



# Tribunal Fiscal

N° 06690-2-2010

EXPEDIENTE N° : 428-2005  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otro  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 24 de junio de 2010

**VISTA** la apelación interpuesta por  
contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 022-03-0007765 y la Resolución de Multa N° 022-02-0012109, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 144° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al presente caso, cuando se formulaba una reclamación ante la Administración y ésta no notificaba su decisión en el plazo de seis meses, el interesado podía considerarla desestimada e interponer apelación ante este Tribunal.

Que de autos, se tiene que el 28 de agosto de 2003 (folios 6152 a 6174) la recurrente presentó reclamación contra la Resolución de Determinación N° 022-03-0007765 y la Resolución de Multa N° 022-02-0012109, asimismo, vencido el plazo previsto por el artículo 144° del citado código, sin que la Administración emitiera pronunciamiento, el 17 de noviembre de 2004 (folios 6268 a 6277) interpuso apelación contra la resolución ficta denegatoria de dicha reclamación, por lo que corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que la recurrente sostiene que el importe reparado por retiro de activo fijo que constituye gasto del ejercicio anterior, fue agregado mediante la declaración rectificatoria presentada el 27 de agosto de 2003, como deducción a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que el mayor saldo a favor proveniente de dicho ejercicio debe ser considerado para establecer el impuesto del siguiente ejercicio.

Que refiere que el reparo por costo neto de enajenación de activos fijos dados de baja por robo, fue sustentado en la fiscalización con la copia de la denuncia policial respectiva, pues al resultar imposible ejercitar una acción penal, debido a la falta de identificación e individualización de los presuntos autores, que constituye un requisito establecido por los artículos 77° y 221° del Código de Procedimientos Penales, no le era aplicable la exigencia de probar judicialmente el hecho delictuoso, por lo que debe levantarse el reparo, más aún si en contrapartida registró como ingreso extraordinario la indemnización recibida por el robo.

Que indica que el gasto correspondiente a los dos ventiladores dados de baja por obsolescencia fue reparado por no constituir activos generadores de renta gravada, sin embargo, con los informes técnicos contenidos en los Memorándums N° 0445/DM/2000 y N° SAA-322/2000, suscritos por profesional competente y colegiado, ha sustentado la situación de obsolescencia y correspondía deducir como gasto el valor aún depreciado de dichos bienes.

Que anota que para desvirtuar el reparo por gastos reclasificados como activos, en la fiscalización presentó cuadros explicativos que mostraban la técnica contable aplicada, sin embargo, no fueron debidamente considerados, por lo que adjunta un informe elaborado por auditores externos que sustenta al detalle que la forma de contabilización de los activos inmovilizados no generó duplicidad de importes ni aumento del costo de ventas como equivocadamente estableció la Administración.



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que añade que según el plan contable general revisado, la adquisición de materiales para la construcción de activos fijos debe registrarse utilizando las cuentas 60 Compras y 72 Producción Inmovilizada, pues esta última neutraliza o compensa los cargos registrados en la primera y anula sus efectos en los resultados del ejercicio, lo que ha cumplido, asimismo, aunque por error utilizó la cuenta 61 Variación de Existencias en lugar de una sub-divisionaria de la cuenta 60, fue nulo el efecto en la determinación del costo de ventas y del resultado del ejercicio, según lo señalado en dicho informe, por cuanto el saldo deudor de la cuenta 61 fue compensado con el saldo acreedor de la cuenta 72.

Que agrega que contrariamente a lo indicado por la Administración, no contabilizó la adquisición de materiales para construcción como consumos y que el supuesto aumento del costo de ventas reparado en realidad corresponde a la exclusión u omisión de algunas compras efectivamente realizadas en el ejercicio, específicamente las contenidas en el saldo deudor de la cuenta 6169XX, por lo que el reparo debe levantarse.

Que señala que la Administración reparó el costo de producción del proceso de chancado al considerar que se trataba de un proceso inoperativo, según la inspección efectuada, sin embargo, adjunta reportes de horas de operación de la máquina chancadora durante el ejercicio 2000, y si bien en el documento denominado "Descripción del Proceso Productivo de Planta de Beneficio" se señaló que a la fecha de su elaboración no se realizaba la operación de chancado, tal afirmación solo se refirió al ejercicio 2003, sin embargo, la Administración entendió equivocadamente que dicho proceso nunca se realizó.

