000 000,00 + US\$ 45 000 000,00 + US\$ 95 000 000,00 es igual a US\$ 170 000 000,00.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

pagaré que garantizó un préstamo anterior (US\$ 20 500 000,00), y 2) pagos diversos vinculados a su capital de trabajo (US\$ 9 500 000,00). Por su parte, la Administración señala que no se encuentra acreditado el destino de dicho préstamo para la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener la fuente productora de renta de la recurrente, y que, aun cuando quedara sustentado dicho destino, tampoco procedería la deducción de tales gastos en el ejercicio fiscalizado, al tratarse de gastos preoperativos, los cuales se regulan según el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y gastos que corresponden a terceros. Adicionalmente, por el importe de S/ 319 813,55, registrado en el Asiento N° —indicado en el cuadro ilustrado líneas arriba— además de los motivos antes señalados, la Administración señaló que no procedía su deducción al no tener un sustento que acredite su devengo en el ejercicio 2008. Por ende, corresponde a este Tribunal verificar tales aspectos.

*a) Fondos colocados en depósitos a plazo fijo (US\$ 170 000 000,00)*

Que al respecto, tal como se desprende de autos, la Administración concuerda con la recurrente en señalar que, parte importante del préstamo sindicado obtenido -US\$ 170 000 000,00-, fue colocado en depósitos a plazo fijo en entidades del sistema financiero nacional, como se aprecia de folios 7231 y 7232/vuelta.

Que sin embargo, en cuanto al citado importe del préstamo, la recurrente no ha explicado ni presentado análisis, detalle o evidencia alguna, que acredite de forma específica que el destino del mismo haya sido, finalmente, la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, así como tampoco adjuntó documentación sustentatoria de respaldo que acredite dicha utilización, de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 01317-1-2005, glosado precedentemente, pese a que le correspondía a aquella presentar los documentos que demostraran la relación de causalidad de tal importe del préstamo con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente y no solo la anotación contable de los pagos realizados por los intereses de dicho préstamo, así como de los depósitos a plazos fijo que efectuó en el ejercicio fiscalizado<sup>65</sup>.

Que en ese sentido, al no encontrarse acreditada la relación de causalidad respecto de dicho importe del préstamo con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, en aplicación de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos, corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que considerando lo indicado, carece de relevancia analizar el otro motivo del reparo efectuado por la Administración, esto es, por considerar a los citados gastos como preoperativos, regulados de conformidad con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y gastos que corresponden a terceros, ya que aun en el supuesto que este motivo no resulte conforme a ley, no modificaría la conclusión arribada.

Que debe indicarse que la Administración no ha cuestionado las decisiones gerenciales de la recurrente en torno al depósito del importe del préstamo sindicado en sus cuentas bancarias, sino que el motivo del reparo analizado se centró en que no se acreditó que el importe del aludido préstamo, materia de análisis, haya sido destinado a la realización de los fines o al mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente.

Que si bien la recurrente indica, de manera general, que el préstamo por el citado importe, se justificó en el contexto económico en el que desarrollaba sus actividades, siendo que debía garantizar su flujo de caja para cumplir con los proyectos planificados, así como con el resto de sus obligaciones; cabe precisar que aquella, no ha presentado documentación de sustento que acredite que el importe del préstamo que fue colocado en depósitos a plazo fijo, en efecto, haya servido para cumplir con sus proyectos o con el resto de sus obligaciones empresariales, como alega, esto es, que no se encuentra sustentada la utilización del aludido importe del préstamo sindicado en la ejecución de sus actividades operativas a través de adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como tampoco se aprecia la

<sup>65</sup> Cabe señalar que si bien los importes colocados en depósitos a plazo fijo generan rentas, estas se encuentran exoneradas del Impuesto a la Renta, conforme al inciso i) del artículo 19 de la ley que regula dicho impuesto.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación del citado importe con la obtención de las rentas gravadas. Adicionalmente, cabe tener en consideración que la propia recurrente, en sus escritos de respuesta a los Requerimientos N°

(folios 1908 a 1910, 2592 y 2593), respecto al reparo bajo análisis, sostenía que solo los gastos financieros vinculados al importe de US\$ 30 000 000,00, que utilizó como capital de trabajo, eran deducibles.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que la exigencia de la Administración de demostrar el destino de los fondos recibidos resulta irracional y desproporcionada, ya que el cumplimiento de ello hubiera implicado una sobrecarga administrativa, con la que ninguna empresa de su envergadura podría cumplir, por lo que aquella no puede exigirle el cumplimiento de una obligación que vulnera su derecho a un debido procedimiento; cabe señalar que la sustentación relacionada al destino del préstamo que dio origen a las cargas financieras reparadas, es un requisito que deben cumplir los contribuyentes a fin de que proceda la deducción de dichas cargas, conforme lo dispone el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se aprecia la vulneración al debido procedimiento que alega.

Que además, tal como lo ha señalado este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 04831-9-2012, que invoca la recurrente, el sustento del destino o utilización de los financiamientos no implica que este se realice sol a sol, sino que podría realizarse, por ejemplo, mediante el análisis de los flujos de caja, los Estados de Flujos de Efectivo, contrastando dicha información con los análisis y/o documentación que los sustentaran, examinando la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas, teniendo en cuenta el *modus operandi* de la empresa, sin embargo respecto al importe objeto de análisis la recurrente no presentó la indicada documentación de sustento a través de la cual sea factible verificar la vinculación de dicho importe con la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora o haya utilizado en capital de trabajo, como afirma la recurrente, no apreciándose que, en el presente caso, la Administración haya incurrido en un error que afecte sus derechos legítimos, no resultando aplicable, por ende, la Resolución N° 04953-1-2014, que consiste en un caso en el que la Administración no consideró los documentos presentados por un contribuyente que sí demostraban el movimiento del dinero y la utilización del mismo en sus actividades de negocio.

## *b) Fondos depositados en otras cuentas (US\$ 30 000 000,00)*

Que al respecto, la recurrente afirma que otra parte del préstamo sindicado obtenido -US\$ 30 000 000,00-, fue depositado en otras cuentas de su titularidad para ser utilizado como capital de trabajo, siendo su destino: 1) el pago de un pagaré que garantizó un préstamo anterior (US\$ 20 500 000,00), y 2) pagos diversos vinculados a su capital de trabajo (US\$ 9 500 000,00).

### *- Punto 1 (US\$ 20 500 000,00)*

Que en cuanto al punto 1), la Administración concuerda con la recurrente respecto a que el importe de US\$ 20 500 000,00, fue, efectivamente, destinado al pago de un pagaré que garantizó un préstamo comercial anterior obtenido por la recurrente con el (folios 7230 y 7231/vuelta).

Que sobre el particular, es menester reiterar el criterio contenido en la Resolución N° 00261-1-2007, considerado también en la Resolución N° 10072-11-2019, en el que se indica que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta.

Que en ese sentido, se tiene que las cargas financieras originadas por un préstamo bancario que fluye a la empresa a fin de cancelar un endeudamiento anterior, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, susceptibles de ser reconocidas como gastos deducibles pues, en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio, se encuentran vinculados al mantenimiento de la fuente productora de renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que sin embargo, en el presente caso, la Administración sustentó su reparo relacionado al incumplimiento del principio de causalidad, únicamente en que no correspondía la deducción de dichas cargas financieras, al no haberse acreditado el uso de los fondos obtenidos en la realización de proyectos de inversión de la recurrente en el ejercicio 2008, sin haber efectuado alguna verificación o análisis sobre si el destino del importe de US\$ 20 500 000,00, el cual, como ella misma reconoce, fue utilizado para el pago de un pagaré que garantizó un préstamo comercial anterior obtenido por la recurrente, esto es, un endeudamiento anterior, en el caso específico, se encontraba vinculado al mantenimiento de la fuente productora de renta de aquella<sup>66</sup>, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra debidamente sustentado.

Que cabe precisar que durante la fiscalización, la Administración no cuestionó el destino del préstamo comercial original garantizado mediante el pagaré emitido a favor del \_\_\_\_\_, el cual fue pagado a través del anotado importe del préstamo sindicado por US\$ 20 500 000,00.

- Punto 2 (US\$ 9 500 000,00)

Que en cuanto al punto 2), a efectos de acreditar que el destino del importe de US\$ 9 500 000,00, fue el de efectuar pagos diversos vinculados a su capital de trabajo, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Cartas \_\_\_\_\_ de 23, 25, 30 de setiembre de 2008, mediante las cuales la recurrente instruyó al Banco Scotiabank, para que, con cargo a la Cuenta Corriente ME N° \_\_\_\_\_, transfiera los importes de US\$ 5 000 000,00, US\$ 4 000 000,00 y US\$ 825 000,00, respectivamente, a otra cuenta corriente que esta poseía (folios 1671 a 1673).
- Copia de estado de cuenta bancario y carta de instrucción al \_\_\_\_\_ de 26 de setiembre de 2008, que acredita el pago de la planilla del mes de setiembre de 2008 de la Unidad Minera Yauli (folios 9300 a 9302)
- Facturas emitidas por el proveedor \_\_\_\_\_ por combustible consumido en la \_\_\_\_\_, órdenes de compra, y comprobante de caja que acredita el pago de dichas facturas el 26 de setiembre de 2008 (folios 9286 a 9298).
- Copias de estados de cuenta bancarios y cartas de instrucción al \_\_\_\_\_ de 30 de setiembre de 2008, que acreditan el pago de remuneraciones del staff de la \_\_\_\_\_ del mes de setiembre de 2008 (folios 9278 a 9283)
- Copia de estado de cuenta bancario y carta de instrucción al \_\_\_\_\_ de 30 de setiembre de 2008, que acredita el pago de empleados de Lima, del mes de setiembre de 2008 (folios 9275 y 9276).
- Copias de estados de cuenta bancarios y cartas de instrucción al \_\_\_\_\_ de 30 de setiembre de 2008, que acreditan el pago de remuneraciones y haberes a funcionarios, del mes de setiembre de 2008 (folios 9265 a 9270).
- Factura emitida por el proveedor \_\_\_\_\_ por el servicio de suministro de energía, órdenes de compra, y comprobante de caja que acreditan el pago de dicha factura el 25 de setiembre de 2008 (folios 9257 a 9263).
- Facturas emitidas por los proveedores \_\_\_\_\_, por el servicio de laboreo minero y comprobante de caja que acreditan el pago de dichas facturas el 25 de setiembre de 2008 (folios 9247 a 9255).
- Facturas emitidas por los proveedores \_\_\_\_\_ por la compra de repuestos y mantenimiento de equipos de diferentes unidades de producción, órdenes de compra, estados de cuenta y cartas de instrucción al \_\_\_\_\_ de 26 de setiembre y 7 de octubre de 2008, que acreditan el pago de dichas facturas, así como letras de cambio aceptadas por el proveedor \_\_\_\_\_, y cartas de instrucción al \_\_\_\_\_ de 7 de octubre de 2008, que acreditan la cancelación de dichas letras (folios 9203 a 9212, 9214 a 9222 y 9224 a 9242).

<sup>66</sup> Cabe señalar que en la Resolución N° 00261-1-2007, antes citada, se precisa que existen empresas que trabajan con recursos propios, con recursos provenientes de terceros o con la combinación de ambas fuentes, con el objetivo de realizar sus operaciones normales, debiendo evaluarse estos aspectos dentro del modus operandi de la empresa y bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, para efecto de determinar si los créditos obtenidos obedecen a una conducta que se vincula al negocio, así de esta forma poder cuestionar su relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

- Otras facturas emitidas por los proveedores por la adquisición de cal, hidróxido de cal para la planta neutralizadora; .., por la compra de materiales; por desmontaje y cambio de tuberías, entre otros diversos proveedores, órdenes de compra, guías de remisión relacionados a diversos bienes y/o servicios adquiridos por la recurrente para sus actividades de negocio, así como estados de cuenta y comprobantes de caja que acreditan el pago de tales facturas, efectuado entre el 26 setiembre de 2008 y marzo de 2009, que obran entre los folios 7748 a 9186.

Que de la documentación antes citada es posible colegir que el importe de US\$ 9 500 000,00, indicado por la recurrente, efectivamente, fue destinado a las adquisiciones de bienes y/o servicios vinculados a su actividad generadora de renta, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra arreglado a ley.

Que ahora bien, considerando que el motivo del reparo efectuado por la Administración, relacionado al destino de los fondos depositados en otras cuentas, por el importe de US\$ 30 000 000,00 (US\$ 20 500 000,00 + US\$ 9 500 000,00), no se encuentra debidamente sustentado y/o no se encuentra arreglado a ley, corresponde verificar el otro motivo del reparo, esto es, el relacionado a considerar que las cargas financieras vinculadas a dicho importe del préstamo, son gastos preoperativos, regulados de conformidad con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que por ende, no correspondería su deducción en el ejercicio fiscalizado, pues el proyecto Plan L, entre otros, a los que estaban vinculados, aún no iniciaban la producción o explotación, y por ende, aún no generaban renta en dicho ejercicio; asimismo, indicó que tales cargas financieras también estaban vinculadas a otros proyectos que incluso no eran de la recurrente sino de terceros -sus subsidiarias-.

Que sobre el particular, de lo actuado se tiene que la Administración sustentó sus conclusiones indicadas en el considerando precedente en torno a la naturaleza de gastos preoperativos y gastos que corresponderían a terceros, respecto de las cargas financieras materia de reparo, basándose exclusivamente en las proyecciones señaladas en las sesiones de directorio efectuadas el 21 de mayo y 25 de setiembre de 2008, anteriormente glosadas, mas no efectuó evaluación o análisis alguno en torno a si, en los hechos, los anotados gastos incurridos, en efecto, calificarían como gastos preoperativos que no correspondían ser deducidos en el ejercicio fiscalizado, considerando la definición de dichos gastos indicada en las Resoluciones Nº 11969-3-2014 y 07944-9-2019, citadas líneas arriba, o si, efectivamente, tales gastos cubrirían las necesidades de terceros y no de la recurrente, lo que era necesario más aún si de la documentación que obra en autos se aprecia que los desembolsos efectuados por la recurrente, a los que destinó el importe del préstamo objeto de análisis por el importe de US\$ 30 000 000,00, tales como por ejemplo, el pago de planilla de la el pago al proveedor Petroperú por combustible consumido en la el pago de remuneraciones al *staff* de la Unidad Minera Yauli, la compra de repuestos y mantenimiento de equipos de diferentes unidades de producción, entre otros, no hacen referencia al plan de expansión o Plan L, entre otros proyectos que indica, y mas bien corresponderían a gastos vinculados al capital de trabajo de la recurrente utilizado en sus actividades operacionales, como refiere esta última, y también sostuvo durante el procedimiento de fiscalización, por lo que este motivo del reparo tampoco se encuentra debidamente sustentado.

Que conforme a lo antes indicado, al no encontrarse debidamente sustentados y/o arreglados a ley los motivos del reparo, corresponde levantarlo en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente al respecto.

c) *Intereses del mes de diciembre Asiento N°* (S/ 319 813,55)

Que respecto al citado importe, se verifica que, efectivamente, la recurrente reconoció un gasto por S/ 319 813,55, registrado en el Asiento N° , bajo la descripción de "Inter. (22 dic. Al 17 feb)", por concepto de intereses del 22 de diciembre de 2008 al 17 de febrero de 2009, relacionados al aludido préstamo sindicado.

Que si bien, durante la fiscalización, la recurrente presentó un cuadro sin denominación ni fecha (folio 3780), en este solo se aprecia la fecha de recepción del préstamo sindicado, esto es, el 23 de setiembre de 2008, así como las amortizaciones que se efectuarían a partir del 12 de junio de 2009 hasta el 30 de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

setiembre de 2011; asimismo, si bien la recurrente adjuntó una carta remitida a ella por el , en esta únicamente se muestra el cronograma de vencimiento de las cuotas del préstamo sindicado a partir de los prepagos efectuados el 15 de junio de 2009, y el 17 de agosto de 2009, señalándose como primer vencimiento el 15 de setiembre de 2009 y como último el 15 de julio de 2011 (folios 3779 y 4189). Por ende, tal documentación no resulta suficiente para sustentar la deducción del importe observado en el ejercicio fiscalizado (2008).

Que teniendo en cuenta que la recurrente no ha proporcionado el sustento suficiente que permita verificar que el gasto de S/ 319 813,55 se devengó en el ejercicio 2008, siendo además que la recurrente no ha esgrimido argumento específico alguno en su recurso impugnatorio al respecto, corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que considerando lo indicado, carece de relevancia analizar los otros motivos del reparo efectuado por la Administración, respecto a las cargas financieras registradas en relación al préstamo sindicado, ya que aun en el supuesto que estos motivos no resulten conforme a ley, no modificaría la conclusión arribada.

Que ahora bien, al haberse mantenido el reparo por cargas financieras relacionadas al préstamo sindicado por el importe de S/ 319 813,55, corresponde que la Administración reliquide la diferencia, esto es, S/ 12 468 915,53<sup>67</sup>, pues de lo señalado en la presente instancia, se ha establecido que por el monto del préstamo por US\$ 30 000 000,00 sí se encuentra acreditado su destino, y en ese sentido, procede que la Administración, de los S/ 12 468 915,53, reconozca la deducción de cargas financieras relacionadas al referido monto de US\$ 30 000 000,00.

## **(ii) Gastos financieros vinculados a los intereses exonerados**

Que en cuanto a este punto, de autos se aprecia que la Administración reparó los gastos financieros vinculados a rentas exoneradas, toda vez que en aplicación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, solo resultan deducibles los intereses en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados.

Que la Administración determinó que la recurrente obtuvo intereses exonerados en el ejercicio 2008, por el importe S/ 9 450 328,97, el que coincide con el importe señalado en la Nota 26 de las Notas a los Estados financieros al 31 de diciembre de 2008 y 2007 (folio 696/vuelta), y en el escrito de 28 de octubre de 2014, presentado por la recurrente, a efecto de determinar el reparo por gastos comunes (folio 3862).

Que teniendo en cuenta que la recurrente percibió intereses exonerados, correspondía que se adicionase el importe observado a la determinación del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, y considerando además que la recurrente no ha esgrimido argumento contrario alguno en su recurso impugnatorio, que desvirtúe el reparo efectuado en este extremo, procede mantenerlo.

## **8. Diferencia de cambio – Pérdida vinculada a préstamo sindicado**

Que del Anexo N° 2 y el punto 8 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5346 a 5348 y 5377), se aprecia que la Administración no admitió la deducción del importe adicionado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por S/ 6 790 000,00, por concepto de pérdida por diferencia de cambio, al no encontrarse acreditado que los cálculos presentados por la recurrente correspondan a importes contabilizados y al no haber presentado documentación sustentatoria sobre los saldos que generaron dichas diferencias, consignando como base legal, entre otros, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización presentó todos los documentos pertinentes que acreditan que el cálculo de la diferencia de cambio se realizó en concordancia con los montos contabilizados, por lo que no puede desconocerse la pérdida. Precisa que la Administración ha vulnerado sus derechos de prueba, razonabilidad, eficacia y debido procedimiento, puesto que no valoró los medios

<sup>67</sup> S/ 12 788 729,08 - S/ 319 813,55.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

probatorios presentados en conjunto, y en caso aquella hubiere considerado que era necesaria la presentación de documentos adicionales pudo requerir dicha información a terceros conforme a los principios de verdad material e impulso de oficio y no trasladarle dicha exigencia.

Que mediante escrito ampliatorio, reitera que presentó todos los documentos pertinentes para sustentar que la adición efectuada vía declaración jurada corresponde a una adición indebida, pues se realizó en función a un cálculo aritmético que no se encuentra registrado efectivamente en su contabilidad, conforme se evidencia en los asientos contables que presentó, donde queda demostrado que el tipo de cambio utilizado para reconocer la pérdida es el que corresponde al cierre de operaciones al 31 de diciembre de 2008, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, siendo que la propia Administración, en la resolución apelada, reconoce la determinación de la pérdida por diferencia de cambio calculada, sustentando arbitrariamente su reparo en supuestas omisiones referidas a la falta de presentación de todos los asientos contables de una cuenta.

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° (folio 4974/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que señalara por escrito si contaba con otros conceptos deducibles de la renta bruta que no hubieren sido incluidos en la declaración jurada<sup>68</sup>, para lo cual requirió que señale expresamente el concepto y naturaleza de la deducción, y que presente, para cada caso, la documentación sustentatoria correspondiente, tal como, contratos, facturas u otros comprobantes, documentos que acrediten el pago o cobro, así como toda la documentación administrativa y contable que permita verificar la procedencia de la deducción adicional a la consignada en la declaración jurada anual.

Que mediante escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 1905 a 1908), la recurrente manifestó que había realizado indebidamente la adición de pérdida por diferencia de cambio vinculada a cargas financieras. Precisó que, conforme al artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio se imputan al ejercicio, y pueden deducirse con independencia del resultado con el que pudiera vincularse. En ese sentido, afirmó, que solo tenía que acreditar que se trataba de una empresa en marcha, que de manera regular y habitual realizaba una actividad principal gravada y sustentar el origen de las operaciones de crédito en moneda extranjera que generaron la pérdida por diferencia de cambio, para que proceda su deducción, por lo que adjuntó el contrato de préstamo y sus anexos.

Que mediante el punto 2.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4964/vuelta a 4965), la Administración indicó que las observaciones efectuadas serían puestas en conocimiento de la recurrente mediante la emisión de un nuevo requerimiento.

Que a través del punto 3 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4921 y 4922/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la deducibilidad, así como identificar mediante un cuadro analítico la diferencia de cambio vinculada a las cargas financieras detalladas en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (folio 4912).

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento (folio 2590), la recurrente señaló que adjuntaba el cuadro analítico sugerido por la Administración, identificando las diferencias de cambio vinculadas a las cargas financieras que mantuvo durante el ejercicio 2008.

Que según el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4861/vuelta a 4863/vuelta), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que emitiría un nuevo requerimiento en el que solicitaría la sustentación de las observaciones detectadas.

Que mediante el punto 2.2 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4768 y 4769/vuelta), la Administración indicó que, de la documentación proporcionada por la recurrente, no era posible determinar la pérdida por diferencia de cambio a la que esta aludía como una adición indebida ni que se encuentre en su contabilidad, esto es, que forme parte del resultado declarado, pues no había presentado los asientos contables vinculados a dicha pérdida. En ese sentido, a fin de que se reconozca el importe de S/ 6 790 000,00, solicitado como deducción, requirió a la recurrente que presente la documentación sustentatoria

<sup>68</sup> Ver nota a pie 60.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

fehaciente que acredite el importe adicionado indebidamente, como son los asientos contables que registraron la pérdida por diferencia de cambio, sustentación documentaria de los saldos de las cuentas al 31 de diciembre de 2008 en función a los cuales se calculó y contabilizó dicha diferencia, así como que adjunte el estado de cuenta bancario o de cuentas por pagar donde figure dicho saldo al 31 de diciembre de 2008, que originó la diferencia de cambio.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente, mediante escrito (folios 3846 a 3848), señaló que había identificado las diferencias de cambio a través de un cuadro analítico que adjuntó a sugerencia de la Administración en su respuesta al Requerimiento N° , y que, sin perjuicio de ello, adjuntaba los asientos contables asociados a las diferencias de cambio generadas en el ejercicio 2008. Afirmó que la diferencia de cambio debía reflejarse al cierre y no durante el ejercicio, pues en este se producían oscilaciones cuyo resultado no era definitivo. En ese sentido, precisó que la diferencia de cambio contabilizada durante el ejercicio 2008, equivalía a la suma de los ajustes contables efectuados por cada periodo mensual, los mismos que sumaron una pérdida de S/ 39 600 000,00, determinada en el mes de diciembre de 2008.

Que según el punto 2.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4681/vuelta a 4682/vuelta), la Administración señaló que la recurrente se había limitado a presentar asientos contables respecto del registro de la pérdida, obviando la parte correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio, vinculada a las operaciones por las que solicitaba que se le reconociera la supuesta pérdida por diferencia de cambio indebidamente adicionada vía declaración jurada. Preciso que la recurrente no presentó la documentación requerida, como son los asientos contables en los que se muestre la pérdida por diferencia de cambio (pérdida neta), sustentación documentaria de los saldos de las cuentas al 31 de diciembre de 2008 en función a los cuales se calculó y contabilizó dicha diferencia, adjuntando el estado de cuenta bancario o de cuentas por pagar donde figuraba dicho saldo al cierre del ejercicio. En ese sentido, indicó que no resultaba procedente la deducción por el importe de S/ 6 790 000,00, solicitada por la recurrente, al no quedar acreditados los cálculos que corresponden a los importes contabilizados, ya que esta no presentó los asientos contables completos vinculados a dichos cálculos, ni la documentación sustentatoria correspondiente a los saldos que generaron la diferencia de cambio.

Que mediante el punto 11 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 2.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 4562 a 4566), en el que señaló que el préstamo sindicado (pasivo) generó una diferencia por tipo de cambio de S/ 39 600 000,00, y que según el párrafo 29 de la NIC 21 se debía registrar tanto la diferencia de cambio de las operaciones realizadas como no realizadas y que la pérdida en diferencia de cambio en operaciones no realizadas al cierre del ejercicio se registraba en la Cuenta 6761030000 – Diferencia de cambio por reexpresión, por lo que el efecto en el tipo de cambio en el pasivo relacionado al préstamo sindicado, por corresponder a una operación no realizada al cierre del ejercicio 2008, fue registrado en la citada cuenta, como así se observaba de los asientos contables que detallaba. Preciso que la adición efectuada por el importe de S/ 6 790 000,00 fue determinada en función a un cálculo aritmético entre la pérdida por diferencia de cambio generada por el pasivo y la ganancia por diferencia de cambio de los depósitos a plazo, siendo que dicha suma no se encontraba registrada de manera independiente en su contabilidad, y, por ende, correspondía a una adición indebida. Agregó que la ganancia por diferencia de cambio se registró en la misma cuenta en donde se anotó la pérdida por diferencia de cambio, esto es, en la Cuenta 6761030000.

Que en el numeral 10.2 del punto 10 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4647/vuelta a 4648), la Administración señaló que, del análisis de las hojas presentadas por la recurrente, los importes que generaron la diferencia de cambio no tenían referencia en ningún asiento contable, por lo que no era posible corroborar el monto adicionado. Mencionó que del análisis de los depósitos bancarios efectuados producto del préstamo sindicado no se apreciaba relación con la ganancia por diferencia de cambio con la que podría estar asociada, y que su cálculo o análisis no contaba con la referencia de la



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

documentación sustentatoria ni presentaba documentación sustentatoria del caso, ni los estados de cuenta bancarios o de las cuentas pagar, por lo que reiteró que no resultaba procedente la deducción solicitada.

Que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, los incisos a) y d) del citado artículo establecen que, las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el citado inciso d), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que de lo antes señalado se advierte que el punto controvertido se centra en verificar si resulta procedente la deducción pretendida por la recurrente por concepto de adición indebida de diferencia de cambio, o si, en función a la falta de sustentación sobre su cálculo, dicha deducción no resultaba procedente, como indica la Administración.

Que cabe indicar que la falta de sustentación sobre el cálculo de la deducción solicitada por la recurrente, en la que se ampara la Administración para concluir que no procede la referida deducción, radica básicamente en que la recurrente no habría presentado en su análisis una referencia a algún asiento contable. Por lo que corresponde a este Tribunal verificar ello.