Que indica que el que la máquina chancadora no fuera utilizada permanentemente, no significa que estuviera inoperativa pues el mineral extraído no siempre llegaba en tamaños pequeños y era necesario que pasara por el proceso de chancado antes de ser llevado a la zona de molienda, según el informe de auditores externos que adjunta en el que se analiza al detalle la cuenta Mineral Chancado Ares, además, las normas tributarias para la deducción de gastos no exigen que la maquinaria asignada a la generación de renta gravada deba ser utilizada a su máxima capacidad ni en forma ininterrumpida, asimismo, al regular la depreciación hacen referencia a la vida útil de los activos fijos, es decir, al transcurso del tiempo, y no al porcentaje de uso.

Que refiere que se repararon los gastos y depreciación correspondientes a todos los conceptos registrados en la cuenta Mineral Chancado Ares y no solo de la máquina chancadora, asimismo, que según se detalló en el escrito de 24 de junio de 2003 y en el mencionado informe, dicha cuenta comprendía adicionalmente los gastos de mantenimiento, costos y depreciación de cargadores frontales, consumos de suministros y energía eléctrica, depreciación de alimentador de placas, fajas transportadoras y balanza de precisión para fajas, por lo que los gastos y depreciación de todas las maquinarias utilizadas en el proceso de chancado son deducibles al formar parte del proceso productivo y al haberse incurrido realmente en ellos.

Que indica que la metodología empleada por la Administración para valorizar las existencias de minerales de los Tanques de Lixiviación en el Circuito CCD no se encuentra arreglada a ley, pues se valorizaron los productos en proceso en función al costo de producción total que comprendía etapas adicionales y posteriores a la lixiviación y lavado.

el saldo de oro y plata de los Tanques de Lixiviación en el Circuito CCD al 31 de diciembre de 2000 fue transferido al valor de los productos terminados, sin embargo, para desvirtuar el reparo por costo de existencias finales de productos en proceso, revisó su sistema de costos y detectó una afectación a dicho costo detallado en el anexo adjunto a la reclamación, cuyo importe es menor al establecido por la Administración, debido a que la metodología empleada por ésta contenía dos errores, se valorizaron los productos en proceso en función al costo de producción total que comprendía etapas adicionales y posteriores a la lixiviación y lavado, y las unidades costeadas no incluyeron a los productos en proceso materia de reparo.





# Tribunal Fiscal

N° 06690-2-2010

Que respecto al reparo por exceso de costo de ventas por ajuste de corrección monetaria del ejercicio 1999, alega que según el informe de auditores externos y los cuadros explicativos adjuntos, si bien dicho ajuste fue consignado erróneamente en la declaración jurada respectiva, ello no tuvo incidencia en los resultados de dicho ejercicio pues el menor monto del REI se compensó con el mayor costo de ventas histórico, por lo que se trata de la omisión de un registro contable que no tuvo efecto en la utilidad o pérdida del ejercicio y solo correspondería realizar la reclasificación del REI al costo de ventas del ejercicio 1999, que no implica la duplicidad en dicho costo.

Que finalmente, expone que al determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 aplicó el saldo a favor del exportador de marzo de 2001, sin embargo, en la resolución de determinación impugnada la Administración consideró un importe menor debido a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas contenidos en la Resolución de Determinación N° 022-03-0007764, la que fue reclamada y posteriormente rectificadas mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140002458, que declaró válida la compensación efectuada.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta N° 010021109330-1-SUNAT y Requerimiento N° 00111005 (folios 5044 y 5074), notificados el 27 de agosto de 2001, la Administración efectuó reparos, entre otros, al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por retiro de activo que constituía gasto del ejercicio anterior, baja de activos por robo y por obsolescencia, costo de producción del proceso de chancado, costo de existencias finales de productos en proceso, gastos reclasificados como activos por diferencias entre el costo declarado y el registrado, y exceso de costo de ventas por ajuste por corrección monetaria del ejercicio anterior, asimismo, estableció la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en virtud de los mencionados reparos e infracción, se emitieron los valores impugnados, por lo que a continuación corresponde analizar si se encuentran arreglados a ley.


Que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 4615 y 4635), la recurrente es una empresa exportadora de minerales metalíferos no ferrosos, principalmente oro y barras de Doré, y tiene una mina ubicada en el departamento de Arequipa, asimismo, según lo señalado en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00023355 (folios 5013 y 5025), la recurrente estabilizó los regímenes del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas vigentes al 29 de diciembre de 1995, de conformidad con lo estipulado en el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión Privada celebrado con el Estado peruano.

## ***Retiro de activo que constituye gasto del ejercicio anterior***

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, aplicable al presente caso, disponía que las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devengaran y que dicha norma sería de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que mediante el punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00023355 (folios 5013 a 5015), notificado el 28 de abril de 2003, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el retiro de activos registrados, entre otros, en la cuenta 332101 Carreteras, para lo cual debía elaborar un análisis detallado de las salidas y/o retiros, explicar los motivos, exhibir la documentación que acreditara las operaciones realizadas, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de folio 4464, en el que indicó que la cuenta 332101 en realidad correspondía a gastos de mantenimiento de carreteras que por error fueron activados, por lo que rectificó sus registros contables.

 3



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que en el punto 8 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folio 4964), cerrado el 26 de junio de 2003, se señaló que de la verificación de los libros, registros y documentos exhibidos por la recurrente, se determinaron reparos como adición a la renta imponible del ejercicio 2000, entre otros, respecto de la cuenta 332101, por gastos de mantenimiento de carretera cargados a la cuenta 662101 Costo Neto de Enajenación de Inmueble, Maquinaria y Equipo, por la suma de S/. 284 579,88, al corresponder a gastos sustentados con facturas emitidas y pagadas en ejercicios anteriores, por lo que incumple con lo dispuesto por el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, conforme se aprecia de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, presentada el 27 de agosto de 2003 mediante PDT 674 Nº 03011292 (folios 6114 a 6119), la recurrente incluyó como deducciones para determinar la renta imponible el gasto reparado ascendente a S/. 284 579,88, lo que originó que el saldo a favor del contribuyente aplicable a períodos siguientes se incrementara de S/. 1 583 653,00 a S/. 1 669 026,00.

Que en tal sentido, al encontrarse conforme a ley el reparo y haber sido reconocido en forma expresa por la recurrente, corresponde mantenerlo y que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la Administración tome en cuenta el mayor monto del saldo a favor del ejercicio anterior consignado en la declaración rectificatoria.

## **Baja de activos por robo**

Que el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que para establecer la renta neta de tercera categoría eran deducibles los gastos por pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resultaban cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se hubiera probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acreditara que era inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que mediante el punto 8 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00023355 (folios 5013 a 5015), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el retiro de activos registrados, entre otros, en la cuenta 336101 Equipos de Computación, para lo cual debía elaborar un análisis detallado de las salidas y/o retiros, explicar los motivos, exhibir la documentación que acreditara las operaciones realizadas, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de folio 4464, en el que indicó que el importe registrado en la cuenta 336101 correspondía a la baja de un activo sustraído en el ejercicio 2000 y adjuntó copia de una denuncia policial por robo.

Que en el punto 8 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folios 4963 y 4964), se señaló que de la verificación de los libros, registros y documentos exhibidos por la recurrente, se determinaron reparos como adición a la renta imponible del ejercicio 2000, entre otros, respecto de la cuenta 336101 por retiro de activos fijos por robo cargados a gastos en la cuenta 662101 Costo Neto de Enajenación de Inmueble, Maquinaria y Equipo, por la suma de S/. 5 415,00, debido a que si bien la recurrente presentó copia del asiento contable del cargo a la cuenta 76801 Ingresos Extraordinarios, correspondiente a la indemnización del seguro por el importe de S/. 3 972,00, y copia de una denuncia policial por robo en el domicilio de Teresa Ugarte Sempio de Ortiz, no acreditó que se hubiera probado judicialmente el hecho delictuoso o que era inútil ejercitar acción judicial de conformidad con el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión de la impresión de pantalla del sistema de contabilidad denominado "Baja de Activos" presentado por la recurrente (folio 1615), se observa que el 30 de junio de 2000 efectuó el retiro de una computadora marca IBM, modelo Thinkpad 390, por robo, cuyo valor neto ascendía a S/. 8 315,20.

   4



# Tribunal Fiscal

N° 06690-2-2010

Que en la copia de la denuncia policial N° 268 (folio 1614), emitida el 21 de febrero de 2000 por la Comisaría PNP de Chacarilla del Estanque, se da cuenta del hurto agravado ocurrido el 20 del mismo mes y año en el domicilio de Teresa Ugarte Sempio de Ortiz, ubicado en Av. Caminos del Inca N° 1758, respecto de diversos bienes, entre otros, una computadora marca IBM, modelo Thinkpad 390E, Pentium II, modelo 2626COS, serie AF168GY.