Que de autos se aprecia que el saldo de la Cuenta 6761030000 - Diferencia de cambio por reexpresión es de S/ 34 877 483,05, en el cual, entre otros, se incluyen las diferencias de cambio asociadas con el préstamo sindicado obtenido por la recurrente en el mes de setiembre de 2008, y que conforme con los asientos contables presentados (folios 4072 a 4081), asociados con la aludida Cuenta 6761030000, se observa lo siguiente:

Mes	Documento	Concepto	Debe (S/)	Haber (S/)
9		Valoración ME SAPF100	6 600 000,00	
10		Anulaciones SAPF100		6 600 000,00
10		Valoración ME SAPF100	29 200 000,00	
11		Anulaciones SAPF100		29 200 000,00
11		Valoración ME SAPF100	30 400 000,00	
12		Anulaciones SAPF100		30 400 000,00
12		Valoración ME SAPF100	2 793,86	2 400 023,07
12		Valoración ME SAPF100		1 830 000,00
12		Valoración ME SAPF100		9 905 000,00
12		Valoración ME SAPF100	39 600 000,00	
Totales (S/)			105 802 793,86	80 335 023,07
Saldo Total (S/)				25 467 770,79

Que obra en autos, el cuadro denominado "Análisis del Crédito Sindicado" (folio 4083), en el que se aprecia que el monto adicionado se determinó de la siguiente forma:

Comparación de Diferencia de Cambio	US\$	TC	S/
Actualización de Préstamo Sindicado 31/12/2008	200 000 000,00	3,142	628 400 000,00
Reconocimiento inicial del préstamo sindicado	200 000 000,00	2,944	588 800 000,00
<b>Pérdida por diferencia de cambio</b>			<b>39 600 000,00</b>
Depósitos a plazo al 31/12/2008	170 000 000,00	3,137	533 290 000,00
Depósitos a plazo al 30/09/2008	170 000 000,00	2,944	500 480 000,00
<b>Ganancia por diferencia de cambio (S/)</b>			<b>32 810 000,00</b>
<b>Importe adicionado en DJ (S/)</b>			<b>6 790 000,00</b>



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que de lo anterior se verifica que la recurrente adicionó en su declaración jurada anual del ejercicio 2008 el importe de S/ 6 790 000,00, que resulta de la diferencia entre la pérdida por diferencia de cambio asociada al préstamo sindicado de S/ 39 600 000,00, registrado en el Asiento N° de 31 de diciembre de 2008, y la ganancia por diferencia de cambio asociada con la actualización de los depósitos a plazo colocados con una parte de dichos préstamos que se colocaron en depósitos a plazo de S/ 32 810 000,00 (S/ 39 600 000,00 - S/ 32 810 000,00 = S/ 6 790 000,00).

Que en este sentido, contrariamente a lo sostenido por la Administración, es posible verificar que la adición efectuada por la recurrente, se encuentra plenamente identificada con la pérdida por diferencia de cambio asociada con el pasivo generado por el préstamo sindicado obtenido, por lo que al carecer de sustento el motivo por el cual la Administración concluye que no procede la deducción de la adición indebida solicitada por la recurrente, corresponde que proceda la deducción del aludido importe de S/ 6 790 000,00.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos vertidos por la recurrente.

## **9. Amortización de intangibles – gastos de desarrollo no deducibles**

Que del Anexo N° 2 y el punto 9 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5337 a 5346 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 14 602 191,00, al haber verificado que dentro de los gastos de desarrollo se encontraban conceptos que no calificaban como tales y que la amortización calculada no era conforme a ley, asimismo, denegó la solicitud de una deducción no consignada en la declaración jurada que no calificaba como gasto de desarrollo (adquisición de viviendas y terrenos), consignando como base legal, entre otros, los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería y el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que con la finalidad de expandir el y mantener la producción de la mina, realizó una serie de desembolsos que comprendieron la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes al citado tajo, en cumplimiento de los compromisos asumidos en el Estudio de Impacto Ambiental (EIA)<sup>69</sup> del proyecto de “Ampliación del – Plan L”. Indica que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, las inversiones realizadas, vinculadas al Plan L, fueron aplicadas a operaciones que tenían por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, a efectos de permitir la explotación y extracción de aproximadamente 3.5 millones de toneladas de mineral. Explica que, al encontrarse el referido tajo justo en el límite de la ciudad de Cerro de Pasco, comprendió la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes que se tuvieron que condicionar para la continuidad del proyecto a efectos de poner la referida zona (del Plan L) en condiciones para su explotación. Agrega que los compromisos asumidos en el EIA forman parte del Plan L como parte de un proyecto minero, por lo que los desembolsos efectuados con la finalidad de implementar dicho plan en las 11.4 hectáreas del proyecto califican como gastos de desarrollo. Anota que, de no haberse realizado los desembolsos necesarios para la implementación del área de seguridad y del área verde, además del área de trabajo directo, no hubiera podido obtener las autorizaciones ambientales y administrativas correspondientes para poder desarrollar su proyecto. Refiere que si bien los activos observados fueron consignados en el registro de control de activos fijos, ello no enerva su naturaleza de gastos de desarrollo.

Que afirma que la Administración pretende desconocer la amortización de los desembolsos efectuados en los ejercicios 2006 y 2007, y la deducción de los desembolsos realizados en el ejercicio 2008, debido a que no fueron considerados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de cada uno de los ejercicios mencionados, pese a que la finalidad del procedimiento de fiscalización es constatar la correcta determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, lo que implica que, de existir una inexactitud, la Administración debe ajustar tal cálculo, siendo que dicha inexactitud no se limita a lo declarado por el contribuyente sino que puede vincularse a la realidad y naturaleza de las operaciones, debiendo reconocerse las deducciones que correspondan. Añade que ni la Ley General de Minería ni la

<sup>69</sup> En adelante, EIA.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Ley del Impuesto a la Renta establecen como requisito para la deducibilidad del gasto que las empresas que incurran en el mismo tengan la obligación de contar con todas las autorizaciones administrativas correspondientes, siendo además que los terrenos, inmuebles y derechos que recaen sobre estos se encuentran ubicados sobre concesiones mineras de su titularidad, por lo que la obtención de las autorizaciones para el uso de los terrenos deviene en una simple formalidad que no supedita el desarrollo de la actividad minera.

Que anota que la Administración ha desestimado el mérito del EIA del Plan L, pues, a su entender no acreditarían que los desembolsos sean gastos de desarrollo, y no ha meritado la “Visita Inspectiva de los funcionarios de la SUNAT al Tajo Abierto Raúl Rojas”, que fue ofrecida en el procedimiento, a fin de que pueda apreciar que las viviendas y terrenos adquiridos no fueron utilizados como activos fijos, habiéndose procedido inclusive a su demolición.

Que manifiesta que la Administración ha modificado el sustento del reparo, pues en la resolución de determinación indicó que los desembolsos observados no calificaban como gastos de desarrollo, debido a que, por la naturaleza tangible de los mismos, serían activos fijos, sin embargo, en la resolución apelada, aquella incorporó como argumento principal que los mismos desembolsos no calificarían como gastos de desarrollo porque no tendrían por finalidad directa posibilitar y preparar el acceso al yacimiento y su producción, sino que se habrían realizado con el objetivo de preservar el medio ambiente, considerando el sustento sobre la “calificación de activos fijos”, como un sustento secundario.

Que agrega que presentó la documentación suficiente que permite acreditar que los gastos contabilizados en las Órdenes de Inversión N° califican como gastos de desarrollo al encontrarse vinculados a las perforaciones o excavaciones de los piques, y precisa que presentó una declaración minera estadística mensual, a fin de acreditar que los gastos relativos a las perforaciones o excavaciones de los piques son propios de la etapa de desarrollo y son reconocidas como tales por la Dirección General de Minería, siendo además que el “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero”, también indica que los piques son propios de dicha etapa.

Que alega que ninguna norma tributaria ha establecido de manera expresa que la tasa de amortización de los gastos de desarrollo deba ser determinada a razón de una tasa lineal o proporcional, por lo que no existe impedimento para que haya decidido amortizar los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes aplicados a su criterio, siendo que obligarla a aplicar un determinado sistema de amortización constituye una vulneración al principio de legalidad, al crearse un requisito no contemplado en la norma. Apunta que el procedimiento de amortización tiene como única limitación que no exceda el plazo máximo de tres años para su aplicación.

Que mediante escrito ampliatorio, señala que la Administración no ha tenido en cuenta que las inversiones en inmuebles y terrenos, así como los derechos vinculados a tales bienes inmuebles, pueden ser amortizados como intangibles en la medida que se encuentren vinculados a la ejecución de un proyecto minero a tajo abierto, toda vez que no serán utilizados como inmueble para vivienda o negocio, sino para la actividad minera misma. Menciona que la Administración ostenta una duplicidad de criterio, pues mientras en el Informe N° , se reconoce la posibilidad de que determinadas inversiones en activos fijos asociadas a un proyecto específico y los desembolsos vinculados a los mismos se amorticen en función a las normas especiales, aplicándoles el tratamiento de activos intangibles, como ocurre en el caso del artículo 75 de la Ley General de Minería, en su caso, la Administración observa dicho tratamiento sobre la base de que, por su naturaleza de activo fijo, no podrían calificar como gastos de desarrollo. Arguye que resulta aplicable la NIIF 6 a los gastos de desarrollo al regular el tratamiento de los gastos preoperativos, por lo que si un activo tangible, como los inmuebles y terrenos, debe utilizarse para el desarrollo de un activo intangible como es la concesión minera, deben formar parte del valor del activo intangible. Reitera que el tratamiento contable inicial no implica que no tuviese derecho a que se le aplique el tratamiento tributario correspondiente, y que la Administración no ha tenido en cuenta que si su intención hubiera sido la de utilizar los inmuebles y terrenos como activos fijos, los hubiera depreciado, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, así como tampoco ha tenido en cuenta el hecho que, si bien inicialmente tales inversiones se contabilizaron según su naturaleza en la Cuenta 3392, posteriormente



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

fueron reclasificadas a la Cuenta 3442. Añade que resulta contradictorio que la Administración no reconozca los gastos de desarrollo vinculados a la ejecución del Plan L al no haber sido incluidos en la declaración jurada de los ejercicios 2006 a 2008, cuando esta, mediante el Requerimiento N° , le solicitó el detalle y argumentos de los conceptos que no hubieran sido incluidos en dicha declaración jurada, considerando además que la Administración, en la fiscalización, está facultada a determinar no solo una deuda sino también un crédito a favor del contribuyente.

Que mediante escrito de alegatos, invoca la aplicación de la Resolución N° 01767-1-2019, en la que se establece que los desembolsos que se incurren con el fin de reasentar una comunidad son indispensables para acceder al yacimiento y hacer posible la explotación de los minerales, por lo que califican como gastos de desarrollo y no como activo fijo; asimismo, alega que en la Resolución de Intendencia N° emitida en el caso de otro contribuyente, la Administración reconoció que ella tendría que haber demostrado que los inmuebles se adquirieron para usarse como edificaciones, lo que denota una duplicidad de criterio de su parte. Precisa además, que de los planos que adjuntó, se observa que el Plan L se desarrolla casi en su totalidad sobre la concesión minera Cerro de Pasco Dos. Reitera sus argumentos en torno al procedimiento de amortización de los gastos de desarrollo.

Que al respecto, mediante el punto 1.2 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4974 y 4975/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que le proporcione documentación para verificar la procedencia de la deducción efectuada por concepto de amortización de intangibles y, entre otros, que explique por escrito las razones legales y fácticas por las que correspondía efectuar dicha deducción en el ejercicio 2008 y no en otro ejercicio, y que, de encontrarse vinculada tal deducción a operaciones de ejercicios anteriores, además de la documentación sustentatoria solicitada, debía proporcionar el balance de comprobación del ejercicio en que se produjo la activación, así como el detalle analítico de las adiciones y deducciones tributarias de dichos ejercicios, a efecto de verificar su adición o deducción en los ejercicios gravables correspondientes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 1912 a 1922), en el que señaló que uno de los proyectos que se encontraba en desarrollo desde el año 2002 era el proyecto denominado "Ampliación del - Plan L"<sup>70</sup>, cuya incorporación al Plan de Desarrollo Urbano de la Ciudad de Cerro de Pasco, se aprobó con el "Convenio de Concertación para el Desarrollo Urbano Ambiental y Minero" suscrito el 4 de setiembre de 2008 con la Municipalidad Provincial de Cerro de Pasco, siendo que mediante la Ordenanza Municipal N° 015-2008-CM-HMPP de 3 de octubre de 2008, se aprobó el citado plan de desarrollo urbano, considerando al Plan L como parte integrante del

que el Plan L constituía la fase 4 del minado del tajo abierto que se desarrollaba dentro de un área de 11,4 Ha, ubicada en el límite del tajo y el casco urbano del distrito de Chaupimarca dentro de la ciudad de Cerro de Pasco, y que el objetivo de dicha fase era el acondicionamiento del área de trabajo para permitir el inicio del minado y comprendía la preparación del área de minado (4,7 Ha), la preparación del área de seguridad (2,6 Ha) y la creación de un área verde (4,1 Ha). Preciso que la ciudad de Cerro de Pasco se encontraba en el límite del tajo, por lo que resultaba necesario, para la continuidad de su actividad, la adquisición de los inmuebles y terrenos que se encontraban dentro del área de extensión del proyecto, por lo que durante los ejercicios 2006 a 2008 procedió a su adquisición, habiendo además incurrido en otros gastos vinculados a la preparación del terreno para la realización del proyecto, tales como la demolición de los inmuebles, entre otros. En ese sentido, sostuvo que los gastos en la ejecución del Plan L calificaban como gastos de desarrollo, pues la ampliación del tajo, que suponía la adquisición de los inmuebles, así como cualquier gasto vinculado, haría posible la explotación del mineral. Agregó que, mediante el EIA, se precisó que la importancia de dicho proyecto radicaba, principalmente, en el incremento de la vida útil del yacimiento minero, habiendo asumido, en tal estudio, una serie de compromisos vinculados a la ejecución del Plan L. Puntualizó que los compromisos asumidos en el IEA, al haber sido aprobados por la autoridad competente, eran de obligatorio cumplimiento, pues de lo contrario, podía ser sancionada administrativamente e inclusive encontrarse obligada a suspender sus actividades de explotación.

<sup>70</sup> En adelante, Plan L.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que según el punto 1.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4966/vuelta a 4967/vuelta), la Administración indicó que las observaciones detectadas respecto de la revisión de la información y documentación adjuntada por la recurrente, serían puestas en conocimiento de esta mediante la emisión de un nuevo requerimiento.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 4760 a 4768), la Administración indicó respecto de las deducciones efectuadas por la recurrente, por concepto de gastos de desarrollo y las que esta solicitaba efectuar como tales, que observó lo siguiente:

- Sobre la compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco (deducción solicitada):
  - Los desembolsos por la adquisición de tales bienes no podría calificar como gastos de desarrollo, al tratarse de bienes de naturaleza tangible, calificando en su lugar, como activo fijo, tal como la propia recurrente lo reconoció en su contabilidad, siendo además que tales desembolsos no fueron materia de deducción en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 a 2008, sino que, con motivo de la fiscalización de este último ejercicio, aquella solicitó que se le reconozca el 100% de los desembolsos incurridos en dichas adquisiciones y otros gastos, que incluso correspondían a ejercicios anteriores.
  - Tampoco serían gastos de desarrollo, en la medida que no se tratan de labores o trabajos para posibilitar la explotación del mineral contenido en el yacimiento.
  - Si bien tales bienes no serían usados como vivienda, sino que se destinarían para la preparación de área de minado, preparación de área de seguridad y creación de un área verde, se trataban de bienes tangibles, sobre los cuales la recurrente tenía disposición en el presente y futuro.
  - La adquisición de tales bienes se inició en el 2006, cuando no se contaba con autorización para cambiar el uso de los terrenos superficiales que eran viviendas, lo que recién ocurrió con la Ordenanza Municipal N° 015-2008-CM-HMPP, en el 2008, ni tampoco se contaba con el EIA aprobado que posibilitaría la explotación del yacimiento, pues recién se aprobó mediante la Resolución Directoral N° 021-2011-MEM-AAM de 18 de enero de 2011.
  - Por lo indicado, no procedía la deducción adicional solicitada respecto de tales desembolsos, por el importe de S/ 74 080 006,42, al no calificar como gastos de desarrollo. Sin perjuicio de lo expuesto, en el supuesto que se trataran de gastos de desarrollo, no correspondía la deducción del 100% de la amortización de dichos gastos en el ejercicio 2008, considerando la forma de cálculo que se debía observar en cuanto a tal deducción.
- Sobre las adquisiciones que no constituyen gastos de desarrollo (deducción observada):
  - Los piques son activos fijos cuyo objetivo es reducir los costos de transporte en la extracción de mineral y material inerte desde el interior de la mina hacia la superficie, así como reducir los tiempos de movilización del personal a las diferentes estaciones en el interior de la mina; y los desembolsos por su adquisición no constituyen gastos de desarrollo; por lo que se observarían los importes deducidos como tales por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, detallados en el Anexo N° 4 a dicho requerimiento (folios 4739/vuelta a 4740), y que correspondían a las Órdenes de Inversión N°
  - Asimismo, se observarían las adquisiciones registradas en la Cuenta N° 61710000 - Variación de Activo Fijo, detalladas en el Anexo N° 4.1 adjunto a este requerimiento (folio 4738).
- Sobre la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo:
  - La recurrente procedió a la amortización de los gastos de desarrollo de la siguiente manera: a) sobre los gastos de desarrollo incurridos en el año 2006, recién en el año 2008, procede a su deducción total (100%), es decir, en el ejercicio en que incurrió en el gasto no efectuó ninguna deducción; b) sobre los gastos de desarrollo incurridos en el año 2007, recién en el ejercicio 2008 procede a su deducción a razón del 50%, es decir, en el ejercicio en que incurrió en el gasto no efectuó ninguna deducción; c) sobre los gastos de desarrollo incurridos en el año 2008, procede a su deducción a razón del 10,94%.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

- La recurrente tenía la opción de deducir los gastos aludidos en un solo ejercicio o amortizarlos hasta en tres ejercicios, siendo que, si hubiera optado por la segunda opción, la amortización debía iniciarse en el primer ejercicio en que se devengaron, con lo cual la amortización se efectuaría a razón del 33%, debiendo la recurrente materializar la opción elegida a través de una comunicación en la que conste su decisión expresa, no obstante, la recurrente no amortizó en el ejercicio en que incurrió en los gastos (2006 y 2007), amortizándolos, a razón de porcentajes variados, en el ejercicio 2008.
- Por lo indicado, observó la deducción por el exceso de amortización por gastos de desarrollo, por el importe de S/ 14 602 191,00.

Que en atención a las consideraciones señaladas, la Administración requirió a la recurrente que sustente con la respectiva base legal y documentación sustentatoria, la deducibilidad, como gastos de desarrollo, de las adquisiciones que refería, así como la deducción de los gastos de desarrollo que efectuó (rubro deducciones), según la declaración jurada del Impuesto a la Renta, a fin de levantar las observaciones señaladas.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 3822 a 3846), en el que indicó los siguientes argumentos:

- Sobre la compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco (deducción solicitada):
  - Reiteró que las inversiones vinculadas al Plan L, fueron aplicadas a operaciones que tenían por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, lo que supuso la adquisición de los inmuebles y derechos sobre los mismos.
  - Debía tenerse en cuenta que, para la prolongación de la vida útil de la mina a tajo abierto, se tenía que expandir la amplitud del tajo, lo que implicaba tener derecho a las áreas contiguas. Dicha necesidad de expandir el tajo para mantener la producción de la mina fue acreditada, a través de la elaboración, aprobación y ejecución del Plan L.
  - La obtención de autorizaciones administrativas no condicionaba la deducibilidad del gasto, siendo que la Administración estaría creando un requisito no contemplado legalmente al indicar que no se contaba con las autorizaciones para cambiar el uso de los terrenos superficiales cuando se incurrió en los gastos de desarrollo.
  - La adquisición de los bienes de naturaleza tangible sí calificaban como gastos de desarrollo, siendo que, conforme con la NIIF 6, si un activo tangible, como los inmuebles y terrenos, se utiliza para el desarrollo de un activo intangible, los costos incurridos deben formar parte del activo intangible, sin que su naturaleza tangible se vea modificada, siendo además que el hecho de haber consignado tales bienes en el registro de control de activos fijos, no enervaba su tratamiento y calificación como gastos de desarrollo.
- Sobre las adquisiciones que no constituyen gastos de desarrollo (deducción observada):
  - Los piques son perforaciones verticales que se realizan en las minas, a fin de permitir el acceso al mineral y conectar los distintos niveles de la misma con la superficie.
  - Existen dos tipos de inversión destinada a los piques: i) aquellas destinadas a la construcción de la estructura de transporte a través del pique que permite el acceso a la mina, -a que se refería la Administración-, y ii) las destinadas a las perforaciones que califican en sentido estricto como piques. Al respecto, solo había calificado como gastos de desarrollo a aquellos desembolsos realizados en torno a las actividades de perforación para los piques, mientras que las estructuras externas que permiten el acceso a la mina se habían clasificado como activos fijos, dándoles el tratamiento respectivo.
- Sobre la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo<sup>71</sup>

<sup>71</sup> Preciso que esta observación de la Administración, fue efectuada respecto de aquellos gastos de desarrollo por los que no era materia de discusión su calificación como tales, a excepción de las inversiones en piques.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

- Ninguna norma había establecido expresamente que la tasa de amortización tributaria de los gastos de desarrollo deba ser determinada a razón de una tasa lineal o proporcional, siempre que sea dentro del plazo máximo de tres ejercicios, por lo que tenía el derecho de amortizar los gastos de desarrollo en el porcentaje que estimaba adecuado.

Que según el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4677/vuelta a 4681/vuelta), la Administración mantuvo sus observaciones, precisando lo siguiente:

- En cuanto a la compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco (deducción solicitada), la visita inspectiva al , que la recurrente ofreció, resultaba innecesaria pues no era materia de discusión la necesidad de implementar el Plan L, y la falta de autorizaciones administrativas, sino solo un elemento más del análisis. Además, la recurrente no aplicó el tratamiento tributario previsto en el artículo 75 de la Ley General de Minería, ni siquiera contablemente, en aplicación a la NIIF 6 a la que hacía referencia, sino que, con motivo de la fiscalización, es que esta recién solicita el reconocimiento de la deducción adicional correspondiente a la amortización del costo de adquisición de tales viviendas y terrenos.
- En cuanto a las adquisiciones que no constituyen gastos de desarrollo (deducción observada), estas se vinculaban a las minas subterráneas Carahuacra, San Cristóbal, Andaychagua y Ticlio, las cuales estaban en explotación durante el ejercicio 2008, y si bien la recurrente señaló que solo había calificado como gastos de desarrollo a los desembolsos realizados en las actividades de perforación de los piques, y no las estructuras externas que permitían el acceso a la mina, esta no presentó información sobre las actividades que exactamente compondrían las órdenes de inversión observadas, por lo que no era verificable cuáles importes observados correspondían solo a las actividades de perforación para los piques. Además, los piques eran construcciones utilizadas en el proceso de extracción de los minerales para su posterior transformación y comercialización, pues a través de ellos se haría posible que la mina permanezca en operación, por lo que dichos bienes eran usados para la producción y explotación minera, y calificaban como activos fijos. Respecto de la Cuenta N° 61710000 - Variación de Activo Fijo, la recurrente no presentó sustento alguno.
- En cuanto a la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo, los argumentos de la recurrente no desvirtuaban su posición. Asimismo, por "amortizar" se debía entender que es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil, conforme lo indicaba la NIC 38.

Que mediante el punto 12 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en escrito de respuesta a dicho requerimiento (folios 4552 a 4562), la recurrente señaló que las actividades de exploración, desarrollo y explotación no necesariamente se realizan de forma secuencial, dado que ello dependería, entre otros, de las características geográficas, geológicas, técnicas de ingeniería financieras sociales y ambientales de cada proyecto específico, por lo que era posible que se verifiquen y coexistan en un mismo proyecto de manera simultánea; asimismo, mencionó lo siguiente:

- En cuando a la compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco (deducción solicitada), en el caso específico del Plan L, que formaba parte del , en el que se realizaron desembolsos por concepto de gastos de desarrollo, esa fase comprendió la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes que se tuvieron que acondicionar para la continuidad del proyecto a efectos de poner la referida zona (del Plan L) en condiciones para su explotación. En ese sentido, precisó que la labor desplegada para el desarrollo de la citada fase del proyecto minero (Plan L) dentro del tajo Raúl Rojas, no podía tratarse de gastos de explotación pues se trataron de desembolsos relacionados con la preparación del yacimiento para su explotación, en su fase de expansión Plan L. Agregó que, si bien las operaciones fueron registradas como trabajos en curso en una cuenta temporal, luego fueron reclasificadas otorgándoles el tratamiento correspondiente, siendo que la anotación en una cuenta temporal no determinaba la naturaleza de las operaciones.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

- En cuanto a las adquisiciones que no constituyen gastos de desarrollo (deducción observada), los gastos de desarrollo relativos a los piques, que venía observando la Administración, se encontraban vinculados a perforaciones o excavaciones realizadas para tener acceso al mineral y conectar a los distintos niveles de este con la superficie.
- En cuanto a la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo, los contribuyentes tenían la potestad de amortizar los gastos de desarrollo en plazo indicado en la norma pertinente, siendo que la Administración estaría haciendo una interpretación extensiva de lo establecido por el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que mediante el punto 11 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4646/vuelta a 4647/vuelta), la Administración mantuvo sus observaciones, mencionando adicionalmente lo siguiente:

- En cuanto a la compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco (deducción solicitada), no todos los inmuebles adquiridos fueron utilizados para la explotación minera que indicaba la recurrente, sino que una parte se utilizaría como zona de seguridad y áreas verdes. Asimismo, no era materia de discusión la posibilidad de que coexistan en un mismo proyecto simultáneamente las etapas de desarrollo, exploración y explotación. Además, la recurrente no presentó prueba sobre los temas operativos que habrían hecho que contabilizara en una cuenta temporal del activo fijo las citadas adquisiciones para luego reclasificarlas, y de ser así, tal hecho tampoco modificaría la naturaleza real de los desembolsos.
- En cuanto a las adquisiciones que no constituyen gastos de desarrollo (deducción observada) y la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo, se remitía a lo señalado en el Requerimiento N° y su resultado.

Que según el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras se deducirán en el ejercicio en que se incurran o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería<sup>72</sup>, aprobado por el 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 el artículo 75 de la mencionada ley establece 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, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere dicho artículo y el artículo anterior, se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que de lo expuesto se tiene que respecto de los “gastos de desarrollo” que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que permiten al titular de la actividad minera deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o amortizarlos en un plazo máximo de 3 períodos.

<sup>72</sup> En adelante, Ley General de Minería.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que para definir los alcances del concepto “gastos de desarrollo”, cabe señalar que en el “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero”<sup>73</sup>, publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 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 desarrollo, el referido manual señala que: *“en esta fase se concluye la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesarios para la explotación. Es claro que los trabajos dependerán del método de extracción, así como de la infraestructura para el transporte del mineral. El estudio de factibilidad permitirá seleccionar el método de explotación (subterráneo o tajo abierto), de acuerdo con las características del yacimiento y su viabilidad. La técnica de extracción subterránea se emplea, generalmente, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad. Por el contrario, si el yacimiento está cerca de la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra diseminado (esparcido), se usa la técnica de extracción a tajo abierto. Todo se planifica antes de extraer el primer gramo de mineral”*.

Que agrega 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 cuerpo mineralizado. También se consideran los cambios de acceso al recurso mineral”*.

Que en el “Manual de Minería”<sup>74</sup>, publicado por Estudios Mineros del Perú S.A.C., se indica que el desarrollo *“es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. 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 asimismo, ROSADO SILVA señala que: *“los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento 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”*<sup>75</sup>.

Que además, BELAÚNDE MOREYRA precisa que: *“el desarrollo es legalmente parte de las atribuciones del concesionario y puede darse tanto en la fase de exploración como la de explotación”*<sup>76</sup>.

Que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC<sup>77</sup>), en su documento emitido para comentarios en torno a la Industria Extractiva, con relación al desarrollo, señala que: *“Establece el acceso*

<sup>73</sup> Documento electrónico al que se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html> (Visto el 11/10/2021).

<sup>74</sup> Véase en el siguiente enlace: [http://proesmin.com/ManualMineria/Manual\\_Mineria.pdf](http://proesmin.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>75</sup> ROSADO SILVA, ELIZABETH (2003). “Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo”. *Cuadernos Tributarios*, N° 28. Lima. Pág. 121. Puede verse en el siguiente link: [https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13\\_08\\_ct28\\_ers.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13_08_ct28_ers.pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>76</sup> BELAÚNDE MOREYRA, MARTÍN (2012). *Derecho Minero y Concesión*, cuarta edición. Lima: San Marcos. Pág. 66.