Que asimismo, de la impresión de pantalla del módulo de documentos presentado por la recurrente (folio 1613), se aprecian los asientos contables realizados el 14 de junio de 2000 por la indemnización proveniente de la Compañía de Seguros El Pacífico Peruano Suiza, como abono a la cuenta 768101 Ingresos Extraordinarios, por la suma de US\$ 3 972,00, a un tipo de cambio de 3.486, y no los S/. 3 972,00 que equivocadamente consideró la Administración.

Que de lo expuesto, se tiene que para acreditar la baja del activo fijo por robo o hurto, la recurrente se limitó a presentar copia de una denuncia policial en la que si bien se da cuenta de la pérdida de un bien que coincide con las características del que fue materia de reparo, no se especifica que era de su propiedad, más aún si el hecho delictuoso habría ocurrido en un lugar que no corresponde a su domicilio fiscal o establecimiento anexo, según su Comprobante de Información Registrada (folios 4763 a 4770), por lo que no cumplió con presentar la documentación que acreditara judicialmente el hecho delictuoso o que fuera inútil ejercitar la acción judicial respectiva.

Que adicionalmente, según lo señalado en forma expresa por la recurrente, con motivo de la pérdida del referido bien, reconoció en su contabilidad los ingresos recibidos por la indemnización del seguro contratado, por un importe de US\$ 3 972,00, que aplicando el tipo de cambio antes indicado equivalía a S/. 13 846,39, que alcanzaba a cubrir en exceso el monto del valor neto del activo dado de baja ascendente a S/. 8 315,20.

Que en tal sentido, la pérdida sufrida por el robo del activo fijo fue cubierta íntegramente por la indemnización recibida del seguro, por lo que no quedaba saldo que pudiera ser deducible como gasto del ejercicio, más aún si la recurrente no cumplió con acreditar los hechos que motivaron la baja del bien de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, al encontrarse conforme a ley el reparo, corresponde mantenerlo.

## ***Baja de activos por obsolescencia***

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que para establecer la renta neta de tercera categoría eran deducibles los gastos por depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, entre otros, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 43° de la citada ley, señalaba que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que quedaran obsoletos o fuera de uso, podían, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la Tabla contenida en el inciso b) de dicho artículo, o dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo, asimismo, prescribe que el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 02198-5-2005, los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e igualmente los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que de lo expuesto, se tiene que tratándose de bienes muebles fuera de uso u obsoletos, el contribuyente podrá optar por seguir depreciándolos anualmente hasta la total extinción de su valor, o darlos de baja por el valor aún no depreciado a la fecha de su retiro del activo fijo, sin embargo, para tal efecto deberá acreditar el desuso u obsolescencia con un informe técnico que determine dicha situación.

Que mediante el punto 8 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00023355 (folios 5013 a 5015), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el retiro de activos registrados, entre otros, en la cuenta 333001 Maquinaria y Equipo, para lo cual debía elaborar un análisis detallado de las salidas y/o retiros, explicar los motivos, exhibir la documentación que acreditara las operaciones realizadas, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de folio 4464, en el que indicó que del importe total de activos retirados, S/. 26 353,36 correspondía a la baja de dos ventiladores declarados obsoletos por la superintendencia de mantenimiento de la empresa, según Memorándums Nº 045/DM/2000 y Nº SAA-322-2000, en los que se señaló que dichos equipos se encontraban paralizados debido a que su reparación era muy costosa.

Que en el punto 8 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folios 4963 y 4964), se dejó constancia que de la verificación de los libros, registros y documentos exhibidos por la recurrente, se determinaron reparos como adición a la renta imponible del ejercicio 2000, entre otros, respecto de la cuenta 333001, por la baja de activos fijos por obsolescencia cargados a gastos en la cuenta 662101 Costo Neto de Enajenación de Inmueble, Maquinaria y Equipo, por la suma de S/. 26 353,36, al no constituir activos generadores de renta gravada, su deducción no era aceptada de conformidad con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos, se tiene que mediante Memorando Nº 045/DM/2000 de 31 de agosto de 2000 (folio 1620), el Superintendente de Mantenimiento solicitó al Superintendente Administrativo dar de baja a dos equipos de ventilación marca Huracán, de 60 HP de potencia y 3560 R.P.M., por encontrarse paralizados y obsoletos, debido a que su reparación era muy costosa, asimismo, mediante Memorando Nº SAA-322/2000 de 7 de setiembre de 2000 (folio 1621), el Superintendente Administrativo solicitó al Departamento de Contabilidad efectuar el retiro del maestro de activos fijos a dichos equipos de ventilación por obsolescencia y ser demasiado costosa su reparación.

Que de la copia de los asientos contables del Libro Diario presentados por la recurrente (folio 1612), se aprecia que en el mes de setiembre de 2000 dio de baja a los dos bienes del activo fijo en virtud al Memorándum Nº SAA-332/2000 y efectuó cargos a la cuenta 662101 Costo Neto de Enajenación de Inmueble, Maquinaria y Equipo, por un total de S/. 16 252,10, correspondiente al valor no depreciado de ambos bienes.

Que de lo expuesto, se advierte que la recurrente no cumplió con sustentar el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja, mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, pues los documentos internos que presentó durante la fiscalización no explicaron en forma técnica las razones por las cuales se consideró el desuso o la obsolescencia de dichos bienes, siendo además que lo señalado en los referidos documentos sobre que la reparación de los bienes sería muy costosa tampoco se encuentra acreditado en autos, por lo que al no haberse constatado la condición de desuso u obsolescencia que habría originado la baja de los referidos bienes, no correspondía que el valor

   6



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

neto de éstos afectara los resultados del ejercicio vía deducción de gastos, por lo que al encontrarse arreglado a ley, procede mantener el reparo.

Que, sin embargo, de acuerdo con la documentación contable de la recurrente, la deducción de gastos solo ascendió a S/. 16 252,10, correspondiente al valor aún no depreciado de los bienes, y no a S/. 26 353,36 como señala la Administración, por lo que el importe del reparo deberá ser rectificado a dicho monto.

## **Costo de producción del proceso de chancado**

Que el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribía que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable y que cuando dichos ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que asimismo, señalaba que si se trataba de bienes depreciables, para la determinación del impuesto, el costo computable se disminuiría en el importe de las depreciaciones admitidas y que por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el artículo 38º de la referida ley, establecía que el desgaste o agotamiento que sufrieran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizaran en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensaría mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, y precisaba que tales depreciaciones se aplicarían a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y que cuando los bienes del activo fijo sólo se afectaran parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarían en la proporción correspondiente.

Que por su parte, el inciso e) del artículo 22º del reglamento de la mencionada ley, preveía que cuando mediante autorización o certificación del Ministerio de Trabajo y Promoción Social, la empresa acreditara la suspensión de su actividad productiva, podía dejar de computar la depreciación de los bienes del activo fijo en tanto persistiera la suspensión temporal de labores.

Que conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01932-5-2004 y Nº 02198-5-2005, ya sea por la naturaleza o ciclos de la actividad productiva o comercial de una empresa, por los períodos de mantenimiento o reparación, o por intervalos de veda o de alguna restricción en el desarrollo de operaciones, puede ocurrir que los bienes del activo fijo permanezcan inactivos durante un determinado período de tiempo, sin embargo, dicha inactividad no implica una afectación parcial en la generación de rentas, en la medida que se origina en razones propias de la actividad o en circunstancias que surgen a raíz de su desarrollo o mantenimiento, y que una afectación parcial de rentas se produciría cuando los activos fijos son destinados a la realización de actividades distintas a aquella que produce la renta gravada, situación distinta a la inactividad temporal del bien, asimismo, que de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes del impuesto que cumplieren con la autorización o certificación del Ministerio de Trabajo y Promoción Social, podían a voluntad del sujeto, considerar solo la depreciación de los períodos por los que efectivamente desarrollasen actividades, lo que implica que en principio, la depreciación se computaba tanto por períodos de inactividad como de funcionamiento del bien.

Que en el punto 11 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00023355 (folios 5011 y 5012), se señaló que según lo indicado por la recurrente en el flujo de producción presentado (folio 2287), el proceso productivo para la elaboración del producto terminado Dore (aleación de oro y plata), estaba conformado





# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

por las siguientes etapas: en cancha, chancado, molienda, cianuración y lavado en contracorriente, filtración y precipitación - CCD, y refinería - Merryl Crowe, por lo que le requirió a la recurrente que exhibiera la determinación del costo de producción incurrido en el ejercicio 2000 por cada etapa, para lo cual debía detallar las cantidades y valorización de existencias que se mantenían como saldos iniciales, aquellas que ingresaban en cada etapa, la cantidad producida y consumida, la cantidad que pasaba a la siguiente etapa, así como especificar los materiales, suministros, depreciación, mano de obra y demás componentes del costo de producción por cada etapa, entre otros, y que la información proporcionada debía coincidir con el consumo de la existencias anotado en el kárdex respectivo y en el Libro de Inventarios y Balances al final del ejercicio.