<sup>77</sup> Por sus siglas en inglés: International Accounting Standards Committee.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

a la reserva del mineral y otras actividades preparatorias para iniciar la producción. En la industria minera, puede incluir: excavaciones permanentes, desarrollo de pasivos y galerías, construcción de carreteras y túneles, remoción de escombros y residuos de la roca, entre otros. En la industria minera, el término de fase de desarrollo no incluye la instalación de infraestructura, maquinaria, equipos e instalaciones. La instalación de dichos activos se refiere a menudo como la fase de construcción, aunque el desarrollo y la construcción puede producirse simultáneamente<sup>78</sup>.

Que atendiendo a lo expuesto, este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 06230-3-2016 que se entiende por "gastos de desarrollo" –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 lo actuado se aprecia que en el presente caso, las controversias objeto de análisis consisten en lo siguiente: (i) reparo por la deducción en exceso de amortización de gastos de desarrollo, por el importe de S/ 14 602 191,00, y (ii) desestimación de la solicitud de deducción adicional por amortización de gastos de desarrollo<sup>79</sup>, por el importe de S/ 74 080 006,42.

## (i) Reparo por la deducción en exceso de amortización de gastos de desarrollo

Que como se aprecia del cuadro contenido en el Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 1 y los Anexos Nº 4 y 4.1 a dicho requerimiento (folios 4738 a 4740 y 4677/vuelta), el citado reparo, efectuado por la Administración, se encuentra relacionado a los siguientes puntos: a) desembolsos vinculados a la construcción de piques; b) desembolsos vinculados a la adquisición de activos fijos contabilizados en la Cuenta Nº 61710000 - Variación de Activo Fijo; al considerar que tales desembolsos -a) y b)- no constituyen gastos de desarrollo sino activo fijo; y, c) procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, al no haber empleado la recurrente una tasa de amortización lineal o proporcional<sup>80</sup>. Por lo que corresponde verificar tales puntos.

### a) Desembolsos vinculados a la construcción de piques

Que los anotados desembolsos, objeto de reparo, se encuentran referidos a la construcción de diversos piques en las minas subterráneas Carahuacra, San Cristóbal, Andaychagua y Ticlio, advirtiéndose del detalle contenido en el Anexo Nº 4 al Requerimiento Nº 1 (folios 4739/vuelta a 4740), la indicación sobre las órdenes de inversión -Órdenes de Inversión Nº 1, el número de activo, la cuenta contable, la descripción del activo respectivo, de lo cual se aprecia que se

<sup>78</sup> Citado por CHUMACERO QUISPE, RENZO (2013). "Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera". *Ius et Veritas*, Nº 46. Pág. 380.

<sup>79</sup> No reconocidos ni en los libros ni en la declaración jurada.

<sup>80</sup> En el siguiente cuadro se resume el reparo efectuado por la Administración deducción en exceso de amortización de gastos de desarrollo:

Ejercicio	Gastos de Desarrollo según recurrente	Reparo Piques	Reparo Variación AF	Gastos de Desarrollo según Administración	Amortización 2008 según la Administración (33,34%)
2006	43 570 175,00	(681 967,00)	(8 244 122,00)	34 644 086,00	11 550 338,00
2007	88 423 808,00	(1 625 293,00)	(40 526,00)	86 757 989,00	28 925 114,00
2008	146 037 561,00	(19 203,00)	(1 720,00)	146 016 638,00	48 681 947,00
<b>Total</b>	<b>278 031 544,00</b>	<b>(2 326 463,00)</b>	<b>(8 286 368,00)</b>	<b>267 418 713,00</b>	<b>89 157 399,00</b>
Amortización 2008 según recurrente					103 759 590,00
Reparo por exceso de amortización de gastos de desarrollo					<b>14 602 191,00</b>





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

tratan de conceptos tales como servicios de tractor, servicios de excavadora, servicios de cargador frontal, perforación diamantina<sup>81</sup>, desquinche<sup>82</sup>, entre otros.

Que al respecto, cabe señalar que los piques son labores verticales que sirven de comunicación entre la mina subterránea y la superficie exterior con la finalidad de subir o bajar al personal, material, equipos y el mineral. La construcción se hace normalmente de arriba para abajo, por método de bancos de tal manera que se perfora y dispara la mitad de la superficie del fondo del pique y esta operación se hace en forma alternada hasta su terminación. Dentro de la estructura del pique el sistema que cumple efectivamente la función de bajar y subir los materiales está formado por cinco elementos con sus respectivos accesorios y son: Winche o tambora o aparatos de enrollamiento – Cable, Polea, Jaula y/o balde (*Skips*), Torre o Castillo<sup>83</sup>.

Que conforme a la doctrina especializada glosada líneas arriba, la cual define y ejemplifica los desembolsos susceptibles de ser considerados como gastos de desarrollo, se tiene que la construcción de piques (túneles o labores verticales que salen a la superficie), es considerada como una actividad de desarrollo para llegar hasta el mineral, lo que además es reconocido por la Administración<sup>84</sup> (folio 7244/vuelta), y se condice también con el pantallazo del Anexo IV de la Declaración Minera Estadística Mensual (ESTAMIN), extraída del extranet del Ministerio de Energía y Minas del que se aprecia que solo es posible ingresar información vinculada a los piques durante la etapa de desarrollo (folio 5450).

Que ahora bien, conforme se aprecia de lo actuado, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente señaló que existían dos tipos de inversión destinada a los piques: i) aquellas destinadas a la construcción de la estructura de transporte a través del pique que permite el acceso a la mina, y ii) las destinadas a las perforaciones que califican en sentido estricto como piques. Al respecto, precisó que solo había calificado como gastos de desarrollo a aquellos desembolsos realizados en torno a las actividades de perforación o excavación para los piques, y que los gastos relativos a los piques, que venía observando la Administración, según el Anexo Nº 4 al Requerimiento Nº se encontraban vinculados precisamente a dichas actividades de perforación o excavación realizadas para tener acceso al mineral y conectar a los distintos niveles de este con la superficie.

Que de la revisión del Anexo Nº 4 al Requerimiento Nº<sup>85</sup>, es posible verificar que, en efecto, los desembolsos materia de observación, se tratan de conceptos vinculados a actividades relacionadas a la perforación o excavación de piques, tales como, servicios de tractor, servicios de excavadora, servicios de cargador frontal, perforación diamantina, desquinche, entre otros, tal como refiere la recurrente.

Que por lo antes expuesto, y toda vez que contrariamente a lo sostenido por la Administración resultaba verificable que los desembolsos, materia de observación, correspondían a actividades de perforación o excavación para la construcción de piques, como afirma la recurrente, el reparo en este extremo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo.

<sup>81</sup> La perforación en diamantina es aquella actividad que se realiza empleando una broca diamantada, máquinas y accesorios que permiten cortar las rocas de un determinado terreno. Los materiales de roca y suelo extraídos durante el corte se denomina testigos. Véase en el siguiente enlace: <https://www.mdh.com.pe/perforacion-diamantina/> (Visto el 11/10/2021).

<sup>82</sup> El desquinche (*scaling*), consiste en la sobreperforación que se realiza para agrandar mediante tronadura una zona de trabajo. Esto se efectúa cuando se desea una mejor operación de los equipos de carguío y transporte, habitualmente en minas subterráneas. Véase en el siguiente enlace: [https://www.codelco.com/glosario/prontus\\_codelco/2016-06-22/175933.html](https://www.codelco.com/glosario/prontus_codelco/2016-06-22/175933.html) (Visto el 11/10/2021).

<sup>83</sup> DE LA CRUZ CARRASCO, Estanislao (2000). "Seguridad en el Manejo y Operación de Piques". *Revista del Instituto de Investigación de la Facultad de Geología, Minas, Metalurgia y Ciencias Geográficas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*. Vol. 3 Nº 05, Lima. Esta definición puede ser vista en el siguiente enlace: [https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/geologia/v03\\_n5/seg\\_man.htm](https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/geologia/v03_n5/seg_man.htm) (Visto el 11/10/2021).

<sup>84</sup> En la resolución apelada.

<sup>85</sup> Cabe indicar que durante la fiscalización, la Administración señaló que los conceptos contenidos en tal Anexo Nº 4, no constituirían gastos de desarrollo sino activos fijos depreciables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, relacionados a la construcción de piques, como así esta manifiesta en el Resultado de Requerimiento Nº (folios 4677 y 4678).



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que considerando el análisis efectuado, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente al respecto.

**b) Desembolsos vinculados a la adquisición de activos fijos contabilizados en la Cuenta Nº 61710000 - Variación de Activo Fijo**

Que los anotados desembolsos, objeto de reparo, se encuentran referidos a aquellos contabilizados en la Cuenta 61710000 - Variación de Activo Fijo, en la que se anotan las adquisiciones que califican como activo fijo, ocurridas en los ejercicios 2006 a 2008, tal como se detalló en el Anexo Nº 4.1 del Requerimiento Nº (folio 4738), siendo que la recurrente no acreditó que tales desembolsos constituyeran gastos de desarrollo deducibles, resultando ser más bien activos fijos.

Que al respecto, cabe señalar que, como se mencionó anteriormente, la Administración solicitó a la recurrente, mediante el Anexo al Requerimiento Nº (folio 4763 y vuelta), que sustentara la deducibilidad de los desembolsos indicados en el considerando precedente, teniendo en cuenta que en la citada Cuenta 61710000 - Variación de Activo Fijo, se registraba la acumulación de variaciones en los saldos de existencias de mercaderías, materias primas, materias auxiliares y suministros para un periodo, y que de acuerdo a la glosa de dicha cuenta contable, correspondiente al ejercicio 2008, en esta se anotaron las adquisiciones de activos fijos, como centro de control de motores, planta Merrill Crowe, motores, etc., y que, en ese sentido, considerara que, de acuerdo al inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente<sup>86</sup>. Sin embargo, pese a haber sido requerida para tal efecto, como se dejó señalado en el Anexo al Resultado del Requerimiento Nº (folio 4677), la recurrente no presentó sustento en cuanto a la citada observación.

Que en este sentido, dado que la recurrente no exhibió documentación que permita corroborar que los desembolsos observados constituyan gastos de desarrollo deducibles, y considerando además que aquella no ha esgrimido argumento específico alguno en su recurso impugnatorio, que desvirtúe el reparo efectuado en este extremo, procede mantenerlo.

**c) Procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo**

Que según se aprecia de autos, para el cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, la recurrente optó por la segunda de las opciones previstas por el artículo 75 de la Ley General de Minería, esto es, amortizar dichos gastos en el ejercicio y hasta un máximo de dos adicionales, como se aprecia del escrito de 24 de setiembre de 2012 (folios 476 a 478), advirtiéndose de dicho escrito así como de los cuadros insertos en el Anexo al Requerimiento Nº (folios 4761/vuelta y 4762/vuelta), que la recurrente consideró como porcentajes de amortización para los gastos de desarrollo de los ejercicios 2006, 2007 y 2008<sup>87</sup>, el 100%, 50% y 10,94%, respectivamente, es decir, porcentajes variados. En ese contexto, la Administración procedió a comparar la amortización determinada por la recurrente con la amortización resultante de aplicar el 33,34% (porcentaje de amortización lineal o proporcional), sobre los gastos de desarrollo ajustados -considerando los reparos antes analizados-, determinando así un exceso de amortización de gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> A modo de ejemplo, la Administración indicó que, respecto del ejercicio 2007, se apreciaba el desembolso sustentado con la Factura Nº , por concepto de Transformador Trifásico 6, y respecto del ejercicio 2008, se apreciaba el desembolso sustentado con la Factura Nº por concepto de motosierra eléctrica Nº 14 1700 kw, que corresponderían a activos fijos.

<sup>87</sup> Deducibles en el ejercicio fiscalizado (2008).

<sup>88</sup> Para mayor ilustración, el procedimiento seguido por la Administración fue el siguiente:

Año	Amortización según recurrente (*)	Amortización según SUNAT (**)	Exceso de amortización
2006	43 570 175,00	11 550 338,00	32 019 837,00
2007	44 211 904,00	28 925 114,00	15 286 790,00
2008	15 977 511,00	48 681 947,00	-32 704 436,00
<b>Total</b>	<b>103 759 590,00</b>	<b>89 157 399,00</b>	<b>14 602 191,00</b>

(\*) Aplicando las tasas de 100%, 50% y 10,94% a los gastos de desarrollo de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, respectivamente.

(\*\*) Aplicando la tasa de 33,34% a los gastos de desarrollo de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que sobre el particular, en la Resolución N° 01710-3-2019, este Tribunal ha señalado que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado, en el caso de optar por amortizar en el ejercicio en que se incurre en los referidos gastos y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, ello arroja un número de años, por lo que se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería; además, este colegiado agregó que carecían de sustento los argumentos del contribuyente, esbozados en dicha ocasión, en el sentido que, con fines de la determinación del Impuesto a la Renta, no existía impedimento legal para que haya amortizado los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes más eficientes para su modelo de negocio, y que estaba facultada a decidir el sistema de imputación de gastos, que considerase más adecuado a su realidad y los porcentajes que estimase pertinentes.

Que es del caso anotar que la referida Resolución N° 01710-3-2019, incluso ha sido invocada por la propia recurrente en el procedimiento de fiscalización relacionado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, conforme se desprende de la Resolución N° 08283-1-2020 de 23 de diciembre de 2020, que resolvió la controversia surgida de la determinación de tal tributo y periodo, advirtiéndose que mediante el escrito de 26 de noviembre de 2019, la recurrente señaló que, en estricta aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 01710-3-2019, las empresas que opten por amortizar los gastos de desarrollo hasta en un máximo de dos ejercicios adicionales a aquel en el que se incurrieron debían hacerlo en forma lineal.

Que en ese sentido, al haber optado la recurrente por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondía que aquella amortizara los gastos incurridos en forma lineal, por lo que resulta procedente la observación efectuada por la Administración respecto al procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, debiendo mantenerse el reparo en este extremo.

Que considerando el criterio establecido por este Tribunal en la jurisprudencia antes citada, el cual además ha sido reconocido por la propia recurrente en un procedimiento tributario correspondiente a otro ejercicio, lo alegado por esta en el sentido que ninguna norma tributaria ha establecido de manera expresa que la tasa de amortización de los gastos de desarrollo deba ser determinada a razón de una tasa lineal o proporcional, por lo que no existiría impedimento para que haya decidido amortizar los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes aplicados a su criterio; que obligarla a aplicar un determinado sistema de amortización constituiría una vulneración al principio de legalidad; y que, el procedimiento de amortización tiene como única limitación que no exceda el plazo máximo de tres años para su aplicación; carecen de asidero.

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente el reparo en el extremo referido a la deducción en exceso de amortización de gastos de desarrollo<sup>89</sup>, materia de análisis, corresponde que la Administración reliquide el mismo.

## **(ii) Desestimación de la solicitud de deducción adicional por amortización de gastos de desarrollo**

Que como se aprecia de lo actuado, la Administración desestimó la solicitud de deducción adicional por concepto de amortización de gastos de desarrollo, incurridos en las actividades efectuadas en los ejercicios 2006 a 2008, vinculados a la adquisición de inmuebles y terrenos y gastos relacionados, como parte del proyecto Plan L, no incluidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, al considerar que tales desembolsos no calificaban como gastos de desarrollo sino que constituían activos fijos.

Que por su parte, la recurrente sostiene que dichos desembolsos se efectuaron como parte del proyecto Plan L, mediante el cual se ampliaría el tajo abierto y sería preparado para su futura explotación como parte de la fase 4 de la Unidad Económica Administrativa Cerro de Pasco, por lo que, contrariamente a lo

<sup>89</sup> Como se indicó el reparo relacionado a los desembolsos vinculados a la construcción de piques, ha sido levantado.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

sostenido por la Administración, calificarían como gastos de desarrollo, y por ende, procedería la deducción adicional solicitada.

Que en ese sentido, se tiene que es materia de controversia determinar si resulta arreglado a ley lo señalado por la Administración en el sentido que los aludidos desembolsos no califican como gastos de desarrollo, y mas bien constituyen activos fijos -depreciables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta-, a fin de verificar la procedencia de la deducción adicional solicitada<sup>90</sup>.

Que a fin de sustentar la referida deducción, la recurrente presentó, entre otros, la siguiente documentación:

- Convenio entre la Municipalidad Provincial de Pasco y la recurrente, sobre la concertación para el desarrollo urbano ambiental y minero de la ciudad de Cerro de Pasco, de 4 de setiembre de 2008, en el cual se indica que la recurrente había elaborado el Plan L, necesario para el crecimiento y sostenimiento de su actividad minera, dándose conformidad al Plan de Reposición y Compensación reconocido mediante Ordenanza Municipal Nº 001-2007-CM-HMPP. En la cláusula segunda de dicho convenio se estableció que el objetivo general del mismo era el señalamiento de las obligaciones y compromisos tendientes a la reposición y compensación derivados de la ejecución del citado Plan L, y que los objetivos específicos eran la recalificación de la zonificación para el uso del suelo que otorgaría la citada municipalidad, dando la calificación de "Industria Pesada" a las zonas que comprendían el proyecto Plan L, a fin que sean compatibles con la actividad minera de la recurrente, así como fijar la obligaciones, compromisos y contribuciones-compensaciones a ejecutar por la recurrente por efecto de su Plan L, indicándose los proyectos que esta otorgaría por concepto de reposición y por concepto de contribución-compensación, así como el cronograma de demolición de las infraestructuras ubicadas en el área de expansión del Plan L. Asimismo, se dejó señalado en la cláusula décimo primera de dicho convenio que la recurrente se comprometía a llevar a cabo tales compromisos, y por su parte, la Municipalidad Provincial de Pasco se comprometía a otorgar las licencias y autorizaciones de su competencia, requeridas para ejecutar el Plan L (folios 3663 a 3692).
- Asientos contables por la compra de terrenos, órdenes de compra, copias de cartas para la emisión de cheques de gerencia, estados de cuenta, copias de transferencias de derechos posesorios de inmuebles, contratos de compra-venta de derechos y acciones y compra-venta de fábrica, respecto de predios ubicados en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, en el departamento de Pasco, (folios 827 a 967).
- Resolución Directoral Nº 021-2011-MEM/AAM de 18 de enero de 2011, que aprueba el EIA del proyecto Plan L a ejecutarse en las concesiones mineras Cerro de Pasco Dos y Estrella ubicadas en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, departamento de Pasco, a la cual se adjuntó el Informe Técnico Nº \_\_\_\_\_, que contiene las especificaciones técnicas de la aprobación de tal estudio.  
En el punto IV. Descripción del Proyecto, se indica que el proyecto Plan L estaba ubicado en el flanco sur este del tajo abierto perteneciente al distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, departamento de Pasco y se extendía sobre un área total de 11.4 Ha, comprendiendo estas tres subáreas: un área de minado de 4.7 Ha, un área de seguridad de 2.6 Ha y un área verde de 4.1 Ha. Se indicó también que el proyecto Plan L constituía la fase 4 del minado a tajo abierto, y que en el desarrollo del Plan L se extraerían aproximadamente 3.5 millones de toneladas de mineral, el cual sería transportado por camiones a la chancadora primaria del tajo, siendo que, el área de influencia directa a ser intervenida por tal proyecto, era de 11.4 Ha, en el distrito de Chaupimarca de la ciudad de Cerro de Pasco, donde se ubicaba la población involucrada propiamente con este proyecto. Se dio cuenta, además, sobre un "Plan de Reposición y Compensación", efectuado a través del convenio firmado con la Municipalidad Provincial de Pasco -antes glosado-, señalándose que dentro de este proceso se había realizado un censo a la población que aun vivía en la zona del proyecto Plan L, habiéndose avanzado con la compra de viviendas, considerándose además alternativas de reubicación (folios 768 a 780).
- Documento denominado "Subsanación de Observaciones al EIA del Plan L", elaborado por \_\_\_\_\_, en agosto de 2010, con el que se subsanó la observación referida a \_\_\_\_\_.

<sup>90</sup> La Administración reconoce que lo indicado en este considerando es la materia de controversia en este punto (folios 7256/vuelta y 7293).





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

que, para una mejor identificación de los propietarios o poseedores de los terrenos superficiales donde estaría ubicado el proyecto Plan L, era necesario que se presente el plano donde se visualicen los derechos superficiales de la recurrente así como el plano donde se aprecie la adquisición de viviendas que correspondían al Plan L, planos que fueron adjuntados como Plano 2.1 y Plano 2.2, de los que se aprecia que los predios adquiridos para el proyecto Plan L, hasta junio de 2010, fueron 163, en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, de los cuales 99, 37 y 10, fueron adquiridos en los años 2006, 2007 y 2008, respectivamente (folios 732 a 746).

Que al respecto, cabe señalar que en la Resolución N° 01767-1-2019, este Tribunal estableció que los desembolsos incurridos para el reasentamiento de una comunidad, que hicieron posible la explotación del yacimiento minero, calificaban como gastos de desarrollo, y no cumplían con la definición de activo fijo, por lo que procedía su deducción conforme al tratamiento tributario especial previsto por el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que en el presente caso, de la documentación mencionada se puede apreciar que el proyecto Plan L tenía por finalidad extraer aproximadamente 3,5 millones de toneladas de mineral, siendo que su área de influencia directa a ser intervenida se encontraba en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, departamento de Pasco, y se extendía sobre un área total de influencia de 11.4 Ha (que comprendía un área de minado de 4.7 Ha, un área de seguridad de 2.6 Ha, y un área verde de 4.1 Ha), tal como se indicó en el EIA<sup>91</sup>, antes citado, por lo que resultaba necesaria la adquisición de los inmuebles y terrenos de propiedad o posesión de la población involucrada propiamente con este proyecto, para que se proceda a la demolición de infraestructuras, así como el cumplimiento de las obligaciones y compromisos contraídos por la recurrente relacionados a la reposición y compensación respecto de dicha población, para así hacer posible la explotación de los recursos minerales, siendo que tal necesidad se ve corroborada con que, de lo contrario, la Municipalidad Provincial de Pasco no habría otorgado la calificación de "Industria Pesada" a las zonas que comprendían el proyecto Plan L, a fin de que sean compatibles con la actividad minera de la recurrente, lo que era requerido para ejecutar dicho plan.

Que de lo expuesto, se aprecia que los desembolsos vinculados a la adquisición de inmuebles y terrenos y gastos relacionados, como parte del proyecto Plan L, eran indispensables para ejecutar dicho proyecto de expansión y hacer posible la explotación de los recursos minerales, por lo que se concluye que todos los desembolsos incurridos por tales conceptos se encuentran dentro de la calificación de gastos de desarrollo, y en ese sentido, eran pasibles de someterse al tratamiento tributario especial previsto por el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que por su parte, la Administración considera que los anotados desembolsos corresponden a la adquisición de activos fijos por parte de la recurrente. Al respecto, el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 "Propiedades, Planta y Equipo", establece que las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Que de lo antes señalado se puede apreciar que la adquisición de los inmuebles y terrenos ubicados en el área de influencia del Plan L, fue efectuada como parte de dicho plan de expansión, el cual tenía como finalidad la extracción del mineral, siendo que incluso las infraestructuras adquiridas ubicadas en el área de expansión del referido plan fueron demolidas, no apreciándose en autos que tales inmuebles y terrenos hayan sido usados por la recurrente para el suministro de bienes o servicios a sus clientes; del mismo modo, no está acreditado que dicha adquisición haya tenido como propósito su posterior alquiler por la recurrente a los pobladores de la localidad o a terceros ni tampoco se advierte que dichos inmuebles hayan sido usados con propósitos administrativos, como por ejemplo, como oficinas de la recurrente. Asimismo, no está acreditado que la recurrente haya utilizado dichos inmuebles para sus fines durante más de un periodo.

<sup>91</sup> De acuerdo a lo señalado por la Administración en el Anexo al Requerimiento N° \_\_\_\_\_, la aprobación del EIA posibilitaría la explotación del yacimiento (folio 4764). Al respecto, cabe indicar que la Resolución Directoral N° 021-2011-MEM/AAM de 18 de enero de 2011, que aprobó dicho EIA señala en sus artículos 2 y 3 que la recurrente se encontraba obligada a cumplir con lo estipulado en el citado estudio y con los compromisos asumidos según el informe que lo sustenta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que por las consideraciones expuestas, habiéndose concluido que los desembolsos observados califican como gastos de desarrollo, dado que fueron incurridos por la recurrente como parte del proyecto de expansión Plan L que hizo posible la extracción del mineral, resulta procedente la deducción adicional por concepto de amortización de gastos de desarrollo, debiendo la Administración tener en cuenta el procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual efectuado, según el acápite anterior<sup>92</sup>.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos vertidos por la recurrente en este extremo.

## **10. Depreciación del REI de activo fijo e intangible**

Que del Anexo N° 2 y el punto 10 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5335 a 5337 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada por concepto de depreciación del REI de activos fijos, por el importe de S/ 2 540 036,47, respecto de la cual no se cumplió con el requisito de su contabilización en los libros y registros contables, consignando como base legal, entre otros, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que dado que estabilizó su régimen tributario hasta el ejercicio 2007, debía aplicar el ajuste por inflación con efecto tributario aun cuando las normas contables pertinentes prohíben la aplicación del ajuste en un ejercicio en que no había existido inflación, por lo que no podía registrar los mayores valores sobre los activos fijos e intangibles, no resultándole aplicable el requisito reglamentario previsto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el ejercicio fiscalizado. Refiere que en el caso de autos, no puede condicionarse la deducción tributaria a un requisito contable, más aún cuando las normas contables expresamente prohíben la determinación de ajustes por inflación en un ejercicio en el que no hubo inflación, tal como se dejó constancia la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 031-2004-EF/93.01 que suspendió el ajuste por inflación de los estados financieros. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4758 a 4760), la Administración dio cuenta que, según la respuesta dada por la recurrente al punto 1.3 del Requerimiento N° , esta gozó de una estabilidad tributaria al haber suscrito un convenio de estabilidad jurídica cuya vigencia era hasta el ejercicio 2007, siendo que la amortización del REI del ejercicio 2008, correspondía al efecto de reconocer el ajuste por inflación de los activos cuya vida útil comenzó a computarse en ejercicios anteriores al 2008, por lo que la diferencia entre el valor histórico y el valor ajustado como consecuencia del reconocimiento del REI, implicó obtener un resultado por el importe de S/ 2 540 036,47, el cual la recurrente dedujo vía declaración jurada; sin embargo, verificó que en los Libros Diario y Mayor de la recurrente solo se encontraba anotada la depreciación y amortización histórica, por lo que el mayor valor que no se encontraba anotado, no formaba parte de sus estados financieros, como el Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas, por ende, no se tenía por cumplido el requisito consistente en que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables, según el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En este sentido, solicitó a la recurrente que presente por escrito sus argumentos, citando la base legal, y de ser el caso, adjuntando la documentación sustentatoria del caso a fin de absolver la observación efectuada.

Que mediante escrito de respuesta (folios 3820 a 3822), la recurrente señaló que la depreciación del REI que la Administración pretendía desconocer se encontraba registrado en el Libro de Inventarios y Balances, libro en el cual se detallaban los activos, pasivos y patrimonio, y también en el Registro de Activos Fijos, el cual era un registro auxiliar tributario, destinado al control tributario, por lo que entendía que había cumplido con la finalidad de la norma reglamentaria, ya que permitía el control de la deducción tributaria. Agregó que adjuntaba un informe pericial elaborado por la firma auditora , donde se concluía que estaba imposibilitada de contabilizar el efecto del REI en su contabilidad.

<sup>92</sup> Denominado "Procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo".





# *Tribunal Fiscal*

N° 09352-9-2021

Que en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4676), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que ello no lograba cambiar la posición plasmada en el requerimiento emitido, por lo que la reiteraba. Asimismo, mencionó que el informe de auditoría presentado no resulta atendible porque se refería a periodos distintos al fiscalizado, y que en todo caso, dicho informe no podía ser oponible al mandato tributario. En este sentido, mantuvo la observación sobre el importe deducido vía declaración jurada.

Que mediante el punto 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en el escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 4549 a 4552), la recurrente manifestó que la Administración no se había pronunciado sobre sus argumentos, los que se sustentaron en el ordenamiento aplicable y las normas contables que impedían el registro de los efectos de la inflación desde el ejercicio 2005 en los estados financieros, en virtud de lo dispuesto por la Resolución N° 031-2004-EF/93.01; asimismo, reiteró que la falta de contabilización del REI no era contraria a su reconocimiento para fines tributarios. En ese sentido, señaló que si bien el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exigía que la depreciación se encuentre contabilizada, dicha exigencia reglamentaria no era aplicable para el REI de los ejercicios 2005 a 2007. Agregó que, para fines de control, registró en su Libro de Inventarios y Balances el resumen de la depreciación anual ajustada, el cual era un registro que formaba parte de la contabilidad completa.