Que en el punto 11 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folio 4955), se señaló que la recurrente al escrito de folio 3817 adjuntó los listados obtenidos de su sistema contable computarizado SAP en el que se detalló el costo incurrido en cada etapa del proceso productivo a valor histórico, sin embargo, no las cantidades ni unidades de medida.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00023846 (folios 4933 y 4934), cerrado el 5 de junio de 2003, se indicó que el 22 y 23 de mayo de dicho año se llevó a cabo una inspección del proceso productivo operativo y documentario en la sede productiva de la recurrente ubicada en Asiento Minero Ares Car. Campamento Ares Km. 250, Orcopampa, Castilla, Arequipa, en la que se verificó que en el proceso productivo para la obtención del producto terminado Dore, no se realizaba el proceso de chancado, y que según las explicaciones dadas por el superintendente de la planta, éste no se efectuaba desde el año 1998 pues el mineral venía en condiciones necesarias para el proceso de molienda, y que los Balances Metalúrgicos Mensuales reflejaban la cantidad de mineral extraído de la mina y que ingresaba a la primera etapa de producción en cancha.

Que mediante Requerimientos Nº 00023847 y Nº 00023848 (folios 4923 y 4932), notificados el 28 de mayo y 6 de junio de 2003, se le solicitó que proporcionara copia de las Actas de Producción, los Balances Mensuales de Producción Física, los Balances Metalúrgicos Mensuales, Inventario de Oro y Plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD, y los Informes Mensuales de Operaciones, entre otros, referidos a la producción de Dore del año 2000, así como que explicara por escrito cada una de las etapas de dicho proceso productivo, lo que fue cumplido por la recurrente, según se dejó constancia en los Anexos Nº 1 a los resultados de los citados requerimientos (folios 4922 y 4931), cerrados el 26 de junio de 2003.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00023856 (folios 4916 a 4918), notificado el 16 de junio de 2003, se indicó que según los resultados obtenidos en la inspección, el proceso de chancado no se realizaba pues el mineral pasaba de la mina directamente a molienda, lo que coincidía con lo explicado en la Descripción del Proceso Productivo de Planta de Beneficio en Cía. Minera Ares S.A.C. de folios 3820 a 3824, en el que señaló que el proceso de chancado no se realizaba debido a que el mineral procedente de las minas tenía las características adecuadas para alimentar el molino SAG y pasaba directamente a la tolva de finos, sin embargo, se verificó que durante el ejercicio 2000 la recurrente cargó como costo de producción del proceso de chancado la suma de S/. 841 040,68, cuando al corresponder a un proceso productivo inoperativo, no eran necesarios para producir la renta ni mantener su fuente de conformidad con los artículos 20º y 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se le requirió que desvirtuara y sustentara documentaria y fehacientemente dicha observación.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de folios 4453 y 4454, en el que señaló que se interpretó incorrectamente lo indicado en el informe denominado Descripción del Proceso Productivo de la Planta de Beneficio Cía. Minera Ares S.A.C., pues si bien se afirmó que a esa fecha no se realizaba la operación de chancado, pues la máquina de chancado (chancadora de quijadas) no estaba siendo utilizada debido a que el mineral extraído venía en pequeñas dimensiones para pasar a molienda, ello no significaba que se hubiera dejado inoperativa toda la zona de tolva de gruesos que se empleaba para