Que en el punto 12 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4645 y 4646/vuelta), la Administración indicó que los argumentos expuestos por la recurrente no cambiaban la posición plasmada en el Requerimiento N° , por lo que la reiteraba. Además, refirió que lo argumentado por la recurrente era contradictorio, pues, por un lado, señalaba que había contabilizado la depreciación en el Libro de Inventarios y Balances, y por otro lado, indicaba que no podía contabilizar dicho mayor valor de la depreciación, toda vez que las normas contables no se lo permitían.

Que el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 797, que aprobó las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, estableció que sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a la Renta que no resultaran modificadas por dicho decreto, los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría debían aplicar tales normas para determinar la base imponible de dicho impuesto actualizando todas las partidas no monetarias del balance general en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio, siendo el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) el mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto.

Que el artículo 10 del citado decreto legislativo establece que los contribuyentes que practiquen el ajuste por inflación del balance general para fines tributarios, establecido por dicho dispositivo, deben registrar los asientos contables apropiados a fin de mostrar el valor ajustado de los activos, pasivos y patrimonio neto.

Que según la Tercera Disposición Transitoria y Final de dicha ley, las normas de ajuste por inflación del Balance General a que se refiere el mencionado dispositivo solo son aplicables para efectos tributarios, pudiendo los contribuyentes utilizar para otros fines, las normas de ajuste por inflación que dicte la entidad correspondiente.

Que el artículo 3 del reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-96-EF, prevé que los ajustes por inflación deberán contabilizarse en los libros oficiales, debiendo reflejarse en el balance general y en el estado de ganancias y pérdidas del período al que correspondan.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 80 de la Ley General de Minería señala que los contratos de estabilidad referidos en dicha ley garantizarán al titular de la actividad minera la estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad. Tampoco le serán de aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado. Esta decisión deberá ser puesta en conocimiento de la Administración Tributaria y del Ministerio de Energía y Minas, dentro de los 120 días contados desde la fecha de modificación del régimen.

Que de la norma precitada, se tiene que los contribuyentes de la actividad minera que celebraron convenios de estabilidad se encontraban obligados a efectuar el ajuste por inflación del Balance General hasta la fecha en que vencía el régimen de estabilidad tributaria<sup>93</sup>; con lo cual la depreciación del REI, se encontraba sujeta a lo que disponga una norma especial. En este sentido, la Ley General de Minería estableció un régimen distinto del señalado en la normativa del Impuesto a la Renta, cuyo efecto no puede obviarse para el ejercicio 2008.

Que la normativa del Impuesto a la Renta establecía, en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la ley que regula el citado impuesto, como condiciones para deducir la depreciación, que esta se encuentre contabilizada y que no exceda el porcentaje máximo establecido según dichas normas.

Que por su parte, el artículo 33 del aludido reglamento dispone que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta; en consecuencia, salvo que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción, y añade que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Que de lo antes expuesto, se tiene que es materia de controversia, en este punto, determinar si resulta arreglado a ley el cuestionamiento de la Administración a la deducción efectuada vía declaración jurada por concepto de depreciación del REI del activo fijo e intangible.

Que de acuerdo con las normas glosadas, aplicables al caso de autos, la obligación de efectuar el registro contable del Resultado por Exposición a la Inflación – REI, establecida por el Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento, no condiciona su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, conforme se advierte de la Ley de tal impuesto y su reglamento<sup>94</sup>.

Que ahora bien, se aprecia del cuadro contenido en el Anexo al Requerimiento N° (folio 4759), que la observación efectuada por la Administración se encuentra compuesta por los mayores valores de depreciación y amortización, que incluye la depreciación de edificios, a los cuales no les resulta aplicable lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, e incluye también la amortización de intangibles, que no se encuentra supeditada a su contabilización.

Que considerando lo expuesto, no se advierte que el reparo por la deducción de la depreciación del REI de activo fijo e intangibles, materia de análisis se encuentre debidamente sustentado.

Que de otro lado, cabe anotar que del Resultado del Requerimiento N° , se advierte que la Administración ha identificado las partidas contables afectadas, importes y cálculos del REI, por lo que el ajuste extracontable realizado por la recurrente resulta consistente, no pudiendo desconocerse por el hecho que en el ejercicio 2008 hubiese deducido la depreciación y amortización del REI vía declaración jurada.

Que en ese sentido, al no encontrarse el reparo debidamente sustentado, corresponde levantarlo; y estando al sentido del fallo respecto a dicho reparo, carece de pertinencia pronunciarse respecto a los demás

<sup>93</sup> Cabe señalar que, para fines financieros, los contribuyentes no se encontraban obligados a realizar el referido ajuste a partir del 2005, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 031-2004-EF/93.01, la misma que suspende su realización. Puede accederse a dicha resolución a través del siguiente enlace: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/conse\\_norm/resolucion/CNC031\\_2004\\_EF9301.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC031_2004_EF9301.pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>94</sup> Similar criterio se aplicó en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00322-1-2004 y 07469-4-2004, respecto al tratamiento de la deducción del REI.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

argumentos esbozados por la recurrente.

## 11. Indemnización por siniestro de bienes del activo fijo

Que del Anexo N° 2 y del punto 11 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5333 a 5335 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 1 141 318,00, por los gastos por servicios de reparación, registrados en la Cuenta 6341030000, respecto de dos bienes del activo fijo siniestrados que fueron indemnizados en el ejercicio 2009, consignando como base legal, entre otros, el inciso d) del artículo 37 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que las dos operaciones observadas por la Administración, por servicios de reparación, no afectaron los resultados contables ni tributarios en el ejercicio 2008, siendo contabilizadas como cuentas por cobrar, por lo que aquella no puede adicionar un gasto que no fue deducido en dicho ejercicio. Agregó que la Administración no meritó debidamente las pruebas presentadas y que esta debió disponer las verificaciones técnicas correspondientes a fin de sustentar que las operaciones observadas, en efecto, fueron deducidas tributariamente. Mediante escrito ampliatorio y escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 6 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4755 a 4757), la Administración señaló que la recurrente habría deducido como gasto, para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los importes relacionados a las siguientes operaciones registradas en la Cuenta 6341030000 - Mantenimiento maquinaria y equipo:

- El importe de la factura emitida por ..... por US\$ 168 268,60, que equivalía a S/ 517 986,15, importe que correspondía a la suma invertida en la reparación de un activo fijo siniestrado por la caída de rocas, a pesar de que dicho bien se encontraba asegurado (Operación 1). En ese sentido, observó que, en tanto la pérdida incurrida se encontraba sujeta a una indemnización, no procedía su deducción en el ejercicio 2008, sino en el ejercicio en que se conoció el importe de la pérdida que no resultaba cubierta con las indemnizaciones, resultando así deducible la pérdida no cubierta en el ejercicio 2009 y no en el ejercicio 2008.
- El importe de la factura emitida por ..... por el importe de US\$ 209 101,46, que equivalía a S/ 623 331,45, que correspondía al servicio de reparación de Boomer H-281 siniestrado, de 26 de junio de 2008, sustentado en la Orden N° ..... de 27 de junio de 2008, a pesar de que dicho bien se encontraba asegurado según póliza multirriesgo, y que mediante documento de 18 de marzo de 2009 remitido al ..... por el asegurador, se indicó que el monto a entregar por indemnización sería de US\$ 126 161,93, neto del deducible de US\$ 50 000,00 (Operación 2). En ese sentido, observó que, en aplicación del principio del devengo, no debía reconocerse el gasto, en el ejercicio 2008 sino en el ejercicio 2009, en el que se suscribió el convenio de ajuste por la indemnización reclamada.
- Por lo expuesto, solicitó a la recurrente que sustente por escrito, citando la base legal respectiva y adjuntando la documentación sustentatoria, las razones por las que habría deducido de la renta imponible del ejercicio 2008, los importes de las dos facturas emitidas por ..... (Operaciones 1 y 2), por el importe total de S/ 1 141 318,00<sup>95</sup>, considerando que se encontraban sujetas a indemnización, así como cualquier documentación que pruebe sus argumentos.

Que en un escrito de respuesta (folios 3812 a 3817), la recurrente indicó que la Administración confundía algunos conceptos jurídicos, llevándola a sostener una interpretación no adecuada a derecho, ya que los gastos de reparación de dos activos fijos, devengados en el ejercicio 2008, constituían gastos deducibles en dicho ejercicio, con independencia del hecho que contaran con un seguro para el tipo de accidente que sufrieron.

<sup>95</sup> Esto es, la suma del valor de venta contenido en las dos facturas emitidas por el proveedor ..... (S/ 517 986,15 + S/ 623 331,45 = S/ 1 141 318,00).



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que según el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4672/vuelta a 4673/vuelta), la Administración señaló que, si los gastos devengaron en el ejercicio 2008, ello debió ser demostrado por la recurrente, lo que no ocurrió. Preciso que, la pérdida extraordinaria estaba en función al valor de la reparación, neto de la indemnización a percibir, por lo que, en aplicación del principio del devengo, no procedía la deducción de algún gasto, toda vez que la indemnización del seguro se conocería en el ejercicio 2009, en el que se suscribió el convenio de ajuste por la indemnización reclamada. Por lo expuesto, mantuvo la observación detectada.

Que mediante el punto 15 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que en un escrito de respuesta (folios 4545 a 4549) la recurrente señaló que ninguna de las dos operaciones registradas en la Cuenta 6341030000 - Mantenimiento maquinaria y equipo, por el importe total de S/ 1 141 317,60, observadas por la Administración, afectaron los resultados contables del ejercicio 2008, pues, si bien inicialmente se reconocieron como gasto en la aludida Cuenta 6341030000, posteriormente fueron reclasificadas a cuentas del balance. Indicó que, a fin de sustentar su dicho, presentaba información que acreditaba que tales operaciones no fueron consideradas como gasto para fines contables, sino que se reclasificaron como obra en curso, siendo además que, podía verificarse que dichas operaciones tampoco formaron parte de las deducciones tributarias efectuadas en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, no existiendo, por ende, ninguna omisión tributaria.

Que según el punto 14 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4645), la Administración indicó que la recurrente no acreditó su argumento en el sentido que no habría deducido, como gasto del ejercicio 2008, el importe observado, por lo que mantuvo la observación efectuada.

Que de lo actuado se aprecia que, tanto durante el procedimiento de fiscalización, como en sus recursos impugnatorios, la recurrente argumentó que las dos operaciones observadas (Operaciones 1 y 2) por la Administración, no afectaron los resultados contables ni tributarios en el ejercicio fiscalizado (2008), por lo que mal haría la Administración en reparar un gasto que no fue deducido en dicho ejercicio. Por lo expuesto, y considerando tal argumento de defensa, se aprecia que, en el presente caso, corresponde, en principio, verificar si se encuentra acreditado que, en efecto, las dos operaciones registradas en la Cuenta 6341030000 - Mantenimiento maquinaria y equipo<sup>96</sup>, materia de reparo, no incidieron en los resultados del ejercicio 2008, como afirma la recurrente.

## a) Operación 1

Que a efectos de acreditar que la operación observada por el importe de S/ 517 986,15 (US\$ 168 268,60), no afectó a los resultados del ejercicio fiscalizado, la recurrente presentó, entre otras, la siguiente documentación:

- ✓ Factura N° , emitida el 27 de noviembre de 2008, por , por servicios de reparación, por la suma de US\$ 168 286,60 (folio 1008).
- ✓ Asiento N° , con fecha de documento 27 de noviembre de 2008, mediante el cual se reconoce un gasto en la Cuenta 6341030000, por concepto de mantenimiento de maquinaria, vinculado con la Orden de Mantenimiento N° , por el importe de US\$ 168 286,60 (folio 5131).
- ✓ Orden de Compra N° , de fecha 21 de octubre de 2008, por concepto de reparación, por un valor de venta de US\$ 168 286,60 (folio 5135).

<sup>96</sup> Las operaciones materia de reparo son las siguientes, tal como se muestra en el siguiente cuadro contenido en la resolución apelada (folio 7216):

Asiento	Fecha	Factura	Detalle	US\$	S/
	18/12/2008		Servicio de reparación de boomer	168 286,60	517 986,15
	30/09/2008		Servicio de reparación parcial de rocket boomer	209 101,46	623 331,45
Total (S/)					1 141 317,60



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

- ✓ Orden de Mantenimiento N° , de 2 de mayo de 2008, por un importe total de US\$ 233 161,63, el cual incluye el importe de US\$ 168 286,60, en una línea separada (folio 5134).
- ✓ Pantallazo de la Norma de Liquidación y pantallazo del registro de liquidación de la Orden de Mantenimiento N° , de fecha de contabilización 30 de diciembre 2008, y en este último, muestra un cargo a la Cuenta 162103002000, con abono a la Cuenta 723103000000<sup>97</sup>, por la suma de US\$ 233 161,63 (folios 5133 y 5134).
- ✓ Asiento N° con fecha de contabilización 30 de diciembre de 2008, asociado con la Orden de Mantenimiento N° mediante el cual se carga a la Cuenta 16210300200 con abono a la Cuenta 72310300000 por el importe de US\$ 233 161,63 (folio 5132).
- ✓ Cuadro detalle de la Cuenta del Mayor 16210300200, que muestra un cargo en dicha cuenta en el mes de diciembre de 2008, por el importe de US\$ 233 161,63 (folio 5130).
- ✓ Informe contable, elaborado por en el que se indica que el registro del gasto en la Cuenta 6341030000 se revierte con el documento automático generado por el SAP, debido a la Orden de Mantenimiento N° , por el cual se genera el Asiento N° reconociendo una cuenta por cobrar y un ingreso que neutraliza el gasto antes referido por el monto de US\$ 233 161,63 (folios 5750 a 5752).

Que de la documentación antes glosada, se verifica que el gasto por la operación 1, reconocido por la recurrente en la Cuenta 6341030000 - Mantenimiento maquinaria y equipo (cuenta de gasto), relacionado con el servicio de reparación observado fue neutralizado mediante el reconocimiento de un ingreso en la Cuenta 72310300000, con lo cual no tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como sostiene la recurrente.

## b) Operación 2

Que a efectos de acreditar que la operación observada por el importe de S/ 623 331,45 (US\$ 209 101,46), no afectó a los resultados del ejercicio fiscalizado, la recurrente presentó, entre otras, la siguiente documentación:

- ✓ Factura N° emitida el 26 de junio de 2008, por , por servicios de reparación, por la suma de US\$ 209 101,46, según Orden de Compra N° (folio 1033).
- ✓ Asiento N° 400004412, con fecha de documento 26 de junio de 2008, mediante el cual se reconoce un gasto en la Cuenta 6341030000 por concepto de mantenimiento de maquinaria, vinculado con la Orden de Mantenimiento N° , por el importe de US\$ 209 101,46 (folio 5139).
- ✓ Orden N° de fecha 2 de mayo de 2008, por concepto de reparación, por un valor de venta de US\$ 209 101,46 (folio 5142).
- ✓ Orden de Mantenimiento N° , identificando periodo 9, por mantenimiento de maquinaria por el importe de US\$ 209 101,46 (folio 5141).
- ✓ Pantallazo de la Norma de Liquidación y pantallazo del registro de liquidación de la Orden de Mantenimiento N° de fecha de documento 7 de octubre de 2008, en el que se muestra un cargo a la Cuenta 162103002000 con abono a la Cuenta 72310300000, por la suma de US\$ 209 101,46 (folios 5140 y 5141).
- ✓ Asiento N° , con fecha de documento 7 de octubre de 2008, asociado con la Orden de Mantenimiento N° , mediante el cual se carga a la Cuenta 16210300200 con abono a la Cuenta 72310300000 por el importe de US\$ 209 101,46 (folio 5138).
- ✓ Cuadro detalle de la Cuenta del Mayor 16210300200, que muestra un cargo en dicha cuenta en el mes de setiembre de 2008, por el importe de US\$ 209 101,46 (folio 5137).
- ✓ Informe contable, elaborado por , en el que se indica que el registro del gasto en la Cuenta 6341030000 se revierte con el documento automático generado por el SAP, debido a la Orden de Mantenimiento N° , por el cual se genera el Asiento N° reconociendo una cuenta por cobrar y un ingreso que neutraliza el gasto antes referido por el monto de US\$ 209 101,46 (folios 5752 a 5754).

<sup>97</sup> Conforme con el Plan Contable General Revisado, aprobado mediante la Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94.10, la Cuenta 72 - Producción Inmovilizada registra el costo de los trabajos efectuados por la propia empresa para sí misma. Dicho costo previamente registrado según su naturaleza en la Clase 6 se deberá transferir a través de esta cuenta, a los rubros inmuebles, maquinaria y equipo o intangibles, según sea el caso, a efecto de incluirlos como parte del patrimonio.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que de la documentación antes glosada, se verifica que el gasto por la operación 2, reconocida por la recurrente en la Cuenta 6341030000 - Mantenimiento maquinaria y equipo (cuenta de gasto), relacionado con el servicio de reparación observado, fue neutralizado mediante el reconocimiento de un ingreso en la Cuenta 72310300000, con lo cual el gasto observado no tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como sostiene la recurrente.

Que, por consiguiente, considerando el análisis expuesto, procede levantar el reparo materia de análisis<sup>98</sup>.

## **12. Depreciación del ejercicio no deducible**

Que del Anexo N° 2 y el punto 12 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5327 a 5333 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por concepto de depreciación no deducible, en atención a los siguientes cuestionamientos: (i) error en la tasa de depreciación, (ii) fecha de utilización del activo fijo y (iii) desembolsos que no constituyen activo fijo, por el importe total de S/ 11 100 920,69, consignando como base legal, entre otros, el inciso f) del artículo 37, los artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene respecto del error en la tasa de depreciación, que las inversiones realizadas en los recrecimientos de relaveras constituyen bienes del activo fijo independientes a las relaveras a las que afectaron tales desembolsos, por lo que no califican, para fines del Impuesto a la Renta, como “construcción o edificación” sino como “otros bienes”, sujetos a la tasa máxima de depreciación del 10%, más aún cuando la posibilidad de realizar recrecimientos en las relaveras es limitada, por lo que, aun cuando estos se realicen, dependiendo de la antigüedad y capacidad de la relavera, el recrecimiento tendrá una vida limitada. Apunta que la Administración ha desestimado arbitrariamente las pruebas presentadas.

Que indica, en cuanto a la utilización del activo fijo en el ejercicio 2008, que la Administración no ha valorado adecuadamente los documentos presentados y que el inicio del uso del activo no se supedita a una autorización administrativa, por lo que el hecho que el EIA se aprobase el 31 de diciembre de 2008, no impide su uso anterior, siendo además que proporcionó los datos de producción del ejercicio 2008, con la finalidad de demostrar la utilización del activo, lo que no se ha meritado debidamente.

Que manifiesta, en cuanto a los desembolsos que no constituyen activos fijos, que tales desembolsos califican plenamente como activos relacionados a la explotación de minerales del proyecto *stockpiles* para la Planta de Óxidos de Cerro de Pasco, por consiguiente, conforme al artículo 75 de la Ley General de Minería y la NIC 16, los gastos de exploración en que incurran los titulares de la actividad minera, forman parte del costo de los activos, pudiendo deducirse tributariamente en un ejercicio o amortizarse en el término equivalente al de la vida probable de la mina.

Que mediante escrito ampliatorio y escrito de alegatos, señala que la Administración ha calificado indebidamente los desembolsos incurridos en el recrecimiento de las relaveras, como “edificios y construcciones”, al considerar que son parte de las relaveras propiamente dichas, cuya naturaleza sí es la de una construcción, pese a que dichas inversiones en recrecimientos pueden ser tratadas en forma independiente, dado que el recrecimiento genera una vida útil propia por un plazo determinado; además, adjuntó un informe pericial contable de parte donde se analizaba esta posición.

Que al respecto, mediante el punto 7 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4749 a 4755), la Administración dio cuenta que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, había detectado observaciones que dieron lugar a la verificación de un exceso de depreciación del ejercicio, por el importe de S/ 11 100 920,69, tal como se detalló en el Anexo N° 6 adjunto a dicho requerimiento (folio 4734), siendo tales observaciones, las siguientes:

<sup>98</sup> Careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás sustentos señalados por la Administración pues, al advertirse que las operaciones observadas no tuvieron incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, no correspondía efectuar reparo sobre el particular.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

- Error en la tasa de depreciación:

- Se verificaron errores en la aplicación de la tasa de depreciación de activos identificados como “reforzamiento de estructuras y otras construcciones” y “relaveras”, toda vez que se tratarían de construcciones respecto de los cuales la recurrente aplicó la tasa del 10%, cuando correspondía aplicar la tasa del 3%.
- Los desembolsos incurridos en las relaveras constituían construcciones, tanto las nuevas presas como el recrecimiento de estas, que permitió que las presas logren un incremento de su capacidad y rendimiento total para las que fueron diseñadas. Además, sin perjuicio de ello, no se encontraba demostrado cuál era la vida útil, según la cual, correspondería calcular o escoger una tasa de depreciación mayor a la permitida por la norma tributaria para el caso de edificaciones y construcciones.
- En ese sentido, solicitó a la recurrente que sustente, con la base legal y la documentación correspondiente, el uso de la tasa de depreciación del 10% respecto de los bienes antes indicados.

- Fecha de utilización del activo fijo:

- Se verificó que existía cierto grupo de bienes que no habían entrado en uso o funcionamiento en el ejercicio 2008.
- En el caso de la ampliación Planta Paragsha Fase I 9500 TM, las autorizaciones para construir e implementar equipos en la planta concentradora se dieron recién en diciembre de 2008 y enero de 2009, por ende, no resultaba lógico que hayan comenzado a depreciarse antes del funcionamiento de la parte ampliada, por lo que no correspondía calcular depreciación en el ejercicio 2008.
- En el caso de la ampliación de la Planta Concentradora Victoria, si bien se celebró con GMI S.A. Ingenieros Consultores, un contrato de prestación de servicios, el 26 de octubre de 2006, para realizar la ingeniería de detalle y supervisión de la construcción de dicha ampliación, mediante la Resolución de la Gerencia de Fiscalización Minera N° 03-2008-OS/GFM de 20 de febrero de 2008, se dispuso la paralización temporal de los trabajos de ampliación dado que se verificaron operaciones superiores a la autorizada, hasta que el titular contara con las autorizaciones respectivas del Ministerio de Energía y Minas, siendo que no se encontraba acreditado el uso o funcionamiento del activo fijo en el 2008.
- En ese sentido, solicitó a la recurrente que acredite el uso o funcionamiento del activo fijo en el ejercicio 2008, con la respectiva documentación sustentatoria de producción u otra documentación administrativa que se utilice en la empresa.

- Desembolsos que no constituyen activo fijo:

- La recurrente reconoció, dentro de la Cuenta 336103000, el bien “Explotación óxidos sulfuros/Stock piles”, el cual se encontraba compuesto por una serie de desembolsos bajo el concepto de perforación lineal sustentado con documentos internos que describían el trabajo realizado como “programa de perforaciones ARC distribuidos sobre material apilado”, los cuales no calificaban como activo fijo, por lo que no se encontraban sujetos a depreciación.
- En este sentido, solicitó a la recurrente que sustente por escrito, citando la base legal y adjuntando la documentación correspondiente, la deducción del 10% de los desembolsos incurridos, al haber considerado al anotado bien como “activo fijo”, cuando se trataba de desembolsos para la explotación de mineral. Asimismo, indicó que, en caso el argumento sea que se trataban de gastos de exploración, la recurrente debía acreditar la procedencia legal y fáctica de su deducibilidad en el ejercicio 2008, considerando lo establecido en la Ley General de Minería, presentando la documentación sustentatoria del caso, como era la acreditación de la producción mínima referida en los artículos 74 y 75 de la anotada ley especial, según corresponda.

Que mediante escrito de respuesta (folios 3802 a 3812), la recurrente atendió a las observaciones detectadas por la Administración, manifestando lo siguiente:



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

- En cuanto al error en la tasa de depreciación: la Administración había calificado indebidamente como edificios y construcciones el recrecimiento de las presas, pues no bastaba que hubieran sido construidos o edificados, sino que debía tenerse en cuenta, entre otros factores, las características de su construcción y su vida útil. Al respecto, debía considerarse que las relaveras permitían empozar el relave y solían contar con un dique que cumplía con la función de contener el relave de la mina, evitando su desborde y la contaminación de las áreas colindantes, siendo que, la partida contable “edificios y construcciones” comprendía bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con el rubro “demás bienes”, que en el caso del recrecimiento de relaveras (aumento de su capacidad), era de 1 a 2 años aproximadamente, por lo que no calificaban como “construcción o edificación” para fines del Impuesto a la Renta. Asimismo, aun cuando se hubiera registrado contablemente dentro del rubro “edificaciones y construcciones”, ello no implicaría que se deba utilizar la tasa del 3% anual para efecto impositivo, pues debían tenerse en cuenta las características de la construcción y la vida útil de los bienes, siendo que la Administración pretendía efectuar dicha calificación amparándose en una interpretación restrictiva del significado de las palabras “edificios y construcciones”.
- En cuanto a la fecha de utilización del activo fijo: la Administración no valoró adecuadamente la documentación presentada relacionada con los activos fijos “ampliación planta concentradora Victoria” y “ampliación planta Paragsha”, y desconoció que las operaciones se reconocen a su devengo, independientemente que se hayan pagado o no, o que se encuentren supeditadas a autorizaciones administrativas o de otra índole vinculadas a la formalización de su uso. Al respecto, presentó documentos que acreditaban su valor y su disposición para su puesta en marcha, así como estadísticas de producción relativas al tratamiento del mineral efectuado en las aludidas plantas Victoria y Paragsha que demostrarían que, en el ejercicio 2008, tuvieron una mayor producción respecto del ejercicio 2007.
- En cuanto a los desembolsos que no constituyen activo fijo: estos se vinculaban a trabajos de exploración, los cuales, conforme con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debían formar parte del costo de los activos o amortizarse en el término equivalente al de la vida probable de la mina. Al respecto, las memorias anuales señalaban que se encontraba explorando mineral oxidado, oro y plata, contenidos en los *stockpiles* en la zona de Cerro de Pasco y en la zona sur del , con miras a la explotación del mineral asentado en dicha zona; en ese sentido, los desembolsos acumulados desde los ejercicios 2001 a 2004, calificaban como activos conforme con el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que en el punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4666 a 4672/vuelta), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y concluyó mantener la observación por el exceso de depreciación del ejercicio, por el importe de S/ 11 100 920,69, señalando lo siguiente:

- Respecto al error en la tasa de depreciación: la recurrente no discutió las observaciones relativas a los activos fijos identificados como “reforzamiento de estructuras y otras construcciones”, por lo que al calificar estos como construcciones, les correspondía una tasa de depreciación del 3% y no del 10%, tal como se detalló en el Anexo N° 2.1 adjunto a este resultado (folio 4723). En el caso de relaveras, los activos fijos observados constituían construcciones, tanto las nuevas presas como su recrecimiento, que permitía que las presas logren un incremento de su capacidad y rendimiento total para el que fueron diseñadas; asimismo, la documentación presentada por la recurrente, además de no resultar fehaciente, pues no contaba con firmas ni sellos, y presentar transcripciones manuales, solo daban cuenta de que se trataban de obras de ingeniería, que los taludes de los depósitos de relaves eran estables, y en el caso de la relavera solo brindaba información sobre sus propiedades físicas, y conformación química, lo que no permitía acreditar el uso de una mayor tasa de depreciación.
- Respecto a la fecha de utilización del activo fijo: no estaba en discusión la calificación como activo fijo de la “ampliación planta concentradora Victoria” y “ampliación planta Paragsha”, sino la fecha en la que entraron en uso, siendo que, a fin de verificar dicho uso en un periodo determinado, debía tener en cuenta todos los elementos existentes, entre ellos, las autorizaciones administrativas aludidas; asimismo, la información sobre la producción del 2008, presentada por la recurrente, no resultaba relevante, considerando que, en la Memoria Anual del 2006, se apreciaba que la tendencia era precisamente el incremento de la producción, por lo que no constituía prueba suficiente sobre el uso de los bienes en el ejercicio fiscalizado.



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

- Respecto a los desembolsos que no constituyen activos fijos: la recurrente no presentó pruebas que acrediten que estos se traten de gastos de exploración, más aún cuando, de la información de la memoria anual, se tenía que los *stockpiles* o "Pacos" se trataban de depósitos de minerales oxidados de baja ley de plata y plomo, que se almacenaron durante la explotación del \_\_\_\_\_ y no pudieron ser beneficiados en su oportunidad. Además, la recurrente tampoco acreditó que estén vinculados a una concesión que se encuentre en producción mínima, cuál sería la concesión vinculada, desde cuándo se encontraba en etapa de producción mínima y cuál sería el porcentaje anual según la vida probable de la mina, siendo además que, de acuerdo con lo informado por la propia recurrente, los gastos de exploración incurridos en los años 2001 a 2004 fueron amortizados íntegramente en el ejercicio en que se incurrieron en ellos.

Que mediante el punto 16 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que en escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 4541 a 4545), la recurrente señaló que, respecto al reparo por error en la tasa, las inversiones en recrecimientos de relaveras eran activos fijos independientes a las relaveras, propiamente dichas, a las que afectaron, y por ende, no calificaban como "construcción o edificación" para fines del Impuesto a la Renta, advirtiendo que la Administración se limitó a la definición de "construcción", siendo que, si esta hubiera accedido a inspeccionar sus instalaciones mineras, podría haber verificado las condiciones geográficas en las que se encuentra y las características propias del tipo de relavera, y así constatar *in situ* que la posibilidad de realizar recrecimientos en las relaveras era limitada. Citó un fragmento del documento denominado "Relavera Andaychagua", elaborado por su área de proyectos en el que se indicaba que esta tendría una vida de cuatro años, y otro fragmento del documento denominado "Relavera Rumichaca", en el que se consignaba que la relavera tendría una vida útil de 7 años.

Que según el punto 15 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4643 a 4645/vuelta), la Administración mantuvo la observación efectuada por el importe de S/ 11 100 920,69, precisando lo siguiente:

- Respecto al error en la tasa de depreciación: la recurrente solo esbozó argumentos en el caso de las "relaveras". Al respecto, la recurrente presentó documentación de periodos anteriores a la fiscalización, la cual permitía confirmar que se trataban de construcciones, siendo además que incluso no se podía afirmar que se trate de bienes de vida útil corta, como sostenía la recurrente, por lo que al tratarse de "construcciones", lo que además la recurrente reconocía, la Ley del Impuesto a la Renta preveía una tasa fija de depreciación de 3% que debió ser aplicada.
- Respecto a la fecha de utilización del activo fijo: la recurrente no esbozó argumentos, y si bien presentó un documento que comentaba acerca de la producción de mineral en el año 2008 comparado con el 2007, este no poseía firmas, fechas, ni sellos, desconociéndose si pertenecía al legajo documentario que servía para controlar la producción, sin perjuicio de lo cual, se advertía que, igualmente, no estaba acreditado que el aumento de productividad se haya debido a la entrada en funcionamiento de los activos fijos observados.
- Respecto a los desembolsos que no constituyen activos fijos: la recurrente no esbozó argumentos adicionales.

Que el inciso f) del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de acuerdo con el artículo 38 de la mencionada ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, y que tales depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que según el artículo 39 de la referida ley, los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual.

Que el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual; y el inciso b) del citado artículo, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría —distintos de edificios y construcciones— se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso, entre otros, 10% para Otros bienes del activo fijo.

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

Que de lo actuado se aprecia que, en el presente caso, las controversias objeto de análisis consisten en lo siguiente: (i) error en la tasa de depreciación, (ii) fecha de utilización del activo fijo y (iii) desembolsos que no constituyen activo fijo, siendo que tales controversias motivaron la determinación del reparo por exceso de depreciación del ejercicio 2008, por el importe total de S/ 11 100 920,69, como así se advierte del Anexo N° 2 al Requerimiento N° En ese sentido, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre dichos aspectos.

## **(i) Error en la tasa de depreciación**

Que como se aprecia de autos, el citado cuestionamiento efectuado por la Administración, se determinó debido a que la recurrente aplicó a los bienes del activo fijo, reconocidos en la Cuenta 3361030000 – Otros equipos diversos, la tasa de depreciación del 10%, cuando, por su naturaleza, correspondía la aplicación de la tasa del 3% respecto de los siguientes conceptos: a) Reforzamiento de estructuras y otras construcciones; y, b) Relaveras, al considerar que califican como “edificios y construcciones”.

Que sobre el particular, cabe señalar que en la Resolución N° 07724-2-2005, este Tribunal ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos tenidos en cuenta para la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los “edificios y construcciones” y los “demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas”, comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los “edificios y construcciones”.

Que debe indicarse que, tal como se dejó señalado en la Resolución N° 08471-9-2019, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos “edificios” y “construcciones”, por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>99</sup>.

Que en ese sentido, sobre dichos términos, el Diccionario de la Lengua Española<sup>100</sup> define “edificación” como “edificio o conjunto de edificios”, y “edificio” como “construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos”. Asimismo, en cuanto al término “construcción”, el referido diccionario lo define como “obra construida o edificada”, y precisa que “construir” significa “hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública”.

<sup>99</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Dicha norma señala que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

<sup>100</sup> Consultado en: <https://www.rae.es>



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

Que según la Sección F - Construcción de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas<sup>101</sup> - Cuarta Revisión, dicha sección comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil. En ella se incluyen las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal.

Que ahora bien, corresponde verificar los puntos que componen el reparo sustentado en el error en la tasa de depreciación, determinado por la Administración.

## a) Reforzamiento de estructuras y otras construcciones

Que de la revisión de los ítems contenidos en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° se aprecia que los bienes del activo fijo observados en este punto<sup>102</sup>, corresponden a estructuras de almacén y plantas concentradoras, loza, estación de servicios, reforzamiento de estructuras, muro para delimitar y desmontera, entre otros, esto es, corresponden a construcciones, por lo que, considerando ello, y toda vez que la recurrente no ha esgrimido argumento específico en contrario<sup>103</sup>, el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley.

## b) Relaveras

Que de acuerdo a lo argumentado por la recurrente<sup>104</sup>, los ítems contenidos en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° observados en este punto<sup>105</sup>, corresponden al recrecimiento de las

<sup>101</sup> La cual es una clasificación sistemática de todas las actividades económicas.

<sup>102</sup> Esto es, los ítems con Códigos ID 42, 78, 85, 91, 97, 109, 113, 116, 123, 124, 158 y 170 del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°

ID	Descripción
42	Loza concreto Concentrado de Zinc
78	Reforzam. Estructuras planta concentradora
85	Delimitación de propiedad con muro
91	Reforzam. Estructuras planta concentradora
97	Reubicación Chancado secundario y terciario
109	Reubicación Chancado secundario y terciario
113	Delimitación de propiedad con muro
116	Estación de servicio combustible
123	Estructura de depósito de combustible
124	Estructura almacén Huacracocha
158	Estación de servicio combustible
170	Desmontera para materia mina

<sup>103</sup> En efecto, la recurrente no esgrimió argumento específico alguno para sustentar su cuestionamiento en torno a este punto, limitándose a señalar, sin mayor fundamento, que no se tratarían de edificios o construcciones; como así se desprende de lo actuado, de los folios 7209 y 7210, y de su recurso de apelación y escritos adicionales.

<sup>104</sup> Según se aprecia del recurso de apelación y escrito de alegatos (folios 7355 a 7357, 9570 y 9571).

<sup>105</sup> Esto es, los ítems con Códigos ID 17, 19, 21, 22, 27, 39, 40, 50, 98, 110, 111, 143, 144, 152, 156, 168 y 174 del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°. Cabe señalar que, de dichos ítems, solo los ítems 143, 156 y 168, aluden en su descripción al "recrecimiento de relaveras":

ID	Descripción
17	Cancha de Relaves Planta Victoria
19	Cancha de Relaves Andaychagua
21	Cancha de Relaves Rumichaca
22	Cancha de Relaves Andaychagua
27	Cancha de Relaves Mahr Tunel
39	Cancha de Relaves Rumichaca
40	Cancha de Relaves Mahr Tunel
50	Cancha de Relaves Rumichaca
98	Cancha de Relaves Ocroycoc
110	Cancha de Relaves Ocroycoc
111	Poza de contingencia de relaves
143	Recrecimiento cancha de relaves Andaychagua
144	Cancha de Relaves Mahr Tunel
152	Cancha de Relaves Rumichaca
156	Recrecimiento cancha de relaves Mahr
168	Recrecimiento cancha de relaves Mahr
174	Depósito de relaves





# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

relaveras, que, según afirma, son independientes de las relaveras propiamente dichas, y tienen una vida útil reducida y limitada, por lo que a efecto de su depreciación tributaria, no se pueden considerar como edificios o construcciones, sino como otros bienes del activo fijo.

Que en ese sentido, corresponde determinar si el recrecimiento de las relaveras, son activos independientes a las relaveras propiamente dichas, a los que le es aplicable la tasa de depreciación del 10% anual correspondiente a otros bienes del activo, como sostiene la recurrente, o si, a las relaveras y su recrecimiento, les corresponde la aplicación de la tasa de depreciación de 3% anual por ser construcción, como sostiene la Administración.

Que en primer término, debe indicarse que, en cuanto a la definición de relavera, presa de lodos o depósito de relaves<sup>106</sup> (también llamado: cancha o tranque de relaves), según el Diccionario de la Environmental Law Alliance Worldwide<sup>107</sup>, es la depresión usada para colocar los relaves de la operación minera, su principal función es permitir el tiempo suficiente para que los metales pesados se sedimenten o para que el cianuro se destruya antes que el agua sea reciclada nuevamente en el molino o tratada antes de ser descargada en la cuenca local. En este sentido, REINOSO GRAU y OLALLA MARAÑÓN<sup>108</sup> señalan que las presas de relaves se construyen para retener los residuos mineros que se originan de su explotación.

Que según la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros<sup>109</sup>, una característica de los depósitos de relaves son las propiedades estructurales, esto es, aquellas características geotécnicas de los depósitos de relave que gobiernan su comportamiento frente a la estabilidad, infiltración y deformación; siendo que las propiedades estructurales básicas, incluyen resistencia, permeabilidad y compresibilidad. En el punto 4 de la citada guía, referido a los "Objetivos del Manejo de Relaves", se define la secuencia de las fases de tiempo que se aplicarán durante la vida de la instalación del depósito de relaves, las cuales son las siguientes: (i) construcción, (ii) operación, (iii) cierre, y (iv) post-cierre, tal como se detallan a continuación:

- Construcción: El desarrollo de un depósito de relave implica por lo general, una importante etapa de construcción. Aunque estas actividades pueden continuar durante la vida de la instalación, la fase de «construcción» se refiere aquí a las actividades iniciales anteriores al arranque de la concentradora.
- Operación: El período de operación comienza y termina con la descarga de los relaves en las instalaciones. Esta duración es usualmente determinada por la vida de la mina, que a su vez es gobernada por factores económicos, precios de los metales, y reservas geológicas. Los períodos típicos de operación de un depósito van de 10 a 20 años, aunque algunos están aún operando después de 90 años.
- Cierre: El período de cierre comienza al término de las operaciones de la concentradora y de la descarga de relaves. Durante este tiempo se construyen las instalaciones adicionales que puedan ser requeridas para alcanzar la estabilidad física o química a largo plazo (por ejemplo, zanjas y conductos permanentes de derivación del agua); y se inicia la rehabilitación (por ejemplo, colocando tierra de cultivo y sembrando). El período de cierre requiere el monitoreo de estos parámetros adicionales por el período de tiempo necesario para asegurar su adecuado funcionamiento y para realizar cualquier modificación necesaria. En general, el tiempo de cierre puede tomar de 2 a 30 años, aunque es típico el lapso de 5 a 10 años y depende de la complejidad y requerimientos técnicos de las medidas de cierre y el monitoreo pertinente.
- Post-cierre: El post-cierre o abandono comienza a continuación de la exitosa terminación de las medidas de cierre y se extiende tanto como se requiera para que la estabilidad física y química del depósito de relaves quede asegurada.

<sup>106</sup> Los "relaves" se definen como el deshecho mineral sólido de tamaño entre arena y limo provenientes del proceso de concentración que son producidos, transportados o depositados en forma de lodo. Esta definición se encuentra en la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros, a la que se puede acceder a través del siguiente enlace: <http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/DGAAM/guias/relaveminero.pdf> (Visto el 11/10/2021).

<sup>107</sup> Disponible en el siguiente enlace: <https://www.elaw.org/files/mining-eia-guidebook/Glosario.pdf> (Visto el 11/10/2021).

<sup>108</sup> REINOSO GRAU, PABLO y OLALLA MARAÑÓN, CLAUDIO. Presas de residuos mineros: causas de fallo y propuestas para evitarlos. En Ingeniería Civil 186/2017, España, p. 32. Ver <http://www.cors-ingenieria.com/wp-content/uploads/2017/07/Boletin-Sociedad-N189.pdf>. (Visto el 11/10/2021).

<sup>109</sup> Cabe señalar que, de acuerdo a lo establecido por el Decreto Supremo N° 053-99-EM, las guías de manejo ambiental son documentos expedidos por la autoridad competente, sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero-metalúrgica para llegar a un desarrollo sostenible.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que así, se afirma que con estas etapas, entre los objetivos del manejo de relaves, se establece la estabilidad física de los depósitos de relaves, a efecto que esté asegurada durante la operación, cierre y a lo largo del período de post-cierre, pues no hay mitigación ambiental posible por mucho tiempo, a menos que los depósitos permanezcan estables. Se precisa además que, de acuerdo a la filosofía que ahora se conoce como «Diseño para el Cierre», estas medidas de mitigación deben ser integradas desde las primeras etapas del planeamiento de relaves, con planes específicos y detallados, que cubren la estabilidad física y química desde el inicio de la descarga de relaves durante toda la vida operativa de la mina y hasta mucho más allá del cierre de la mina.

Que en cuanto a la definición de “recrecimiento”, se tiene que es la elevación del dique de un depósito de relaves o presa de lodos, con materiales de préstamo o con una fracción de los propios lodos<sup>110</sup>.

Que por su parte, este Tribunal, en la Resolución Nº 09780-1-2019, resolvió un caso en el que la Administración reparó la depreciación de la ampliación de una relavera o cancha de relave, al considerar que, aunque esta sea una mejora, debido a que ampliaba la vida útil del bien, al calificar como una construcción le correspondía una tasa de depreciación del 3% anual, de acuerdo con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no de 10% anual correspondiente a otros bienes del activo, como argumentaba el contribuyente en dicha ocasión. Al respecto, este colegiado, en la aludida resolución, mantuvo el citado reparo, señalando que, de la evaluación conjunta de la documentación obrante en tal expediente, pudo constatar que la ampliación de la cancha de relave implicaba la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo del contribuyente, no solo durante el período en que dicha estructura agotaba su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado, por lo que calificaba como una construcción para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por cuanto implicó la utilización de materiales especiales (geomalla, geotextil, y gaviones), así como tuberías y el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dicha cancha de relave, otorgándole una vida útil relativamente extensa, por lo que al tratarse, la obra de ampliación de dicha cancha de relaves, de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostenía el contribuyente en el referido caso<sup>111</sup>.

Que de las definiciones extraídas de la doctrina especializada y criterio jurisprudencial antes señalado, se desprende que las relaveras, depósitos o canchas de relaves son construcciones para las que se utilizan los propios relaves a efecto de construir sus estructuras, pero con propiedades y materiales geotécnicos que garanticen la estabilidad e infiltración, que permiten certificar la calidad de dichas construcciones, más aún cuando estas deben cumplir con una estabilidad física y química a largo plazo que permita controlar los relaves durante el tiempo de la explotación, así como después del cierre de la mina, con un fin de mitigación ambiental.

Que ahora bien, con la finalidad de sustentar su argumento, la recurrente proporcionó la siguiente documentación:

- Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera Rumichaca, en el que se indica que durante el año 2006, se inició el recrecimiento de los diques 1 y 2, y que dicha construcción fue realizada por una empresa; Recepción de obra “Recrecimiento de la Relavera Rumichaca”, en el que se comunica la culminación de los trabajos conforme a las especificaciones técnicas y proceso constructivo; contrato de obra para la ejecución de las obras de recrecimiento de la relavera Rumichaca, celebrado entre la recurrente, como la contratante, y la empresa \_\_\_\_\_, como la contratista, en el que se estipula que la ejecución de dichas obras se realizaría de acuerdo a los alcances establecidos en el Anexo Nº 1 al citado

<sup>110</sup> Puede accederse a dicha definición en el siguiente enlace:

[https://books.google.com.pe/books?id=ZY7nhrkauDwC&pg=PA165&dq=recrecimiento+minero&hl=es&sa=X&ved=2ahUK\\_EwixpMqHqpjzAhUnrZUCHeR6AEoQ6AF6BAglEAI#v=onepage&q=recrecimiento%20minero&f=false](https://books.google.com.pe/books?id=ZY7nhrkauDwC&pg=PA165&dq=recrecimiento+minero&hl=es&sa=X&ved=2ahUK_EwixpMqHqpjzAhUnrZUCHeR6AEoQ6AF6BAglEAI#v=onepage&q=recrecimiento%20minero&f=false) (Visto 11/10/2021).

<sup>111</sup> En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución Nº 00013-4-2020.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

contrato, en el cual se señala, a su vez que, entre otros, se efectuaría la colocación de Bolonería<sup>112</sup>, cajón de filtro, Material Morrénico<sup>113</sup>, colocación y suministro de Geotextil<sup>114</sup> y de Rip-rap<sup>115</sup>; y, documento de Especificaciones Técnicas para la obra de recrecimiento de la presa de contención de relaves Rumichaca, en el que se detalla, igualmente, que se efectuaría la colocación de Bolonería, filtro y Geotextil, Morrénico y Rip-rap (folios 3123 a 3146).

- Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera Andaychagua, en el que se indica que se realizó el recrecimiento del dique principal con suelo reforzado en el sector central, construcción de un dique menor, así como del túnel y canal de derivación; Recepción de obra “Recrecimiento del Depósito de Relave Andaychagua”, en el que se comunica la culminación de los trabajos conforme a las especificaciones técnicas y proceso constructivo; Memoria descriptiva de las obras a realizar para el recrecimiento del depósito de relaves Andaychagua, en el que se indica que dicho recrecimiento consistiría en la construcción de la elevación del dique, así como también se realizaría el desvío del canal de derivación existente, la construcción de un nuevo canal y la construcción de un aliviadero de emergencias en el estribo izquierdo de la presa; e, “Informe de estabilidad física de la presa Andaychagua considerando el recrecimiento”, en el que se indica que el cuerpo de la presa fue construido con material de préstamo compactado, constituido por enrocado obtenido localmente y material de desmonte, y que la elevación de la presa se realizó mediante el método aguas abajo, con volumen alto de relleno, que contribuye notablemente a la estabilidad de la presa, siendo que esta debía contar con taludes estables y resistentes, logrando una estabilidad estática a largo plazo (folios 3096 a 3122).
- Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera Carahuacra, en el que se indica que la construcción de las presas se realizó con relaves transportados y depositados hidráulicamente utilizando el método aguas arriba; Informe de estabilidad física de relaves de agosto de 1997, elaborado por \_\_\_\_\_, en el que se indican las condiciones, hidrología y análisis de estabilidad de los depósitos de relaves; Estudio Geotécnico de estabilidad física, de julio de 2004, en el que señala que los taludes de los depósitos de relaves inactivos son estables para las condiciones de estabilidad estática a largo plazo, y se adjunta planos y fotografías (folios 3058 a 3095).
- Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera \_\_\_\_\_ en el que se indica que se realizó el recrecimiento del depósito de relave mediante la construcción de una banquetta, y que si se consideraba el volumen de producción, el tiempo de operación era de aproximadamente 2 años; y, Estudio de Estabilidad Física Relavera N° 3 - Informe Final, elaborado por Arcadis, sin fecha, en el que se concluye que se cumple con los criterios de estabilidad comúnmente aceptados y se verifica que la relavera es estable físicamente (folios 3044 a 3057).
- Informe actualizado del depósito activo de relaves Ocroyoc del año 2005, en el que se indica que, en dicho año se realizó el recrecimiento del mismo, precisándose que el método de recrecimiento -aguas abajo- utilizado garantizaría la estabilidad física del depósito, así como diversas tomas fotográficas de los trabajos u obras de recrecimiento (folios 3911 a 3918).
- Informe Pericial Contable de Parte, elaborado por Chira, \_\_\_\_\_, cuyo objeto es “validar el tratamiento contable” realizado por la recurrente, en el que se concluye que la depreciación del recrecimiento de las relaveras fue reconocida y registrada razonablemente como “otros bienes del activo

<sup>112</sup> La Bolonería hace referencia al fragmento rocoso, usualmente redondeadas por el intemperismo o la abrasión. Dicha definición puede verse en el siguiente enlace: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2013/Julio/14/RD-18-2013-MTC-14.pdf> (Visto el 11/10/2021).

<sup>113</sup> Los depósitos morrénicos son una mezcla de materiales de granulometría variada, formados por la acción erosiva y depositadora de los glaciares, que, en su descenso desde las cumbres de los Andes, van arrancando, transportando y depositando el material rocoso grueso y fino hasta el límite de expansión del glaciar. Definición según el siguiente enlace: <https://app.ingemmet.gob.pe/biblioteca/pdf/CPG18-40.pdf> (Visto el 11/10/2021).

<sup>114</sup> El Geotextil es un material textil sintético plano formado por fibras poliméricas (polipropileno, poliéster o poliamidas), similar a una tela, de gran deformabilidad, empleada para obras de ingeniería en aplicaciones geotécnicas (en contacto con tierras y rocas), cuya misión es hacer las funciones de separación ó filtración, drenaje, refuerzo o impermeabilización. Definición según el siguiente enlace: <https://www.construmatica.com/construpedia/Geotextiles> (Visto el 11/10/2021).

<sup>115</sup> También llamado enrocado o escollera. Mayor información respecto a este concepto encontramos en el siguiente enlace: <http://www.scielo.org.mx/pdf/tca/v4n1/v4n1a3.pdf> (Visto el 11/10/2021).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

fijo”, según la política de propiedad, planta y equipo de la recurrente y la NIC 16 (folios 7597 a 7604).

Al respecto, cabe señalar que este último informe no efectúa análisis alguno en cuanto a si, para efectos de la depreciación tributaria del Impuesto a la Renta, el tratamiento de los trabajos u obras de recrecimiento de depósitos de relaves deba ser la de “otros bienes del activo fijo” y no la de “construcciones o edificaciones”, cabiendo precisar que tal naturaleza no resulta verificable de los libros contables principales y auxiliares, ni de las políticas contables, ni de los estados financieros auditados 2008, a que se alude en dicho informe, por lo que este no constituye un elemento probatorio que permita sustentar válidamente el argumento de la recurrente.

Que en adición a lo anotado, se aprecia que la Administración tuvo acceso al Informe N°

<sup>116</sup>, sobre la Revisión y Evaluación del Informe Técnico Sustentatorio del Recrecimiento del Depósito de Relaves en el que se indicó que dicho proyecto de recrecimiento tenía como objetivo garantizar la continuidad de las operaciones e incrementar la vida útil del depósito de relaves, y que el método de recrecimiento utilizado sería “línea central”, para lo cual se utilizarían los relaves gruesos y material de préstamo (folios 7209 y 7209/vuelta).

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, en concordancia con las definiciones y criterios antes indicados, se puede señalar que el recrecimiento de las relaveras, depósitos o canchas de relaves, materia de observación, implicó la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo de la recurrente, no solo durante el período en que dicha estructura agote su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado. Así pues, como se advierte, tales obras de recrecimiento de relaveras, califican como una construcción por cuanto involucraron la utilización de materiales especiales (geotextil, Material Morrénico, Rip-rap), así como el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dichos depósitos de relave, aumentando y otorgándole a estos una vida útil relativamente extensa.

Que en efecto, si bien es cierto la cancha o depósito de relave tiene una capacidad que puede ser medida, y que se puede estimar la fecha en la cual se cubrirá dicha capacidad según el ritmo de disposición de relaves, así como la fecha estimada del cierre del depósito, es decir, tiene un período de operación que comienza y termina con la descarga de los relaves en tales instalaciones, ello no significa que agotada dicha capacidad se haya extinguido toda funcionalidad del depósito, toda vez que, como se advierte de la doctrina y criterios descritos precedentemente, la finalidad de tales bienes es evitar que los residuos generados en la etapa de explotación afecten el medio ambiente.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, al tratarse las obras de recrecimiento de dichas relaveras, depósitos o canchas de relave, de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa de depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostiene la recurrente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo, procedimiento mantenerlo.

## **(ii) Fecha de utilización del activo fijo**

Que como se aprecia de autos, el cuestionamiento efectuado, se determinó debido a que la recurrente dedujo la depreciación correspondiente a los bienes del activo fijo, reconocidos en la Cuenta 3361030000 – Otros equipos diversos, relacionados con la ampliación de la Planta concentradora Victoria y ampliación de la Planta Paragsha Fase I 9500 TM, consignados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° <sup>117</sup>, respecto de los cuales no estaba acreditado su puesta en funcionamiento en el ejercicio fiscalizado (2008).

Que sobre el particular, cabe señalar que tal como ha indicado este Tribunal en las Resoluciones N° Resoluciones N° 12408-8-2015 y 10693-3-2019, para efecto del Impuesto a la Renta se admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto que estos sean utilizados en la

<sup>116</sup> El acceso fue través del sistema intranet del Ministerio de Energía y Minas.

<sup>117</sup> Esto es, los ítems con Códigos





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

actividad generadora de rentas gravadas.

Que a fin de acreditar la utilización de los bienes del activo fijo relacionados con la ampliación de la Planta Concentradora Victoria y ampliación de la Planta Paragsha Fase I 9500 TM, en el ejercicio 2008, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Documentación relacionada a la ampliación de la Planta Concentradora Victoria: Contrato de Prestación de Servicios – YA-2006-050, celebrado el 26 de octubre de 2006, entre la recurrente, como el contratante, y \_\_\_\_\_ como el contratista, cuyo objeto era que este último realice la ingeniería de detalle y supervisión de la construcción de la ampliación de la Planta Concentradora Victoria, apreciándose que, a dicho contrato, se adjuntó la propuesta técnico económica respectiva, como Anexo I, y como Anexo II, un cronograma de avance del proyecto; facturas emitidas por Ingenieros Consultores y Valorizaciones del proyecto de ampliación de la Planta Victoria; documentos de comprobante da caja, y; copias de comprobantes de pago, documentos internos de comprobantes de caja, órdenes internas, correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 (folios 2690 a 2798).

Al respecto, la citada documentación solo evidencia los trabajos realizados y los pagos efectuados por tales trabajos, respecto del proyecto de ampliación de la Planta Concentradora Victoria, pero no acreditan que los bienes del activo fijo, materia de observación hubieran entrado en uso o puestos en funcionamiento en el ejercicio 2008.

- Documento interno denominado “Análisis y discusión de la gerencia”, en el que se señala que, en el último trimestre de 2008, la recurrente incrementó el volumen del mineral tratado en 16,2% con respecto del mismo periodo del año 2007, y que durante el periodo de enero a diciembre de 2008, se incrementó el volumen de mineral tratado y la producción de finos de zinc, plomo, cobre y plata, respecto del mismo periodo en el año anterior (folios 3907 a 3910).
- Cuadro de producción reportada a la Superintendencia de Mercado de Valores – SMV -el cual consigna la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento Nº \_\_\_\_\_, en el que se aprecia que el mineral tratado en TMS en las Plantas Paragsha y Victoria, durante el ejercicio 2008, ha sido mayor (4 089 426,00 TM y 1 316 953,00 TM) respecto del ejercicio 2007 (3 544 771,00 TM y 893 569,00 TM) (folio 3805).