 8



# Tribunal Fiscal

N° 06690-2-2010

almacenar y apilar el mineral, ni las fajas transportadoras en las que se le trasladaba a la siguiente zona de tolva de finos para proceder a la molienda, por cuanto no se debía confundir la máquina chancadora con el sector donde ella estaba ubicada, además, el mineral no siempre llegaba del mismo tamaño y podía requerirse que pasara por el proceso de chancado, por lo que los gastos de mantenimiento y depreciación de todo el sector y de todas las maquinarias que lo conformaban, no solo la chancadora, debían formar parte del costo del proceso productivo.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (folios 4892 a 4895), cerrado el 26 de junio de 2003, se señaló que lo indicado por la recurrente en la Descripción del Proceso Productivo de Planta de Beneficio Cía. Minera Ares S.A.C., respecto de la inoperatividad del proceso de chancado, no correspondía a una interpretación realizada sino a la confirmación de lo verificado físicamente en el proceso productivo del Dore, en la visita a la planta efectuada el 22 y 23 de mayo de 2003, en la que se constató que el proceso de chancado efectivamente se encontraba inoperativo y según lo manifestado por el Superintendente de Planta, se mantenía así desde el año 1998, el mineral pasaba de la mina directamente a molienda, es decir, era transportado en volquetes directamente a la tolva de finos, un cargador frontal realizaba el blending, luego iba a un buzón que contenía un alimentador vibratorio que descargaba a una faja donde estaba una balanza electrónica y dicha faja alimentaba a un molino donde se mezclaba con cal, barren y cianuro de sodio, asimismo, dicha explicación se podía verificar en el Diagrama de Flujo de Planta de Beneficio en la que se observa el proceso de molienda desde que se recibe el mineral de la mina directamente a la tolva de finos.

Que en el citado resultado se añadió que contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se desconocieron los gastos cargados a los procesos de molienda y en cancha, sino solo los correspondientes al proceso de chancado según los listados mensuales de su sistema de información contable SAP, por lo que al no haber sustentado documentaria ni fehacientemente los gastos incurridos en dicho proceso, se repararon por derivarse de un proceso inoperativo y no ser necesarios para generar renta ni mantener la fuente productora, por la suma de S/. 841 041,00.

Que de la revisión del cuadro de costo de producción al 31 de diciembre de 2000 (folio 3805), se advierte que el costo de producción del producto terminado Dore incluye los costos de los diferentes procesos que forman parte del proceso productivo, esto es, chancado, molienda, cianurización, CCD y Merrill Crowe, lo que además se verifica de los listados que corresponden al sistema contable del ejercicio 2000 (folios 4349 a 4410), en el que se aprecia la acumulación de costos incurridos en la recepción, chancado y clasificación, así como la depreciación de cargadores frontales, los servicios, energía consumida, entre otros.

Que asimismo, de acuerdo con el Diagrama de Flujo de Planta de Beneficio (folio 3825), el sector de chancado comprende, además de la máquina chancadora de quijadas, una tolva de gruesos, un alimentador de placas y fajas transportadoras, lo que coincide con el detalle consignado en el documento denominado Descripción del Proceso en Planta de Beneficio en Cía. Minera Ares S.A.C. (folios 3820 a 3824), en el que se indicó que el mineral procedente de la mina era descargado por volquetes a la tolva de gruesos, de allí era alimentado a la chancadora de quijadas por un alimentador de placas, el mineral chancado era almacenado en la tolva de finos.

Que según el detalle contenido a folios 6125 y 6126, el saldo de la cuenta Mineral Chancado Ares al 31 de diciembre de 2000, ascendente en total a S/. 841 040,00, estaba conformado por costos y depreciación de cargadores frontales, consumo de suministros, servicios recibidos, energía eléctrica, depreciación de chancadora de quijada, de alimentador de placas, de fajas transportadoras, intereses capitalizados, balanzas de precisión para faja, y otros.

Que de lo expuesto, se tiene que si bien en la Descripción del Proceso en Planta de Beneficio en Cía. Minera Ares S.A.C. se señaló que no se estaba efectuando el proceso de chancado, debido a que el

 9



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

mineral llegaba de la mina con las características adecuadas para alimentar directamente a la tolva de finos para su molienda, tal afirmación se encontraba referida a la fecha en que se llevó a cabo la fiscalización y la inspección en situ, esto es, al ejercicio 2003, más aún si los resultados obtenidos en una inspección física no podrían tener efecto para períodos anteriores.

Que asimismo, de acuerdo con el informe técnico (folios 4310 y 4326), elaborado por un ingeniero metalúrgico respecto del proceso productivo del mes de enero 2000 y emitido a la recurrente el 4 de febrero del mismo año, en dicho mes la sección de chancado operó cuatro horas para chancar bancos que estaban acumulados.