Al respecto, se tiene que la información contenida en el referido documento interno y en el mencionado cuadro, no explica ni acredita que el aumento en la producción de la recurrente se haya debido necesariamente al uso o puesta en funcionamiento de la ampliación de las anotadas plantas concentradoras, más aún si, de la verificación efectuada a la Memoria Anual de la recurrente, correspondiente al ejercicio 2006<sup>118</sup>, se desprende que la producción de las citadas Plantas Paragsha y Victoria, durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006 fue incrementándose, evidenciando que la tendencia operativa de dichas plantas concentradoras era el incremento de la producción año a año, tendencia que, igualmente, se comprueba de la información relativa a la evolución de la producción de la recurrente entre los ejercicios 2004 a 2008, que obra en el folio 721. Considerando lo señalado, la mayor producción del tratamiento del mineral en el ejercicio 2008, en comparación al ejercicio anterior (2007), no es una premisa que, por sí sola, permita acreditar la utilización y puesta en funcionamiento de los bienes del activo fijo observados, careciendo de sustento la afirmación de la recurrente en el sentido que tal mayor producción se habría debido a la citada utilización y puesta en funcionamiento.

Que en adición a lo antes señalado, cabe considerar que en la Resolución de Gerencia General del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minas OSINERGMIN Nº 002175 de 11 de marzo de 2009<sup>119</sup>, se indicó que a través de la Resolución de Gerencia de Fiscalización Minera Nº 003-2008-OS/GFM

<sup>118</sup> Se observa un cuadro resumen de los resultados operativos de las plantas concentradoras de la recurrente en los años 2004, 2005 y 2006. Se puede acceder a dicha información en el siguiente enlace: [https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/2007011074-004278677-MEMORIA%202006%20\(Pag%2049-73\).pdf](https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/2007011074-004278677-MEMORIA%202006%20(Pag%2049-73).pdf) (Visto el 11/10/2021).

<sup>119</sup> Resolución a la cual se puede acceder a través del siguiente enlace: [https://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro\\_documental/mineria/Sanciones/2009/2175-2009-OS-GG.pdf](https://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/mineria/Sanciones/2009/2175-2009-OS-GG.pdf) (Visto el 11/10/2021).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

de 20 de febrero de 2008, se dispuso la medida cautelar de paralización temporal de los trabajos de ampliación de la Planta Concentradora Victoria hasta que su titular contara con las autorizaciones respectivas del Ministerio de Energía y Minas, lo que evidencia que, a dicha fecha del ejercicio 2008, los trabajos de ampliación relativos al aludido proyecto de ampliación aún no se encontraban concluidos, y por tanto, aun no habrían entrado en funcionamiento. Asimismo, se tiene que la Administración tuvo acceso a la Resolución Directoral Nº 318-2008-MEM-AAM de 31 de diciembre de 2008, mediante la cual se aprobó el EIA del proyecto de “Ampliación de las Plantas Concentradoras Paragsha 8500 a 9500 TMD – San Expedito 450 a 650 TMD”, de acuerdo a las especificaciones técnicas contenidas en el Informe Nº

siendo que en dicha resolución, se menciona que la ampliación de la capacidad de la planta concentradora Paragsha, al 31 de diciembre de 2008, se encontraría a nivel de proyecto (folio 7205).

Que de acuerdo con lo expuesto del análisis conjunto de la documentación presentada por la recurrente, y de las consideraciones antes señaladas, se concluye que aquella no cumplió con aportar elementos de prueba que, de manera razonable y suficiente, permitieran acreditar la utilización o puesta en funcionamiento de las ampliaciones de las Plantas Paragsha y Victoria, en su actividad generadora de rentas gravadas en el ejercicio 2008, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo, procedimiento mantenerlo.

Que es del caso indicar que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, se aprecia que la Administración, en el presente caso, ha efectuado una correcta y motivada valoración de los medios de prueba presentados, debiéndose precisar, además, que la Administración no ha fundamentado su reparo únicamente en la falta de una autorización administrativa, sino, como se aprecia de lo antes descrito, en el hecho que la recurrente no adjuntó las pruebas suficientes que acrediten la utilización o puesta en funcionamiento de los bienes del activo observados, en el ejercicio fiscalizado.

### **(iii) Desembolsos que no constituyen activo fijo**

Que conforme se aprecia de autos, el citado cuestionamiento efectuado, se determinó debido a que la recurrente reconoció en la Cuenta 3361030000 – Otros equipos diversos, un ítem, descrito como “Explotación de Óxidos – *Stockpiles*”, consignado en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº <sup>120</sup>, que no califica como activo fijo, por lo que se reparó el monto total depreciado en el ejercicio fiscalizado (2008) respecto de dicho bien.

Que del Anexo Nº 2.3 al citado resultado de requerimiento (folios 4688/vuelta a 4693), se tiene que el referido ítem se encuentra compuesto por diversos desembolsos incurridos desde el mes de agosto de 2001 hasta el mes de diciembre de 2004.

Que sobre el particular, de acuerdo a lo argumentado por la recurrente, los anotados desembolsos corresponden a trabajos de exploración que sirvieron para la explotación de los *stockpiles* ubicados en las zonas de Cerro de Pasco, por lo que, tales gastos formarían parte del costo de los activos pudiendo deducirse en un ejercicio o amortizarse en el término equivalente al de la vida probable de la mina, conforme con el artículo 75 de la Ley General de Minería. De ello, se concluye que, tanto la recurrente como la Administración, están de acuerdo en que el ítem observado no se trata de un activo fijo, centrándose la controversia entre dichas partes, en determinar si se encuentra acreditado lo afirmado por la recurrente, en el sentido que los desembolsos que componen el anotado ítem habrían recibido el tratamiento de gastos de exploración según el citado artículo 75, y que correspondería su amortización en el ejercicio 2008.

Que el artículo 75 de la Ley General de Minería, norma en la que se ampara la recurrente<sup>121</sup>, dispone 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

<sup>120</sup> Esto es, el ítem con Código

<sup>121</sup> Sin perjuicio de ello, cabe mencionar que el artículo 74 de la Ley General de Minería prevé que los gastos de exploración forman parte del valor de adquisición de las concesiones hasta que la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducirlos en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

producción mínima de ley; el contribuyente deberá optar por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; la opción se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio; escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que asimismo, según se explica en el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero<sup>122</sup>, la exploración permite determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, por lo que 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, lo que conllevará a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento.

Que por su parte, ROSADO SILVA señala que 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; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.<sup>123</sup>

Que ahora bien, a fin de acreditar su afirmación, la recurrente presentó copia de las Facturas N° , emitidas por , por perforaciones lineales efectuadas en el 2001; comprobantes de caja, estados de cuenta, carta de autorización para recojo de cheque del proveedor; Nota de Crédito N° por anticipo no descontado; hoja denominada "Reunión de Conciliación"; reportes de asientos contables; y, solicitud de conciliación extrajudicial para el pago de las Facturas N° (folios 2663 a 2689).

Que de la anotada documentación se tiene que esta solo da cuenta sobre la prestación del servicio de perforación lineal en el año 2001, por parte del proveedor a la recurrente, realizada en el programa de "perforaciones ARC distribuidas sobre material apilado (stock pile)", su registro contable y el pago efectuado por tales servicios, mas no acredita lo afirmado por la recurrente en cuanto a que los desembolsos que componen el ítem observado habrían recibido el tratamiento de gastos de exploración según el artículo 75 de la Ley General de Minería, antes glosado, y que correspondería su amortización en el ejercicio fiscalizado (2008).

Que en efecto, no se aprecia de autos que la recurrente hubiera cumplido con presentar la documentación sustentatoria suficiente que acredite su argumento en el sentido que los anotados desembolsos correspondan a trabajos de exploración -en consonancia con las definiciones antes glosadas-, que sirvieron para la explotación de una concesión o yacimiento minero, y que, por ende, tales gastos hayan formado parte del costo de los activos pudiendo deducirse en el ejercicio fiscalizado. Ese sentido, dado que la recurrente no ha cumplido con acreditar debidamente su argumento de defensa, el reparo formulado en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo.

### **13. Desembolsos que constituyen activo fijo y no suministros diversos, y sin sustento**

Que del Anexo N° 2 y del punto 11 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5320/vuelta, 5324/vuelta a 5325 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por la deducción, como gasto, de: (i) desembolsos que corresponden a bienes pertenecientes al activo fijo, y que no son suministros diversos, y (ii) desembolsos sin sustento documentario, por el importe total de S/ 738 267,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20, 38, 41 y el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>122</sup> Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015). Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero. [versión PDF]. Pág. 25. Puede verse en el siguiente Link: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html> (Visto el 11/10/2021).

<sup>123</sup> ROSADO SILVA, ELIZABETH. *Op. Cit.* Pág. 121.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que la recurrente sostiene que ha probado que los desembolsos observados recibieron el tratamiento contable y tributario de activos fijos, no siendo deducidos para el ejercicio 2008, y que el hecho que se haya consignado, como glosa, al momento de su registro inicial de ingreso al Kardex de existencias "suministro diverso", no significa que el activo tenga dicha naturaleza, como así lo ha demostrado con los documentos presentados. Precisa que, si la Administración no contaba con los documentos suficientes para comprobar su alegato, debió disponer la realización de pruebas periciales contables a fin de sustentar sus observaciones. Agrega que las operaciones con los proveedores

, constituyen parte del costo computable de los activos fijos, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que no es necesario que se encuentre respaldado en facturas, siendo que ha presentado documentación suficiente que acredita tal costo.

Que mediante escrito ampliatorio, reitera sus argumentos, y señala que el "Informe Pericial Contable de Parte", presentado, determina con certeza que los desembolsos vinculados a las operaciones observadas no fueron deducidos como gasto en el ejercicio 2008, pues se mantenían en la cuenta de suministros sin afectar los resultados de tal ejercicio. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que al respecto, en el punto 7.4 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4747 y 4748), la Administración dio cuenta que el desembolso por el servicio de flete por transporte de la pala prestado por el proveedor, deducido como gasto por la recurrente, no constituía suministros diversos, sino que formaban parte del costo del activo fijo sujeto a depreciación, y que, en los casos de los desembolsos relacionados a los proveedores, no se presentó documentación de sustento que acredite la deducción efectuada, por lo que observaría tales desembolsos en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria respectiva sobre los conceptos observados, y que, en el caso de que argumentara que tales desembolsos no afectaron a resultados, acredite dicha afirmación con los respectivos asientos contables y documentación sustentatoria, como los controles de existencias; asimismo, precisó que, en caso la recurrente acreditara el costo computable, procedería la deducción de la depreciación respectiva solo en la medida que se cumpla con los requisitos legales establecidos para tal efecto.

Que mediante escrito de respuesta (folios 3799 a 3802), la recurrente manifestó que, contrariamente a lo señalado por la Administración, contabilizó los desembolsos, materia de observación, como activos fijos y no como suministros diversos.

Que según el numeral 7.4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4665 y 4666), la Administración dio cuenta que la recurrente solo adjuntó impresiones de pantalla de su sistema SAP, cuando lo pertinente era presentar los reportes de salida del sistema y en forma completa. Preciso que, en respuesta a un requerimiento anterior (Requerimiento N° ), la recurrente informó que el tratamiento tributario de los conceptos observados fue la de suministros diversos, lo que implicaba su deducción como gasto, y que asimismo, en respuesta a otro requerimiento anterior (Requerimiento N° ), la misma recurrente indicó que los cargos efectuados a la Cuenta 61 - Suministros diversos, afectó a resultados. Concluyó que la recurrente no proporcionó la documentación que permita acreditar el tratamiento como activo fijo, que alegaba, respecto de los desembolsos observados, por lo que mantuvo las observaciones efectuadas.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 7.4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que a través del escrito de respuesta (folios 4540 y 4541), la recurrente señaló que adjuntaba la documentación que acreditaba la contabilización como activo fijo.

Que según el punto 15.4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4642 y 4643/vuelta), la Administración manifestó que la documentación presentada por la recurrente no desvirtuaba sus observaciones en cuanto a los desembolsos deducidos como gasto del ejercicio,



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

relacionados a los proveedores

no habiendo aquella probado que tales conceptos, reconocidos como suministros, no tuvieron incidencia en el resultado del periodo, como afirmaba. En ese sentido, mantuvo las observaciones considerando que: (i) el servicio de flete por transporte de la pala prestados por el proveedor, formaba parte del costo del activo fijo transportado, no siendo deducible como gasto del ejercicio, y (ii) los desembolsos relacionados con los proveedores, no contaban con documentación sustentatoria, siendo aplicable lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no haberse presentado comprobante de pago. Por lo expuesto, observó el importe total de S/ 738 267,00<sup>124</sup>.

Que así, de lo actuado se advierte que las observaciones que componen el presente reparo son las siguientes: (i) el servicio de flete por transporte de la pala prestados por el proveedor, formaba parte del costo del activo fijo transportado, no siendo deducible como gasto del ejercicio, y (ii) los desembolsos relacionados con los proveedores, no contaban con documentación sustentatoria, siendo aplicable lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no haberse presentado comprobante de pago<sup>125</sup>.

Que no obstante, sobre el particular, la recurrente argumenta en su defensa, que los desembolsos materia de reparo recibieron el tratamiento de activo fijo, no afectando los resultados del ejercicio 2008, por lo que, en principio, corresponde verificar si se encuentra acreditada en autos la citada afirmación de la recurrente.

Que a efectos de sustentar su afirmación, la recurrente presentó la siguiente documentación relacionada a cada desembolso reparado:

- (S/ 159 434,83):

- Asiento N° de 7 de julio de 2008 (folio 3040), por el que se reconoce dentro de las existencias por recibir (Cuenta 2820010100), bajo el concepto de Pala Usada para repuestos por el importe de S/ 159 434,83 (US\$ 53 790,44).
- Pantalla denominada "Historial de Pedidos", de 19 de marzo de 2008 (folios 3040 y 3041), en el que se aprecia una lista del bien Pala Usada descrito con el Código, en el que se muestra una relación de 13 unidades durante el periodo.

- (S/ 555 224,16)

- Asiento N° de 18 de octubre de 2008 (folio 3038), por concepto de entrada de mercancía por el cual se reconoce como suministro en la Cuenta 261101000 por el importe de S/ 562 200,00 (US\$ 199 786,78).

- (S/ 23 608,30)

- Asiento N° de 21 de julio de 2008 (folio 3039), por el que se reconoce dentro de las existencias por recibir (Cuenta 2820010100), bajo el concepto de Pala Usada para repuestos por el importe de S/ 23 608,30 (US\$ 8 365,80).

Que asimismo, la recurrente presentó el documento denominado "Informe Pericial Contable de Parte", elaborado por Chira, (folios 7721 a 7724), en el cual se concluye que, en concordancia con el párrafo 8 de la NIC 16 y el párrafo 6 de la NIC 2 y el Plan Contable General Revisado, la adquisición de repuestos (palas) se contabilizó como inventarios de suministros diversos, los cuales al cierre del ejercicio 2008 se mantenían como stock disponible (Sku 101011541), según Kárdex valorizado al cierre del ejercicio 2008, por lo que no afectó a resultados del ejercicio. Asimismo, se afirma que la

<sup>124</sup> Esto es, la suma de los importes de S/ 159 434,83, S/ 555 224,16 y S/ 23 608,30, relacionados a los proveedores, respectivamente.

<sup>125</sup> En la resolución apelada (folio 7198), la Administración reafirma que dicho extremo del reparo bajo análisis se sustenta en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no haberse presentado comprobante de pago.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

transacción observada por el importe de S/ 555 224,16, no correspondería al voucher referenciado, ya que este registra solo el IGV pagado según la DUA. Como documentación de sustento, dicho informe adjunta una impresión con la denominación Kárdex Valorizado del periodo 2008 (folio 7662), asociado con el Centro 101011541 Pala Usada para repuesto en el que se consigna 1 unidad por el importe de S/ 589 001,13 (US\$ 207 020,00), así como otra impresión denominada Kárdex Valorizado del periodo 2011 (folio 7661), asociado con el Centro 101011541 Pala Usada para repuesto, en el que se consigna en la columna de salida 1 unidad, retirado el 1 de febrero de 2011.

Que de la documentación referida en el considerando precedente, se advierte que al cierre del ejercicio 2008, en el Kárdex de Suministros (Centro 101011541 Pala Usada), la recurrente solo reconocía un bien, sin embargo, de las impresiones antes citadas, no es posible correlacionar el referido bien con ninguno de los conceptos observados por la Administración, por lo que no se puede corroborar lo indicado en el aludido informe pericial de parte presentado, en el sentido que los repuestos (palas) se mantuvieron como suministros al final del ejercicio fiscalizado, careciendo de sustento, por ende, lo anotado en tal informe.

Que conforme con lo anterior, de la documentación presentada por la recurrente, antes glosada, no resulta posible verificar que las operaciones observadas materia de reparo, hayan sido mantenidas como inventarios por la recurrente al cierre del ejercicio 2008, más aún cuando pese a haber sido requerida por la Administración para tal efecto, la recurrente no adjuntó vouchers de asientos contables ni documentación sustentatoria, como los controles de existencias que acrediten su dicho.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la glosa “suministro diverso” no significa que los desembolsos observados hayan afectado a resultados, por cuanto dichas adquisiciones se mantuvieron en el inventario como activos en stock, siendo que, real y finalmente, formaron parte de un activo fijo en otro ejercicio gravable; cabe señalar que, contrariamente a lo indicado por esta, no existe evidencia alguna que sustente de forma fehaciente que el bien reconocido inicialmente como suministro diverso haya formado parte del activo fijo en otro ejercicio, máxime cuando esta no cumplió con demostrar que en el Kárdex al 31 de diciembre de 2008 todavía figurasen tales bienes como suministro, tal como alega.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que, si la Administración no contaba con los documentos suficientes para comprobar su alegato, debió disponer la realización de pruebas periciales contables a fin de sustentar sus observaciones; cabe manifestar que, según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y como ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 02796-4-2016, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, por lo que en el caso de autos, la carga de la prueba correspondía a la recurrente, quien afirma que los desembolsos observados recibieron el tratamiento de activo fijo, no afectando los resultados del ejercicio 2008, no obstante, esta no acreditó en autos tal afirmación, habiendo la Administración, por su parte, cumplido con valorar los documentos que le fueron presentados, y luego de una apreciación razonada concluyó que los mismos no acreditaban lo sostenido por la recurrente, lo que se ajusta a ley; asimismo, cabe señalar que este Tribunal en las Resoluciones N° 07223-3-2003, 00567-6-2006 y 00791-4-2006, ha manifestado que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional y que si bien esta debe realizar las actuaciones necesarias a efectos de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria, esto ocurre sobre la base de la información que los mismos contribuyentes deben presentar.

Que ahora bien, no habiendo, la recurrente acreditado su afirmación respecto a que los desembolsos materia de reparo se mantuvieron como suministros al cierre del ejercicio 2008<sup>126</sup>, corresponde verificar la procedencia de la deducción, como gasto, respecto de tales desembolsos, considerando las observaciones efectuadas por la Administración indicadas líneas arriba –(i) y (ii)–.

<sup>126</sup> Considerando además que la propia recurrente había señalado que los cargos efectuados a la Cuenta 61 – Suministros diversos afectaron a resultados.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que en cuanto a la observación (i), relacionada al servicio de flete por transporte de la pala , prestado por el proveedor la Administración señala que este forma parte del costo del activo fijo transportado, no siendo deducible como gasto del ejercicio 2008, dado que al tratarse de la adquisición de activos fijos correspondía su activación y deducción como gasto, a través de su depreciación en más de un ejercicio. Al respecto, la recurrente no ha esbozado argumento alguno que cuestione la aseveración en cuanto a que tal desembolso forme parte del parte del costo de adquisición del activo fijo<sup>127</sup>, por lo que considerando lo establecido por el artículo 20<sup>128</sup>, 38<sup>129</sup> y 41<sup>130</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a la observación (ii), relacionada a los desembolsos vinculados con los proveedores , la Administración señala que procedió a observar tales desembolsos en atención a lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no haberse presentado comprobante de pago<sup>131</sup>.

Que de autos se advierte que la recurrente fue solicitada por la Administración a fin de sustentar el gasto vinculado con el proveedor . con el comprobante de pago respectivo, a fin de que no se efectúe el reparo en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, no obstante encontrarse obligada a ello, por lo que debe concluirse que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que de otro lado, respecto al gasto vinculado con el proveedor , obra en autos la Factura N° emitida por dicho proveedor a la recurrente, el 9 de julio de 2008, por el importe observado ascendente a S/ 23 608,30 (folio 7672), por lo que la observación efectuada por la Administración en el sentido que la recurrente no presentó el comprobante de pago correspondiente, carece de sustento, por ende, el reparo no se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que en este sentido, al haberse levantado parcialmente el reparo bajo análisis, en el extremo relacionado al gasto vinculado con el proveedor , corresponde que la Administración reliquide el mismo.

Que sobre lo anotado por la recurrente en el sentido que la operación con el proveedor . constituye parte del costo de los activos fijos, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que no es necesario que esté respaldado en facturas; cabe señalar que no se encuentra acreditado en autos que tal desembolso constituya costo de activos fijos, y no gasto, como alude la recurrente, por lo que carece de asidero tal argumento.

## **14. Participación en las utilidades no pagada en el plazo de ley**

<sup>127</sup> Cabe indicar que tampoco la recurrente ha alegado ni acreditado la deducción, como gasto, de la depreciación respectiva en el ejercicio, cumpliendo con los requisitos legales establecidos para tal efecto, como le fue indicado en el Requerimiento N°

<sup>128</sup> El referido artículo 20, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda; y que a dicho efecto se entiende por costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como, entre otros, los fletes.

<sup>129</sup> El aludido artículo 38 señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

<sup>130</sup> El mencionado artículo 41, establece que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

<sup>131</sup> Tal como precisa en los folios 7198 y 7198/vuelta.



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

Que del Anexo N° 2 y del punto 14 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 5320, 5321 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por la participación en las utilidades de trabajadores activos y cesados, al no encontrarse acreditado su pago en el plazo de ley, por el importe neto de S/ 30 611 828,00<sup>132</sup>, consignando como base legal, entre otros, el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 892.

Que la recurrente sostiene que conforme con las normas vigentes solo debía acreditarse la puesta a disposición de las utilidades, siendo que la Administración ha omitido verificar que se encuentre acreditada dicha oportuna puesta a disposición, por lo que debe dejarse sin efecto el reparo, e invoca las Resoluciones N° 05657-5-2004 y 11985-8-2013. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4973 y 4974/vuelta), la Administración dio cuenta que de la revisión de la declaración jurada anual del ejercicio 2008, advirtió que la recurrente dedujo como gasto, en la Casilla 486, la participación en las utilidades de los trabajadores, por el importe de S/ 37 328 586,00, por lo que solicitó a aquella que acredite, con documentación fehaciente, el pago de la participación en las utilidades del ejercicio 2008, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del citado ejercicio, esto es, el 7 de abril de 2009.

Que mediante el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4961/vuelta), la Administración indicó que la recurrente presentó documentación, siendo que, luego de evaluarla determinó la no deducibilidad de la aludida la participación en utilidades de los trabajadores, lo cual se detallaría en un nuevo requerimiento.

Que a través del punto 8 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4745/vuelta a 4747/vuelta), la Administración dio cuenta que, de la revisión de la documentación exhibida por la recurrente, determinó que no procedía la deducción respecto de las participaciones de los trabajadores en las utilidades, toda vez:

- En cuanto a los trabajadores activos, dichas utilidades fueron canceladas con posterioridad a la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual, siendo que también existían importes provisionados que no contaban con sustento documentario sobre su pago, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto a dicho requerimiento, por el importe de S/ 31 912 200,00 (folio 4733).
- En cuanto a los trabajadores cesados, dichas utilidades fueron pagadas con posterioridad a la fecha de vencimiento de la declaración jurada, siendo que también existían importes provisionados que no contaban con sustento documentario sobre su pago, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 7.1 adjunto a dicho requerimiento, por el importe de S/ 5 416 385,51 (folios 4728 a 4732).

Que teniendo en cuenta tales observaciones, la Administración solicitó a la recurrente que adjunte la documentación fehaciente que acredite el cumplimiento de los requisitos legales a fin de que resulte procedente su deducción. Adicionalmente, señaló que procedería a reconocer la deducción de las participaciones en utilidades pagadas en el ejercicio 2008, que fueron provisionadas en el ejercicio 2007, por el importe de S/ 6 716 758,00.

Que mediante el punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4665), la Administración dejó señalado que la recurrente no presentó respuesta ni documentación alguna respecto a las observaciones efectuadas, por lo que las mantendría.

Que mediante el punto 18 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al

<sup>132</sup> Cabe señalar que el importe neto del reparo indicado, resulta de deducir al importe total bruto reparado por S/ 37 328 586,00, el importe de S/ 6 716 758,00, que corresponde al reconocimiento de las participaciones en utilidades pagadas en el ejercicio 2008, que fueron provisionadas en el ejercicio 2007, extremo que no ha sido cuestionado por la recurrente.



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presente sus descargos respectivos.

Que según el punto 16 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4642/vuelta), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó argumentos respecto a la observación efectuada, por lo que mantuvo el importe neto observado, por S/ 30 611 828,00<sup>133</sup>.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, refiere en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que a su vez, el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso c) del artículo 34 de anotada ley establece que son rentas de quinta categoría las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban; y el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que conforme lo ha señalado por este Tribunal en la Resolución N° 12554-8-2013, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, es que se considere que el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo, es decir, que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente, y que en tal sentido, la “puesta a disposición” a que hace referencia la Ley del Impuesto a la Renta debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que de las normas antes citadas se tiene que, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, en el caso de autos, debía acreditarse que se efectuaron dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, su deducción debería efectuarse en el ejercicio en que se efectuase el pago.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia, en el presente caso, se centra en dilucidar si se encuentra acreditado que se efectuó el pago o se puso a disposición los montos deducidos por concepto de participación de utilidades dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, a efecto de permitir su deducción como gasto en la determinación de dicho tributo y ejercicio.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 001-2009/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera siete (7),

<sup>133</sup> (S/ 31 912 200,00 + S/ 5 416 385,51) - S/ 6 716 758,00.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 7 abril de 2009.

Que ahora bien, de lo actuado se aprecia que el reparo bajo análisis se sustenta en que la recurrente no acreditó el pago o puesta a disposición de los importes deducidos por concepto de participación en utilidades de los trabajadores activos y cesados -conforme a los Anexos Nº 7 y 7.1 al Requerimiento Nº -, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por cuanto algunos importes provisionados habrían sido pagados con posterioridad a la fecha de vencimiento de la citada declaración, y otros no contaban con sustento documentario relacionado a su pago.

Que en efecto, de lo actuado se advierte que la Administración verificó que, en varios casos, la participación en las utilidades correspondiente a los trabajadores activos y cesados fueron pagadas en fechas a partir de mayo de 2009, esto es, con posterioridad al plazo establecido para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (7 abril de 2009), y en otros casos, no pudo verificar la fecha de pago correspondiente, debido a que la recurrente no presentó documentación que aludiera tal fecha, como así se dejó establecido en el citado Requerimiento Nº , por lo que solicitó a la recurrente que adjunte la documentación que acredite el cumplimiento del requisito relacionado al pago de la participación en las utilidades a los trabajadores activos y cesados, por los importes de S/ 31 912 200,00 y S/ 5 416 385,51, respectivamente, deducidos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, considerando las observaciones efectuadas, conforme al detalle contenido en los anexos antes indicados, a fin de que proceda su deducción.

Que según se aprecia de autos, la recurrente no presentó respuesta ni documentación alguna que desvirtúe las observaciones efectuadas por la Administración en el anotado Requerimiento Nº

Que así pues, no se advierte que la recurrente hubiese acreditado haber realizado actuaciones destinadas a comunicar a los trabajadores que se encontraban a su disposición los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades, de forma tal que aquellos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca, como afirma.

Que de acuerdo con lo expuesto, se observa que la recurrente no acreditó en autos que hubiese cumplido con pagar o poner a disposición de sus trabajadores, la participación de utilidades del ejercicio 2008, materia de reparo, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo efectuado por la Administración, procede mantenerlo.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la Administración ha omitido verificar la "puesta a disposición"; cabe indicar que conforme a lo antes señalado, no se aprecia que la recurrente haya acreditado haber realizado actuaciones destinadas a comunicar a los trabajadores que se hubieran encontrado a su disposición los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades, acreditación que le correspondía efectuar a aquella, considerando que conforme a lo establecido por este Tribunal en la Resoluciones Nº 04831-9-2012, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, lo que no hizo, por lo que, en este caso, no se advierte contravención al criterio contenido en la jurisprudencia citada por la recurrente.

## **15. Desembolso que no es gasto de exploración y que no cumple con el principio de causalidad**

Que del Anexo Nº 2 y del punto 15 del Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº (folios 5318, 5319, 5321 a 5323 y 5377), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el gasto registrado en la Cuenta 6591060000 - Cargas Diversas de Gestión, relacionado a un desembolso que no constituye gasto de exploración, y que no cumple con el principio de causalidad al no ser necesario para la producción o mantenimiento de la fuente productora de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

renta de la recurrente, por el importe de S/ 3 180 100,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 75 de la Ley General de Minería<sup>134</sup>.

Que la recurrente sostiene que el desembolso efectuado a favor de <sup>135</sup>, se encuentra vinculado a la transacción extrajudicial que resuelve las controversias con la citada empresa en relación al Proyecto Piritas que pertenece a la Unidad Económica de Cerro de Pasco, y que afectó directamente a sus actividades en la etapa de exploración. Precisa que la Administración, al sostener que el pago realizado no cumple con el principio de causalidad, ha realizado una interpretación equivocada de los alcances de la referida transacción extrajudicial, pues esta transacción resolvió controversias que mantenía con Pan American y no controversias de terceros, siendo que presentó diversos documentos que acreditan ello. Anota que la aludida transacción solo se centró en el Proyecto Piritas, y que la intervención de la <sup>136</sup> y de la <sup>137</sup>, se realizó solo en su calidad de testigos, pues tales empresas no tienen relación directa con el referido proyecto, siendo que de la cláusula 3.5 de la citada transacción se desprende que acordó con Pan American que, si bien quedaban resueltos todos los acuerdos vinculados al Proyecto Piritas, se debía entender que los acuerdos entre respecto de las cesiones de derechos se mantenían al no encontrarse directamente vinculados con el Proyecto Piritas. Enfatiza que el citado desembolso se encuentra directamente vinculado a la etapa de exploración de un proyecto específico, el Proyecto de Piritas Argentarias, que no hubiera podido ejecutarse de no celebrarse dicho acuerdo.

Que mediante escrito ampliatorio, reitera sus argumentos, y agrega que durante la fiscalización, la Administración observó la causalidad del gasto, bajo el sustento que el pago habría tenido como finalidad asumir la deuda de <sup>138</sup>, y así favorecer a sus subsidiarias, sin embargo, en la resolución apelada, aquella observó el citado principio de causalidad bajo el sustento que no habría acreditado los motivos por los cuales llegó al acuerdo extrajudicial, modificando así el sustento del reparo. Al respecto, apunta que, al cuestionar la causalidad por no haberse acreditado los motivos por los que le resultaba conveniente suscribir la transacción extrajudicial, la Administración estaría vulnerando su derecho a la libertad de empresa, siendo que no procede que esta cuestione sus decisiones empresariales; sin perjuicio de ello, precisa que adjuntó la documentación que acredita la adopción de la citada decisión empresarial. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento N° <sup>139</sup> (folio 4992), la Administración solicitó que, en cuanto a las transacciones contabilizadas en la Cuenta 6591060000 - Cargas Diversas de Gestión, detalladas en el Anexo N° 3 adjunto a dicho requerimiento (folio 4988), entre las cuales se encontraba la transacción efectuada por el importe de S/ 3 180 100,00, la recurrente presente la documentación sustentatoria original como comprobantes de pago, cancelaciones, contratos, análisis, informes y cualquier otra documentación que acredite la causalidad y devengo del gasto en el ejercicio 2008.

Que según el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° <sup>140</sup> (folio 4985), la Administración dejó señalado que la recurrente presentó documentación sustentatoria, y que de su revisión había detectado observaciones que serían puestas en conocimiento de aquella a través de la emisión de un nuevo requerimiento.

Que a través del punto 9 del Anexo al Requerimiento N° <sup>141</sup> (folios 4744/vuelta a 4745/vuelta), la Administración indicó que la recurrente no acreditó que el pago efectuado en función a la transacción extrajudicial celebrada con Pan American, con intervención de <sup>142</sup>, corresponda a gastos de exploración, toda vez que de dicho documento, se apreciaba que el pago correspondía a un arreglo extrajudicial, el cual concluyó todas las controversias entre las partes en relación con al Proyecto Piritas Argentarias del <sup>143</sup> en la UEA Cerro de Pasco, en general. En este sentido, solicitó a la

<sup>134</sup> Cabe señalar que, si bien la Administración también hace referencia al inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y al inciso b) del artículo 25 de su reglamento, tales normas no forman parte de los fundamentos del reparo, tal como la propia Administración reconoce en la resolución apelada (folio 7185).

<sup>135</sup> En adelante,

<sup>136</sup> En adelante,

<sup>137</sup> En adelante



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

recurrente que acredite fehacientemente la necesidad del gasto y su vinculación con la producción y mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada, de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como la documentación que demuestre que se trate de un gasto de exploración.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 3793 a 3798), en el que detalló que, a efectos de llevar a cabo el Proyecto Piritas para la explotación de las piritas argentarias, el 8 de noviembre de 2002, suscribió con \_\_\_\_\_, un Memorándum de Entendimiento, a través del cual acordaron llevar a cabo un programa de sondeos y de investigaciones metalúrgicas, de dos fases sobre las piritas para determinar la viabilidad del proyecto, siendo que las referidas fases serían ejecutadas por \_\_\_\_\_ a su cuenta y riesgo, comprometiéndose dicha empresa a invertir una determinada suma en tales fases, las cuales se desarrollarían en el plazo de tres años; posteriormente, el 3 de diciembre de 2004, suscribió con \_\_\_\_\_ una adenda al Memorándum de Entendimiento, prorrogando el programa hasta el 31 de diciembre de 2006. Explicó que, bajo ese contexto, surgieron diversas discrepancias con \_\_\_\_\_, por lo que, durante los años 2007 y 2008, se originaron contiendas judiciales y arbitrales entre las partes, referidas a la ejecución de las obligaciones comprometidas, siendo que, luego de diversas negociaciones, ambas partes acordaron solucionar sus discrepancias a través de la suscripción de un acuerdo de transacción extrajudicial, el 29 de febrero de 2008. Preciso que, con la suscripción del referido acuerdo, se comprometió a realizar un pago único a favor de \_\_\_\_\_ por la suma de US\$ 1 100 000,00 (equivalente a S/ 3 180 100,00), a fin de indemnizarla por los daños y perjuicios que le habría irrogado. Añadió que el referido desembolso constituiría un gasto vinculado a la etapa de exploración de un proyecto específico, cuya deducción se encontraba supeditada a lo establecido por el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que según el punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 4662 a 4665/vuelta), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y concluyó que debía observarse la deducción del gasto por el importe de S/ 3 180 100,00, considerando lo siguiente:

- No se acreditó que el pago efectuado en función a la transacción extrajudicial corresponda a gastos de exploración, pues no se apreciaba que el referido gasto corresponda a trabajos de exploración prestados por \_\_\_\_\_ considerando la definición contenida en el artículo 75 de la Ley General de Minería. Adicionalmente, de acuerdo a las memorias anuales de la recurrente, el proyecto metalúrgico Piritas recién empezó a explotarse en el año 2011, por lo que, de ser un gasto de exploración, recién a partir de dicho año podría deducirse o amortizarse.
- El referido gasto tampoco cumplía con el principio de causalidad, por cuanto tuvo como objeto asumir la deuda de \_\_\_\_\_ así como dar por concluidos los desacuerdos pendientes que se señalaban en la transacción extrajudicial, desprendiéndose que tal gasto estaría destinado a favorecer a la subsidiaria de la recurrente, \_\_\_\_\_, así como a devolver una suma de dinero a Pan American, por ende, no era necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada de la recurrente.

Que mediante el punto 19 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente, mediante un escrito (folios 4538 a 4540), señaló que el Proyecto Piritas pertenecía a la UEA Cerro de Pasco, por lo que el pago acordado con \_\_\_\_\_ vía transacción extrajudicial afectaba directamente sus actividades y no la de terceros. Preciso que puso a disposición de la Administración los documentos que formaban parte de los antecedentes del proyecto y de las controversias surgidas entre las partes que derivaron finalmente en la transacción extrajudicial celebrada con \_\_\_\_\_, no obstante, aquella efectuó una lectura sesgada de dichos documentos, arribando a conclusiones que no se indicaban en la citada transacción extrajudicial. Asimismo, refirió que como la propia Administración reconocía, el indicado proyecto generó ingresos a partir del ejercicio 2011, lo que no enervaba que, en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería, pueda deducirse este desembolso en el ejercicio 2008.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que acorde con el punto 17 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4641 y 4642/vuelta), la Administración señaló que la recurrente no desvirtuó las observaciones detectadas en el sentido que el desembolso cuestionado no constituiría gasto de exploración, y que además dicho desembolso no fue necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada de la recurrente, no cumpliendo con el principio de causalidad; por lo que mantuvo el importe observado por S/ 3 180 100,00.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, el asunto controvertido, en el presente caso, consiste en determinar si el desembolso materia de reparo, devenido de una transacción extrajudicial, califica como un gasto de exploración de conformidad con el artículo 75 de la Ley General de Minería, y, en caso no sea así, si se trata un gasto deducible por cumplir con el principio de causalidad.

Que conforme se aprecia de autos, mediante el Voucher N° de 29 de febrero de 2008 (folio 978), la recurrente reconoció como gasto, en la Cuenta 6591060000 - Cargas Diversas de Gestión, el importe de S/ 3 180 100,00 (equivalente a US\$ 1 100 000,00), el cual fue pagado en dicho mes como se aprecia del estado de cuenta del que se advierte tal cargo, así como de la carta para la transferencia al exterior a favor de la empresa Pan American (folios 978/vuelta y 979).

Que como antecedente a dicho pago, se tiene que el 8 de noviembre de 2002, la recurrente y suscribieron un Memorándum de Entendimiento, en cuyo punto 1 se indicó que la recurrente era propietaria de rumas de minerales constituidas por piritas argentarias procedentes de los desbroces del que se encontraban depositadas en el sector oeste de las operaciones de la UEA Cerro de Pasco, y que también era propietaria de las áreas superficiales en las que se encontraban depositadas tales piritas, siendo que, por su parte, estaba interesada en explorar la posibilidad de desarrollar un proceso metalúrgico que permitiera la recuperación de minerales de plata contenidos en las indicadas piritas. A dicho efecto, en el punto 2 de tal memorándum, la recurrente y acordaron llevar adelante un programa de dos fases para la realización de análisis preliminares, así como de investigaciones metalúrgicas sobre las piritas, a fin de determinar la viabilidad del proyecto, a ser realizadas por según su propio criterio y bajo su responsabilidad; asimismo, en dicho punto se estableció que el plazo del aludido programa sería de tres años, en el que debía invertir una cantidad no menor de US\$ 2 000 000,00, siendo que, si al vencimiento de la fase uno, decidía retirarse del proyecto, debía comunicar ello a la recurrente y tenía la obligación de proporcionarle toda la información que hubiere reunido en dicha fase, y si Pan American decidía retirarse del proyecto al vencimiento de la fase dos, las piritas quedarían de libre disposición de la recurrente, obligándose a realizar un pago inmediato y también a proporcionar toda la información que hubiere recabado. En el punto 12.7 de dicho memorándum, se estableció que cualquier discrepancia relacionada a su celebración estaría sujeta a arbitraje (folios 3029 a 3036).

Que el 3 de diciembre de 2004, la recurrente y suscribieron la Adenda al Memorándum de Entendimiento, antes glosado, en cuya cláusula segunda, se estableció, entre otros, que los trabajos de la fase uno del programa se encontraban cumplidos; que el programa se encontraba en fase dos; y que se extendería el plazo de la fase dos del programa hasta el 31 de diciembre de 2006, siendo que, como contraprestación por la referida extensión, pagaría a la recurrente la cantidad de US\$ 255 250,60, más IGV (folios 3026 y 3027). En la misma fecha -3 de diciembre de 2004-, se suscribió el Acuerdo de Bases, mediante el cual la recurrente prorrogó el programa hasta el 31 de diciembre de 2006 (folios 3023 a 3025).

Que el 2 de febrero de 2007, la recurrente envió a una carta notarial, con la que daba respuesta a otra carta notarial de 22 de enero de 2007, que había sido enviada por esta última, en relación al Memorándum de Entendimiento, antes descrito, en la que la recurrente manifestó que, tal como lo había sostenido en la carta notarial enviada el 5 de enero de 2007, en respuesta a otra carta notarial enviada por de 28 de diciembre de 2006, el referido memorándum establecía una serie de obligaciones cuyo objeto era llevar adelante el programa de sondeos y de investigaciones metalúrgicas para determinar la viabilidad del proyecto, no habiendo estado en discusión que ella era la propietaria de las piritas, por lo que consideraba negligente de parte de que haya declarado en diversos documentos públicos que el contenido argéntífero de dichas piritas era un recurso de su empresa a partir del 2002;



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

asimismo, señaló que hizo la suelta del proyecto sin comunicar en tiempo oportuno si pasaba a la fase dos, haciendo una propuesta distinta a lo pactado en el memorándum, por lo que este se extinguió el 8 de junio de 2003, sin que se haya pactado su extensión, siendo además que el gerente de operaciones que firmó la adenda de 3 de diciembre de 2004, había renunciado con fecha anterior; en ese sentido, sostuvo que la adenda señalada carecía de eficacia, por cuanto: (i) el memorándum ya se había extinguido por lo que no cabía una adenda, (ii) no había cumplido con sus obligaciones, y (iii) El gerente renunciante carecía de poder para firmar tal adenda. Concluyó indicando que, al margen de la defensa que tenga que hacer, atendería cualquier actitud conciliadora de parte de (folios 3020 a 3022).

Que posteriormente, el 13 de abril de 2007, solicitó ante el Instituto Nacional de Derecho de Minería y Petróleo, el inicio de un arbitraje de derecho contra la recurrente, al considerar que esta había actuado en contravención al Memorándum de Entendimiento, su Adenda y Acuerdo de Bases, desconociendo su validez, eficacia y vigencia, por lo que debía ordenársele que dé cumplimiento a sus obligaciones derivadas de los referidos documentos, respetando los derechos que adquirió al desarrollar el Proyecto Piritas (folios 3016 a 3019).

Que en la sesión de directorio de la recurrente de 14 de junio de 2007, se informó sobre los asuntos controvertidos que venía sosteniendo con por una pretensión de esta sobre el Proyecto Piritas de la UEA Cerro de Pasco, siendo que había presentado una demanda en la vía judicial, y había quedado por definirse, la vía arbitral planteada por Luego, en sesión de directorio de 6 de noviembre de 2007, el gerente general de la recurrente informó sobre la propuesta de solución de controversias planteada por , por lo que el directorio autorizó a dicho gerente llegar a un acuerdo final con tal empresa, otorgando los poderes respectivos para celebrar y ejecutar una transacción extrajudicial al respecto, a fin de poner fin a la controversia que se había gestado en torno al Memorándum de Entendimiento de 8 de noviembre de 2002, su adenda y Acuerdo de Bases, debiéndose convenir el desistimiento de las acciones incoadas (folios 7738 a 7744).

Que bajo el contexto antes descrito, el 29 de febrero de 2008, la recurrente y –“Las Partes”, con intervención de Chungar y Huarón, celebraron una transacción extrajudicial (folios 2976 a 2979), indicándose, en el punto 2, de dicho acuerdo, que a fin de solucionar las discrepancias surgidas respecto del Memorándum de Entendimiento, su Adenda y Acuerdo de Bases, las cuales habían dado lugar al inicio de acciones legales y de arbitraje, tales como: (i) Demanda Judicial interpuesta por la recurrente contra , por ineficacia y extinción de actos jurídicos; (ii) Demanda Judicial declarativa interpuesta por la recurrente contra , por inexistencia de prenda; y (iii) Solicitud de arbitraje presentada por . En el punto 3 del mismo acuerdo, se estableció que “Las Partes”, sin reconocer, allanarse o aceptar las razones o fundamentos esgrimidos por ellas, resolvían hacerse concesiones recíprocas, con el objeto de decidir en forma definitiva sobre sus diferencias, poniendo fin a los litigios que estaban en proceso y evitando futuros pleitos que pudieran promoverse, por lo que “Las Partes” acordaron transigir sus diferencias, entre otros, en los siguientes términos:

- A partir de la suscripción de la transacción extrajudicial, declaraba que no existiría o no subsistiría derecho de propiedad o cualquier otro en su favor sobre las piritas o sobre las tierras superficiales donde estas se encontraban, que no tenía crédito pendiente y, en general, que no tenía reclamo alguno pendiente contra la recurrente (punto 3.1).
- A partir de la suscripción de la transacción extrajudicial, la recurrente reconoció no tener derecho alguno a la cantidad de US\$ 2 000 000,00, ni a ningún otro derecho, crédito o compromiso al que, en relación al Proyecto Piritas, se hubiera obligado en virtud del Memorándum de Entendimiento, su Adenda y Acuerdo de Bases (punto 3.2).
- En señal de buena fe y expresión amistosa entre “Las Partes”, la recurrente se obligaba a realizar un pago único al contado de US\$ 1 100 000,00, y simultáneamente, , entregaría copia de los resultados o avances de las investigaciones metalúrgicas y de cualquier otra naturaleza sobre las piritas que pudiese haber realizado, y que de buena fe, considere que pueden serle de utilidad a la recurrente (punto 3.4).
- Quedaban resueltos todos los acuerdos anteriores relativos a las piritas, particularmente el Memorándum de Entendimiento y el Acuerdo de Bases, en la parte concerniente al proyecto sobre las piritas y las controversias materia de la aludida transacción extrajudicial. Salvo el pago a efectuar



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

estipulado en el punto 3.4, la resolución de tales acuerdos no daría derecho a reembolso o pago de ninguna clase entre “Las Partes” ni afectaría otros acuerdos o derechos adquiridos en base a estos, que se refieran a materias distintas de las piritas (punto 3.5).

- Por su parte, \_\_\_\_\_ filial de la recurrente, y \_\_\_\_\_ filial de \_\_\_\_\_ –como intervinientes-, expresaron estar de acuerdo, en lo que a ellas concernía, en cuanto a los términos de esta transacción, y declararon no tener pendiente reclamo alguno entre ellas o contra “Las Partes” con respecto a las piritas y/o con respecto a todo y cualquier otro asunto derivado, directa o indirectamente de las controversias indicadas en el punto 2 de tal transacción (punto 3.7).

Que de los hechos descritos, debe indicarse, en principio, que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se advierte que el desembolso materia de reparo, reconocido como gasto por esta en la Cuenta 6591060000 - Cargas Diversas de Gestión, por el importe de S/ 3 180 100,00 (equivalente a US\$ 1 100 000,00), pagado a la empresa Pan American, el cual se originó en un acuerdo de transacción extrajudicial celebrado con dicha empresa, formando parte de las prestaciones recíprocas pactadas, corresponda a un pago efectuado por una actividad de exploración a que se refiere la Ley General de Minería<sup>138</sup>, no apreciándose que dicho desembolso haya tenido como finalidad la ejecución de una labor tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales, por lo que no procede que se aplique a este gasto el tratamiento especial dispuesto en la Ley General de Minería para los gastos de exploración.

Que ahora bien, procede verificar si el aludido desembolso corresponde a un gasto deducible por cumplir con el principio de causalidad, conforme lo establecido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia de lo antes detallado, \_\_\_\_\_ y la recurrente, suscribieron el Memorándum de Entendimiento, su Adenda y Acuerdo de Bases, comprometiéndose, la primera, a la realización de análisis preliminares, así como de investigaciones metalúrgicas sobre las piritas que se encontraban depositadas en el sector oeste de las operaciones de la UEA Cerro de Pasco, y que eran de propiedad de la recurrente, a fin de determinar la viabilidad de un proyecto metalúrgico, no obstante, al advertir el incumplimiento de las prestaciones acordadas, ello generó el surgimiento de una serie de controversias entre las partes, lo que dio lugar a que \_\_\_\_\_ y la recurrente iniciaran acciones judiciales así como de arbitraje de derecho, las cuales se encontraban en trámite entre los años 2007 y 2008; en ese contexto, y con el fin de dar por concluidas las controversias surgidas en el devenir de las actividades vinculadas a su giro de negocio<sup>139</sup>, la recurrente acordó con \_\_\_\_\_ el cumplimiento de prestaciones recíprocas, las cuales fueron plasmadas en el documento de transacción extrajudicial, antes detallado, de esta manera, \_\_\_\_\_ se comprometió a no formular reclamo alguno contra la recurrente, poniendo fin a los litigios que estaban en proceso y evitando futuros pleitos que pudieran promoverse, entre otras prestaciones, y por su parte, la recurrente se comprometió, entre otros, a pagar a \_\_\_\_\_ el importe de US\$ 1 100 000,00 (equivalente a S/ 3 180 100,00), como en efecto lo hizo.

Que de lo expuesto se aprecia que el gasto ascendente a la suma de S/ 3 180 100,00 se originó en una discrepancia y/o controversia producida en el devenir de las actividades empresariales de la recurrente, advirtiéndose que dicho pago corresponde a una de las prestaciones recíprocas a las que se obligó a fin de poner fin a las controversias surgidas, y que concluyeron mediante la aludida transacción extrajudicial, acordándose que la recurrente pagaría tal importe, y en contraparte, \_\_\_\_\_ renunciaría a formular reclamo alguno contra la recurrente.

Que en tal sentido, el gasto observado por la Administración, es consecuencia del devenir de las actividades del giro de negocio de la recurrente, existiendo, por ende, conexión con la generación de renta gravada y

<sup>138</sup> Considerando los conceptos y definiciones relativas a los gastos de exploración, glosadas anteriormente en la presente resolución.

<sup>139</sup> Conforme al documento denominado “Resumen Estadístico de Fiscalización” (folio 503/vuelta), la recurrente tiene como actividad principal la exploración y explotación de denuncios mineros y la extracción, concentración, tratamiento y comercialización de minerales polimetálicos, tanto en el mercado externo como en el interno, y cuenta con dos unidades mineras la UEA Yauli y la UEA Cerro de Pasco.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

el mantenimiento de la fuente productora de renta, advirtiéndose una motivación empresarial<sup>140</sup> por parte de esta para haber efectuado tal desembolso.

Que así pues, contrariamente a lo señalado por la Administración, no se desprende de las circunstancias descritas que el gasto reparado haya tenido como objetivo asumir la deuda de \_\_\_\_\_ ni que se trate de un desembolso destinado a favorecer a la subsidiaria de la recurrente, \_\_\_\_\_ sino que se trata de un pago efectuado por esta originado en el devenir de las actividades de su giro de negocio, respecto del cual se ha identificado una motivación empresarial para su realización, por lo que cumple con el principio de causalidad, y por ende, resulta ser un concepto deducible.

Que por lo expuesto, el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, debiendo levantarse, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en este extremo.

Que habiéndose levantado los reparos por IFD, depreciación del REI de activo fijo e intangible, indemnización por siniestro de bienes del activo fijo, y desembolso que no es gasto de exploración y que no cumple con el principio de causalidad; ordenado la reliquidación o recálculo de los reparos por gastos comunes no deducibles, cargas financieras relacionadas al préstamo sindicado, deducción en exceso de amortización de gastos de desarrollo, desembolsos que constituyen activo fijo y no suministros diversos, y sin sustento, en los términos expuestos; ordenado la procedencia de la deducción por diferencia de cambio – pérdida vinculada a préstamo sindicado, y de la deducción adicional por amortización de gastos de desarrollo, en los términos expuestos; y, mantenido los reparos por regalías mineras que constituyen costo y no gasto deducible, comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, servicio de tratamiento de mineral, exceso de depreciación por revaluación de activo fijo al amparo de la Ley N° 26283, gastos financieros vinculados a intereses exonerados, depreciación del ejercicio no deducible, y participación en las utilidades no pagada en el plazo de ley; corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, y en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo.

Que sobre los argumentos esbozados por la recurrente dirigidos a sostener que la Administración habría vulnerado el principio de unidad de la prueba, al no haber evaluado en conjunto todos los medios probatorios ofrecidos, que habría incorporado una motivación aparente, y que también habría violado los principios de eficacia y razonabilidad, al haber realizado un análisis sin considerar la complejidad y el volumen de sus operaciones, siendo que, en algunos casos no habría admitido pruebas, basándose en formalismos vulnerándose también los principios de celeridad y economía procesal; cabe señalar que según se desprende de lo actuado, en cuanto a los reparos que se han mantenido, la Administración efectuó una debida valoración de las respuestas y medios de prueba alcanzados por la recurrente, habiendo manifestado los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base para sustentar su posición, dando atención a todas las cuestiones que fueron planteadas por la recurrente, por lo que carece de sustento lo alegado por esta sobre la existencia de una motivación aparente y la vulneración de los principios a los que alude y la jurisprudencia alegada al respecto, siendo que el hecho que esta discrepe o no comparta el análisis y los criterios considerados por la Administración para sustentar sus reparos, no acarrea la nulidad de los mismos.

Que con relación a la presunta trasgresión de los principios de impulso de oficio y verdad material, cabe precisar que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, en cuanto a los reparos que han sido mantenidos, la actuación de la Administración se encuentra arreglada a ley, y no se advierte vulneración a tales principios, careciendo de sustento lo sostenido por la recurrente en contrario, así como no resultando atendible la jurisprudencia esbozada sobre el particular, debiéndose enfatizar al respecto que, si bien es cierto, es aplicable a la Administración el principio de verdad material, según el cual, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados, también lo es que ello debe efectuarse sobre la base de la información que los contribuyentes tienen que presentar, cuando les corresponde la carga de la prueba, y que si bien este Tribunal en reiterados pronunciamientos ha señalado que la Administración debe tener una posición

<sup>140</sup> Cabe señalar que en diversa jurisprudencia tales como en las Resoluciones N° 22217-11-2012, 01011-3-2018 y 00504-2-2020, este Tribunal ha efectuado un análisis de la deducibilidad del gasto, desde la perspectiva de la motivación empresarial, desprendiéndose de ellas que en caso un gasto ostente dicha motivación, este no puede ser calificado como un acto de liberalidad, cumpliendo con el principio de causalidad.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por el contribuyente.

Que además, en cuanto a la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 00452-2012-PA/TC, invocada por la recurrente, cabe señalar que no resulta aplicable pues la misma fue emitida en un proceso constitucional de amparo, esto es, referida a un caso concreto y sólo tiene efectos entre las partes involucradas en tal proceso, siendo que además el caso que trata dicha sentencia está referido a la metodología utilizada por la Administración Aduanera para determinar si productos importados de acero se encuentran aleados con boro, esto es, un supuesto distinto a los casos que fueron analizados.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

### **- Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008**

Que de los Anexos Nº 1, 2, 3 y 4 a las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 5294 a 5317), se aprecia que la Administración: 1)

efectuó reparos a la base de cálculo de los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2008, entre otros, por: i) servicio de tratamiento de mineral, y ii) penalidades cobradas<sup>141</sup>; y, 2) modificó los coeficientes aplicables para determinar los referidos pagos a cuenta de los meses de enero a junio de 2008<sup>142</sup>; consignando como base legal, entre otros, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 1120, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de tal inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta, y; b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

## **1. Base de Cálculo**

### **i) Servicio de tratamiento de mineral**

Que de los Anexos Nº 1 y 2 y del punto 4 del Anexo Nº 4 a las anotadas resoluciones de determinación (folios 5297/vuelta a 5299/vuelta, 5304 y 5305), se advierte que la Administración reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por S/ 3 644 245,00, por cuanto los importes facturados a la

era inferior a los costos

<sup>141</sup> Conforme se aprecia del Anexo Nº 2 a dichas resoluciones de determinación (folio 5304), si bien la Administración también efectuó reparos a la base de cálculo de tales pagos a cuenta por: (i) diferencia entre lo declarado y registrado – IFD (S/ 481 590,00), y (ii) diferencia entre lo declarado y registrado (S/ 197 990,00), dichos reparos no son cuestionados por la recurrente, tal como se aprecia de su recurso de apelación, escrito ampliatorio y de alegatos que obran en autos. Cabe señalar que el citado reparo por diferencia entre lo declarado y registrado – IFD, no guarda relación con el reparo por IFD efectuado respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, analizado líneas arriba, tal como la Administración explica en el folio 7183.

<sup>142</sup> Respecto al coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de julio a diciembre de 2008, tal como se señala en el Anexo Nº 4 de dichas resoluciones de determinación (folio 5299), la Administración consideró el coeficiente aplicado por la recurrente, según la información del balance de comprobación al 30 de junio de 2008



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

incurridos al no haberse considerado el margen adicional del 5% fijado en el contrato celebrado con tal empresa.

Que al respecto, tal como se ha concluido al analizar la incidencia de este reparo en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, conforme con las condiciones pactadas mediante el contrato entre la recurrente con su cliente, el importe de los ingresos facturados y contabilizados fueron menores a los que correspondía, no habiéndose acreditado modificación alguna a dicho contrato, por lo que corresponde pronunciarse en el mismo sentido y bajo los mismos fundamentos, debiéndose mantener el presente reparo.

## **ii) Penalidades cobradas**

Que de los Anexos N° 1 y 2 y del punto 5 del Anexo N° 4 a las anotadas resoluciones de determinación (folios 5294 a 5297/vuelta, 5304 y 5305), se advierte que la Administración reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a junio, agosto a octubre y diciembre de 2008, por S/ 10 423 204,00, por cobros efectuados por concepto de penalidades aplicadas a los proveedores, mediante descuentos en la facturación, que constituyen ingresos gravables, conforme lo establecido por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que demostró que los importes de las penalidades cobradas, no constituyeron ingreso gravado con el Impuesto a la Renta, por cuanto tenían como finalidad resarcir el daño ocasionado por los contratistas, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones contractuales pactadas, pues el derecho de cobro de una penalidad surge de la generación de un daño por parte del que incumple, el cual es resarcido con la penalidad pactada, no obstante, la Administración ha desconocido lo pactado entre las partes.

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4757 y 4758), la Administración dio cuenta que las penalidades aplicadas por la recurrente a su proveedor, eran sumas que ella tenía derecho a cobrar, y que, independientemente de la forma de cobro -en este caso mediante descuento en la facturación-, constituían un ingreso extraordinario originado por un incumplimiento contractual, el cual resultaba gravado conforme lo establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que solicitó a la recurrente que sustente por escrito, citando la base legal respectiva y documentación sustentatoria del caso, las razones por las que no efectuó los pagos a cuenta correspondientes a los ingresos gravables por concepto de tales penalidades.

Que en respuesta a tal requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 3817 a 3820), en el que indicó que las penalidades cobradas tienen carácter resarcitorio y que responden exclusivamente a la existencia de un daño ocasionado por una de las partes, por lo que, atendiendo a dicho fin resarcitorio, no podía entenderse que implique un mayor beneficio para ella, como parte afectada, no configurándose el supuesto previsto por el inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4673/vuelta a 4676/vuelta), la Administración señaló que, de la revisión de los contratos presentados por la recurrente, observó que las sumas cobradas a sus contratistas, a través de compensaciones, no correspondían a un resarcimiento por daños y perjuicios, tratándose mas bien de la imposición de pagos, en algunos casos, vinculados al cumplimiento de normas de seguridad e higiene minera y del sistema de gestión ambiental, que tenían como finalidad incentivar el cumplimiento de dichas normas, por lo que la recurrente no había acreditado que los importes cobrados por penalidades se hayan aplicado en atención a un resarcimiento ante la existencia de daños contra su empresa. En consecuencia, observó la base de cálculo de los pagos a cuenta de los meses de enero a junio, agosto a octubre y diciembre de 2008, tal como se muestra en el Anexo N° 1 adjunto a este resultado (folio 4726 y vuelta).

Que mediante el punto 14 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presente sus descargos respectivos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que a través del punto 13 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folio 4645), la Administración dejó constancia de que la recurrente no presentó argumentos sobre este punto, por lo que procedió a mantener la observación efectuada.

Que el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes: a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24; y b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento. En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que en la Resolución N° 879-2-2001 este Tribunal ha dejado establecido que las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, esto es, indemnizaciones relacionadas con daños emergentes, de modo que el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye ingreso gravable, salvo las excepciones contempladas por la ley, ya que si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su perceptor gravado con el Impuesto a la Renta. La misma resolución agrega que el daño emergente implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado, en tal sentido, la indemnización a que diera lugar este tipo de daño está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 06973-5-2003 señaló que solo las indemnizaciones destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido que implique un menoscabo del patrimonio actual de una empresa, no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, de donde se tiene que la indemnización percibida a fin de cubrir el denominado “lucro cesante” sí está gravada con el Impuesto a la Renta toda vez que está destinada a “sustituir” ingresos que en principio sí se hubieran encontrado gravados con el impuesto, implicando un acrecentamiento del patrimonio de la empresa.

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia, en el presente caso, radica en verificar si los cobros efectuados por la recurrente, por concepto de penalidades, a sus proveedores, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, como sostiene la Administración, o si, como arguye la recurrente, se tratan de indemnizaciones destinadas a resarcir daños generados por tales proveedores en su contra, por lo que no estarían afectos al Impuesto a la Renta. En tal sentido, corresponde verificar tal aspecto.

Que según detalla la Administración (folio 7180/vuelta), las penalidades indicadas, se encuentran sustentadas en los contratos suscritos con diversos proveedores de la recurrente<sup>143</sup>, entre los que se encuentra el contrato suscrito con el proveedor ., siendo que en dichos contratos se estipula la imposición de “penalidades” a los proveedores, en términos similares al del contrato celebrado con . por lo que a continuación, se verificará el contenido de este contrato.

Que obra en los folios 1081/vuelta a 1107, el “Contrato de Desarrollo y Explotación Minera”, cláusula adicional y adendas, a través del cual, la . –“El Contratista”-, se comprometió a ejecutar diversos trabajos de desarrollo minero, de preparación, explotación y profundización en el interior de la mina ubicada en la Unidad de Producción Cerro de Pasco. En la cláusula quinta de dicho contrato, referida a la “Contraprestación”, se acordó lo siguiente:

143



# Tribunal Fiscal

Nº 09352-9-2021

*“5.1. Como contraprestación total y definitiva por los servicios que la Contratista proporcionará a Volcan, en virtud del presente contrato, esta última pagará a la primera, los precios unitarios (Tarifas) señalados en el Anexo I adjunto. La retribución comprende la valorización integral del proceso.*

*5.2. La modalidad de este Contrato es “a todo costo” (...).*

*5.3. Asimismo, las Tarifas incluyen y cubren todos los costos en que deba incurrir la Contratista (...), gastos generales y utilidad, servicios para el personal de la Contratista, beneficios sociales, tributos e impuestos (...) y, en general, todo otro gasto directo o indirecto necesario para la correcta ejecución del servicio, sin excepción.*

*5.4. DESCUENTOS: La inexecución de las obligaciones o el incumplimiento tardío, parcial o total de las obligaciones de la Contratista previstas en el Contrato, será penalizada y descontada de los pagos que la recurrente deba efectuar a la Contratista, conforme a lo señalado en el presente Contrato.*

*(...)”.*

Que en la cláusula décimo sexta, referida a la “Seguridad y Medio Ambiente”, se establece que “El Contratista” declara conocer las disposiciones contenidas en el Reglamento de Seguridad e Higiene y asegura su adaptabilidad y capacidad para cumplirlo y hacerlo cumplir por su personal, de manera integral y definitiva.

Que por su parte, la cláusula vigésima, referida a las “Penalizaciones”, establece que la inexecución de las obligaciones o el cumplimiento tardío, parcial o total de las obligaciones de “El Contratista”, previstas en el contrato, sería penalizada y descontada de los pagos que la recurrente debía pagar de acuerdo con la tabla contenida en el Anexo III de dicho contrato; y asimismo, en dicha cláusula se otorgó el derecho a la recurrente de imponer multas a “El Contratista”, cada vez que incumpla las normas de seguridad e higiene mineras, las normas del medio ambiente, así como los procedimientos de seguridad establecidos por la recurrente que se señalan en el Anexo III, precisándose que las referidas multas no limitaban el derecho de la recurrente de exigir la indemnización del daño ulterior y viceversa. Adicionalmente, en la citada cláusula se estableció que las multas y penalidades podían ser descontadas directamente por la recurrente de las facturas mensuales o montos pendientes de pago.

Que el referido Anexo III adjunto al contrato en comentario, contiene un “Cuadro de Penalidades por Incumplimiento al Reglamento de Seguridad e Higiene Minera”, así como también contiene un “Cuadro de Penalidades por incumplimiento con el Sistema de Gestión Ambiental y Ley del Sistema Nacional de Impacto Ambiental Ley N° 27446”, en los que se establece la falta y la sanción a imponer según la obligación incumplida de acuerdo con las disposiciones señaladas.

Que en adición a ello, la recurrente presentó diversas facturas, emitidas por y otros proveedores así como las liquidaciones de contratista adjuntas a dichas facturas, en las que se muestra la deducción, del importe a cobrar por sus servicios, de penalidades por concepto de “labores fuera del estándar”, “limpieza”, “perforación” y “labores sin orden de producción”; comprobantes de caja; asientos contables; y, comprobantes de retención (folios 1108 a 1123 y 3163 a 3654); documentos que solo acreditan los importes cobrados a los contratistas a través de descuentos en la facturación.

Que de la documentación antes citada, se tiene que en el caso bajo análisis, la recurrente no ha acreditado que, como afirma, los importes cobrados a sus proveedores por concepto de penalidades se traten de indemnizaciones destinadas a resarcir daños o perjuicios generados por tales proveedores, que hayan implicado un empobrecimiento o menoscabo de su patrimonio, el cual sería resarcido a través del pago de tales penalidades, más aún si aquella no ha explicado en qué medida el incumplimiento, por parte de sus proveedores, de las disposiciones contenidas en el Reglamento de Seguridad e Higiene Minera y en el Sistema de Gestión Ambiental y Ley del Sistema Nacional de Impacto Ambiental Ley N° 27446, a los que se alude en el Anexo III adjunto al contrato antes glosado, que contiene los cuadros de penalidades a imponer<sup>144</sup>, implicaría un daño o menoscabo en su esfera patrimonial, que sería reparado o indemnizado a

<sup>144</sup> Así pues, por ejemplo, se observa que las penalidades están vinculadas a faltas a las disposiciones contenidas en el Reglamento de Seguridad e Higiene Minera, tales como: “Permitir que el personal labore más allá de 12 horas”, “Hacer



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

través de los importes cobrados. Además, de acuerdo al contrato, en caso la recurrente hubiera sufrido algún daño, esta tenía el derecho a cobrar una indemnización, concepto distinto a las multas o penalidades también previstas en el contrato.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no acreditó su afirmación en torno a que las penalidades cobradas a sus proveedores califiquen como indemnizaciones que impliquen la reparación de un daño emergente, siendo por el contrario, que de la documentación presentada se advierte que se tratan de ingresos extraordinarios, obtenidos mediante la reducción del importe a pagar por los servicios prestados por los contratistas, conceptos que califican como beneficios provenientes de operaciones con terceros gravados con el Impuesto a la Renta. Por consiguiente, corresponde mantener el reparo objeto de análisis.

## **2. Modificación de coeficientes**

Que del Anexo N° 3 a las anotadas resoluciones de determinación (folio 5303), se aprecia que la Administración modificó los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio de 2008, considerando la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007.

Que la recurrente sostiene que la Administración desconoce el hecho que las determinaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007 han sido oportunamente impugnadas y que se encuentran pendientes de resolución final, lo que vulnera el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos. Añade que, según la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, no corresponde que se cobren intereses moratorios por pagos a cuenta, como producto de una fiscalización posterior a la presentación de la declaración jurada mensual de los mismos, como en el caso de autos.

Que al respecto, de los Anexos N° 3 y 4 antes citados, se tiene que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, contenida en la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, que resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por dicho tributo y periodo. Del mismo modo, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2008, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por dicho tributo y periodo.

Que cabe señalar que a través de la Resolución N° 10983-9-2019 de 28 de noviembre de 2019 y la Resolución N° 03388-1-2021 de 16 de abril de 2021, este Tribunal resolvió los recursos de apelación formulados contra las Resoluciones de Intendencia N° \_\_\_\_\_ respectivamente, que resolvieron las reclamaciones presentadas contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, respectivamente, ordenando la reliquidación de tales determinaciones<sup>145</sup>.

Que en ese sentido, la Administración deberá recalcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio de 2008, en función de la nueva determinación efectuada o que se efectúe con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, en cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal antes señaladas.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración ha vulnerado el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, debe anotarse que según disponen los artículos 9 y 203

---

trabajar a personal dentro de espacios confinados sin haber tomado las medidas y evaluado las condiciones ambientales", "Por no contar con asistente social", entre otros.

<sup>145</sup> Cabe indicar que, según se dejó señalado en la Resolución N° 03467-9-2021 de 20 de abril de 2021, en cumplimiento de la aludida Resolución N° 10983-9-2019, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 11 de marzo de 2020, mediante la cual se reliquidó la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; no obstante, si bien la recurrente formuló apelación contra la anotada Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ esta no impugnó el extremo relacionado a la referida reliquidación.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, de manera que resulta válido que la determinación del Impuesto a la Renta efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización que no había sido dejada sin efecto por este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, sirva de sustento a la propia Administración para determinar el Impuesto a la Renta de periodos siguientes.

Que asimismo, en cuanto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que, conforme con la Sentencia de Casación Nº 4392-2013 LIMA, no corresponde que se cobren intereses moratorios por pagos a cuenta, como producto de una fiscalización posterior a la presentación de la declaración jurada mensual de los mismos, cabe señalar que tal argumento no resulta amparable, toda vez que este Tribunal mediante Resolución Nº 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria con carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, ha dejado establecido que *“corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.”*

Que por lo antes expuesto, habiéndose mantenido los reparos a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, y ordenado el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio de 2008, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº

, a fin que se proceda con su reliquidación, y confirmar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº

## **Resolución de Determinación Nº**

## **– Tasa Adicional del 4,1%**

Que del Anexo Nº 1 a la Resolución de Determinación Nº (folio 5280), se aprecia que dicho valor fue emitido por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4,1% por disposición indirecta de renta de diciembre de 2008, por los siguientes reparos: 1. comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, y 2. gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley, por un importe total de S/ 178 494,00 (4,1% de S/ 4 353 521,00), consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 13-B de su reglamento.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 979, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que según el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” —afectas a la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta— aquellos gastos susceptibles de



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que en tal sentido, si bien no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser considerados para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1%, esta resulta de aplicación respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario<sup>146</sup>.

Que el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades<sup>147</sup>.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 18605-10-2013 y 05525-4-2008, entre otras, se ha señalado que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, no obstante no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin

<sup>146</sup> Tal como ha sido señalado por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones Nº 08531-4-2016 y 09954-3-2017.

<sup>147</sup> Véase la página 35 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 970.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 09352-9-2021**

afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que conforme se ha establecido en diversas resoluciones tales como la N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

## **1. Comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos**

Que del punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 5266 a 5269), se advierte que la Administración determinó que el reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, por el importe de S/ 1 482 833,00, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aplicando la Tasa Adicional del 4,1% sobre dicho importe.

Que al respecto, el aludido reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, no fue desvirtuado por la recurrente, conforme se aprecia de lo analizado anteriormente en la presente resolución. En ese sentido, y toda vez que tal concepto reparado constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme al numeral 3 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra arreglado a ley que se grave con la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo.

## **2. Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley**

Que del punto 1 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 5266 a 5269), se advierte que la Administración reparó parte de los gastos que fueron adicionados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 2 870 688,00, bajo el concepto de "Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley", al considerar que constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aplicando la Tasa Adicional del 4,1% sobre dicho importe.

Que la recurrente sostiene que no todos los gastos autoreparados en su declaración jurada deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, pues esta solo es aplicable respecto de aquellos que no sean susceptibles de posterior control tributario. Añade que la Administración mantuvo el reparo a pesar de la documentación sustentatoria que presentó, sin indicar cuáles serían los documentos que permitirían dejar sin efecto la imputación por disposición indirecta de renta. Mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante el punto 10 del Anexo al Requerimiento N° (folios 4917/vuelta a 4918/vuelta), la Administración dio cuenta que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada el 6 de abril de 2009, mediante el Formulario observó que, en el rubro adiciones, la recurrente había incluido el importe de S/ 4 736 696,00, por concepto de "Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley", siendo que del Análisis de Adiciones y Deducciones, en el que se detallaba dicho importe, apreció que este correspondía a la Cuenta 6681010000 - Gastos extraordinarios, en la que se habían anotado gastos por alimentos, alquileres, servicios varios, entre otros, por lo que solicitó a la recurrente sustentar por escrito, citando la base legal correspondiente, las razones por las que no había efectuado la declaración y pago de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por tales conceptos objeto de adición.

Que en repuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2562 a 2569), en el que manifestó que no todos los gastos reparados por el propio contribuyente en su declaración jurada debían ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, pues era condición que no sea susceptible de posterior control tributario, siendo que en su caso, no se había producido el supuesto de distribución indirecta de renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que según el punto 10 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4845 a 4849), la Administración señaló que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente verificó que habían operaciones que no calificaban como dividendos presuntos, pero respecto de otras operaciones, mantenía la observación, entre las cuales se encontraban: pago de seguros de directores, alquiler de casa albergue y personal casa albergue Canta, gastos de tarjeta de crédito de compra de licores, pago a Roberto Letts Colmenares, así como aquellos pagos por los que la recurrente no presentó documentación alguna, conforme a los ítems detallados en el Anexo N° 4 adjunto a este resultado (folios 4810 a 4824), por lo que concluyó que correspondía aplicar la Tasa Adicional sobre estos conceptos, que sumaban el importe de S/ 2 870 688,00.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4659), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 10 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos de que esta presente sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 4579 a 4585), en el cual reiteró que no todos los gastos adicionados en su declaración jurada debían ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%. Explicó que, en los casos del alquiler de casa albergue Canta y gastos de tarjeta de crédito se presentaron documentos que acreditaban los pagos a personas naturales que no eran sus accionistas; en el caso de la compra de licores, estos fueron presentes para los directores; y, en el caso de los pasajes aéreos, estos fueron para apoyar en algunas negociaciones e inversiones que proyectaba realizar en el ejercicio 2008.

Que según el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 4651 a 4653), la Administración señaló que la recurrente no había acreditado sus afirmaciones respecto a los conceptos anotados, por lo que mantuvo la observación comunicada.

Que de lo expuesto, se aprecia que en el presente caso, la Administración sustenta su acotación en que la recurrente, con relación a los ítems detallados en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° no sustentó fehacientemente el destino de los desembolsos indicados, por lo que constituían una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario. En ese sentido, seguidamente, se señalará la documentación presentada por la recurrente respecto de los desembolsos por alquiler casa albergue Canta y personal casa albergue Canta (S/ 97 888,00), gastos de tarjeta de crédito (S/ 67 124,00), y los demás gastos (S/ 2 705 676,26), a fin de verificar la procedencia de la acotación formulada por la Administración, sobre la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% respecto de la suma de S/ 2 870 688,00.

- Alquiler casa albergue Canta y personal casa albergue Canta (S/ 97 888,00)

Que al respecto, la recurrente presentó comprobantes de caja que indican como beneficiarios a ; documentos denominados "Pablo Belaochaga / Logística Lima – Tareaje y pago personal casa albergue", que indican diversas fechas del año 2008 y datos del personal de dicha casa albergue, así como telegiros en efectivo del (folios 5788 a 5793, 5799 a 5833 y 5836 a 5841).

- Gastos de tarjeta de crédito (S/ 67 124,00)

Que en este caso, se observa que la recurrente solo presentó un estado de cuenta del del 9 de julio de 2008 (folio 5759), en el que se aprecia la utilización de S/ 3 051,01 y el documento CP N° , de 29 de mayo de 2008 (folio 5758), por el monto de S/ 3 000,00 bajo el concepto de transporte de enseres personales para la inquilina precaria Asimismo, presentó copia de asiento contable (folio 5774) y estado de cuenta del del 9 de junio de 2008 (folio 5786), en el que se aprecia la utilización de S/ 5 112,90, y asiento contable (folio 5787).

- Los demás gastos (S/ 2 705 676,26)



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

Que al respecto, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Comprobante de Caja de 5 de diciembre de 2006 (folio 5797), sustentado con la Solicitud de entregas a rendir de 5 de diciembre de 2006 (folio 5796), relacionado con los pasajes USA de Manuel Tejero/ , emitido el 24 de noviembre de 2006 (folio 5795), en el que se verifica 4 boletos en y Passenger Itinerary (folio 5794).
- Comprobante de Caja de 21 de enero de 2008 (folio 5879), por el importe de S/ 3 119,77, sustentado con Solicitud de entregas a rendir de 21 de enero de 2008 (folio 5878), relacionado con el pasaje Lima-Madrid-Sevilla del señor (folio 5876); Liquidación efectuada por , emitida el 16 de enero de 2008 (folio 5877), en la que se verifica 1 boleto en Lima-Madrid-Sevilla; y Passenger Itinerary (folio 5875).
- Comprobante de Caja de 14 de febrero de 2008 (folio 5874), por la suma de S/ 15 107,99, sustentado con las Facturas N° (folios 5859, 5866 y 5873), por concepto de procedimientos gastos no cubiertos, leucoverina servycal 10% de coaseguro asociado con el paciente (folios 5845 a 5858, 5863 a 5865 y 5869 a 5872).
- Comprobante de Caja de 12 de mayo de 2008 (folio 5911), por concepto de entrega a rendir por la suma de US\$ 5 763,07, sustentado con solicitud de entrega a rendir (folio 5910), por compra de pasaje aéreo a favor del señor (folio 5909), correo de (folio 5908).
- Comprobante de Caja de 18 de junio de 2008 (folio 5920), por US\$ 6 102,35, sustentado con Solicitud de entrega a rendir cuenta por pasaje España-Perú (folio 5919), l por un boleto en Iberia Líneas Aéreas de España (folio 5918), Madrid-Lima-Madrid a favor de Facturas N° (folios 5914 y 5917), y Tickets electrónicos (folios 5913 y 5916).
- Comprobante de Caja de 7 de julio de 2008 (folio 5882), por el importe de US\$ 3 105,90, sustentado con la Factura N° , emitida por Asegisa el 2 de julio de 2008 (folio 5881), por concepto de asesoría integral de riesgos y seguros.
- Comprobante de Caja de 9 de julio de 2008 (folio 5929), por US\$ 5 737,14, sustentado con Solicitud de entrega a rendir cuenta por pasaje España-Perú (folio 5928), por un boleto en de España (folio 5927), Madrid-Lima-Madrid a favor de Factura N° (folio 5926). Comprobante de Caja de fecha 22 de junio de 2008 (folio 5931), por US\$ 5 785,50, sustentado en el Recibo Interno N° (folio 5930).
- Documento de Caja de 7 de agosto de 2008 (folio 5785), por concepto de y Factura N° , de fecha 4 de agosto de 2008 (folio 5784), emitido por por pastillas de freno, discos de freno, frenos purgar aire y servicios de mantenimiento.
- Solicitud de entregas a rendir (folio 5782), a favor de por S/ 4 600,00, sustentado con Recibo interno N° (folio 5781) y entregas a rendir cuenta por S/ 25 000,00 a favor de del ejercicio 2007 (folios 5932 a 5934).
- Comprobante de Caja de 27 de octubre de 2008 (folio 5924), por US\$ 5 438,02, sustentado con Solicitud de entrega a rendir cuenta por pasaje España-Perú (folio 5923), por un boleto en de España (folio 5922), Madrid-Lima-Madrid, a favor de
- Nota de Ingreso de la de fecha 7 de noviembre de 2008 (folio 5778), por la suma de S/ 4 495,76, copia de factura de la de fecha 7 de noviembre de 2008 (folio 5777), por la suma de S/ 4 495,76, bajo el concepto de saldo de derechos académicos de , de fecha 5 de noviembre de 2008 (folio 5776), por la beca económica integral otorgada a
- Recibo Interno N° de 12 de junio de 2008 (folio 5771), por concepto de gastos de viaje, por la suma de US\$ 1 425,00, sin firma alguna, de la persona que lo recibió, ni indicación de la persona que lo emitió.
- Documento interno CP N° de 18 de noviembre de 2008 (folio 5770), por la suma de S/ 4 050,00, por concepto de apoyo al sindicato para la confección de 45 sacones, así como la copia de la Factura N° (folio 5769), emitida por de fecha 2 de octubre de 2008, por 45 sacones acolchados por la suma de S/ 4 050,00.





# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09352-9-2021**

- Copia de la Factura emitida por el (folios 5949 a 5962), por concepto de ingreso de 10 jóvenes de las comunidades ingresantes al Centro Tecnológico Minero por la suma de S/ 57 700,00.
- Comprobante de Caja de 25 de noviembre de 2008 (folio 5895), por el importe de US\$ 4 112,60 sustentado con una solicitud de entregas a rendir cuentas de fecha 25 de noviembre de 2008 (folio 5894), Recibo N° (folio 5893), Solicitud de Compra, Cotización Factura N° emitida el 17 de diciembre de 2008, por por concepto de pavos y constancia de abono en la Cuenta de San Fernando (folios 5888 a 5892), por la suma de S/ 9 618,75; y documentos de descuento rifas – Club Staff (folios 5883 a 5887).
- Documento interno CP N° de 17 de noviembre de 2008 (folio 5768), por concepto de consumo en el Club Esperanza Bellavista por la Gerencia General y Superintendencia General por la suma de S/ 4 009,90; y Ticket de Cuenta de Operaciones del 31 de agosto al 30 de setiembre (folio 5767), se aprecia que contiene los conceptos de donaciones de superintendencia y gerencia general, por los importes de S/ 3 198,00 y S/ 811,90, respectivamente.
- Recibo de Pago N° emitido el 3 de diciembre de 2008 (folio 5798), por concepto de apoyo a Ministerio Público La Oroya – Proyecto Zoraida por la suma de S/ 6 000,00, a favor de Enrique Alcántara.
- Factura N° y Guía de Remisión N°, emitidas por (folios 5762 y 5763), por una docena de etiqueta verde, por el importe de US\$ 907,56.

Que conforme se aprecia, de la documentación antes glosada, se advierte que se tratarían de gastos particulares ajenos al negocio, y además, tampoco es posible establecer fehacientemente y con precisión el verdadero destino de los desembolsos, por no encontrarse debidamente sustentado. Por consiguiente, resulta arreglado a ley que el importe de S/ 2 870 688,00, que fue adicionado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como “Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley”, sea gravado con la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo.

Que sobre lo sostenido por la recurrente en el sentido que la Administración mantuvo su acotación sin indicar cuáles serían los documentos que permitirían dejarla sin efecto, es preciso señalar que a fin de determinar que una operación es fehaciente se requiere que los contribuyentes presenten la documentación que permita corroborar ello, por lo que le correspondía a la recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que sustenten tales operaciones, hecho que no ocurrió en el presente caso, por lo que no resulta atendible tal alegato.

Que por lo antes expuesto, al haberse mantenido los reparos efectuados a los que es de aplicación la Tasa Adicional, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación N°

## **Resoluciones de** **1 del artículo 178 del Código Tributario**

## **– Infracción tipificada en el numeral**

Que la Resolución de Multa N° (folios 5264 y 5265), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, contenida en la Resolución de Determinación N°

. Por su parte, las Resoluciones de Multa N° (folios 5282 a 5293), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero, marzo a mayo, agosto, octubre y diciembre de 2008, contenida en las Resoluciones de Determinación N°

Que la recurrente sostiene que la resolución de multa vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debe dejarse sin efecto al ser accesoria, y que las resoluciones de multa giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, son nulas o improcedentes, como consecuencia de la nulidad o indebida determinación de las resoluciones de determinación a las que se encuentran vinculadas.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09352-9-2021

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 la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ tiene su sustento en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la referida multa, y en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide el monto de la multa, conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que en relación con las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, cabe indicar que toda vez que las citadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, marzo a mayo de 2008, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, cuya reliquidación ha sido ordenada por este Tribunal, procede resolver en igual sentido respecto a las referidas multas, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de dichas multas acorde con lo expuesto en la presente resolución.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, cabe indicar que toda vez que las citadas resoluciones de multa se sustentan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto, octubre y diciembre de 2008, contenida en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, que han sido confirmadas por este Tribunal, procede resolver en igual sentido respecto a las referidas multas, y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° \_\_\_\_\_ (folio 9531).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 4 de diciembre de 2015, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, y a las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_,

debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
VA/DT/LA/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.