Que además, como se ha señalado la etapa de chancado no solo comprendía la operatividad de la máquina chancadora de quijadas sino también la utilización de otras maquinarias y procesos adicionales que necesariamente requerían ser utilizados antes de que el mineral quedara listo para pasar a la siguiente etapa de molienda, tales como tolva de gruesos, alimentador de placas, fajas transportadoras, volquetes, cargadores frontales, entre otros.

Que en tal sentido, independientemente de que el uso de la máquina chancadora de quijadas estuviera condicionado al tamaño de los trozos de mineral proveniente de la mina, el sector chancado formaba parte del proceso productivo de la recurrente, tal como consta en el Diagrama de Flujo y la Descripción del Proceso en Planta de Beneficio, por lo que los activos y gastos correspondientes a dicho sector o etapa productiva que hayan sido utilizados para tal efecto, debían ser considerados como generadores de rentas gravadas.

Que en todo caso, si bien los activos asignados a una etapa productiva podrían mantenerse inactivos durante un periodo de tiempo por razones propias de la actividad, por mantenimiento o reparación, o por restricción en el desarrollo de operaciones, tal inactividad temporal no implicaba una afectación parcial en la generación de rentas, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las resoluciones antes citadas.

Que en consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo materia de análisis, corresponde dejarlo sin efecto.

## **Costo de existencias finales de productos en proceso**

Que el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribía que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable y que cuando dichos ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01722-5-2010 y Nº 01645-2-2004, las adquisiciones de bienes efectuadas en un determinado ejercicio, pueden afectar el costo de ventas o, alternativamente, formar parte del inventario final del mismo ejercicio, dependiendo de si dichos bienes fueron o no vendidos en el transcurso de dicho ejercicio.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00023846 (folios 4933 y 4934), cerrado el 5 de junio de 2003, se indicó que el 22 y 23 de mayo de dicho año se llevó a cabo una inspección del proceso productivo operativo y documentario en la sede productiva de la recurrente ubicada en Asiento Minero Ares Car. Campamento Ares Km. 250, Orcopampa, Castilla, Arequipa, en la que se verificó que los inventarios del producto Dore al final de cada mes y al final del ejercicio 2000 eran de cero, es decir, no tenían stock, lo que coincidía con lo manifestado por su representante legal en la entrevista efectuada el 23 de marzo de 2002, en la que manifestó que no existían inventarios de productos terminados pues la





# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

producción era vendida inmediatamente, además, se indicó que las Actas de Producción Dore se emitían al momento del pesaje de las barras, eran suscritas por el Jefe de Seguridad Civil, el Sub-Gerente de Operaciones, el Jefe de Refinería, el Superintendente de Planta y el Jefe de Guardia, y sustentaban el total de la producción terminada, que a final de cada mes se elaboraban Balances Mensuales de Producción Física que contenían la producción total mensual, la presupuestada y la realmente obtenida, que los Informes Inventarios de Oro y Plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD mostraban la cantidad de producción que se encontraba en proceso a fin de cada mes, y que el Superintendente de Planta emitía Informes Mensuales de Operaciones a la alta dirección que contenían toda la información sobre la producción del producto Dore incluido los costos.

Que según se dejó constancia en los Anexos Nº 1 a los Resultados de los Requerimientos Nº 00023847 y Nº 00023848 (folios 4922 y 4931), la recurrente cumplió con presentar copia de las Actas de Producción, los Balances Mensuales de Producción Física, los Balances Metalúrgicos Mensuales, Inventario de Oro y Plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD, y los Informes Mensuales de Operaciones, entre otros, referidos a la producción de Dore del año 2000, así como con explicar por escrito cada una de las etapas de dicho proceso productivo.

Que en el punto 3 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00023856 (folios 4913 a 4916), se señaló que en el Diagrama de Flujo de Planta de Beneficio de folio 3825 presentado por la recurrente, se explicaba de manera gráfica todos los procesos de producción del producto Dore desde la etapa de chancado, molienda, lixiviación, lavado en contracorriente - CCD, y Merrill Crowe, hasta obtener las barras de Dore, que en la inspección efectuada el Superintendente de Planta manifestó que en los Tanques de Lixiviación y el Circuito CCD se mantenían productos en proceso que eran controlados y reportados en los Inventarios de Oro y Plata en los tanques y circuito mencionados, que eran informes emitidos por Laboratorio Químico Metalúrgico que mostraban los inventarios de oro y plata que se encontraban en proceso en los Tanques de Lixiviación (proceso de lixiviación) y en el Circuito CCD (proceso de lavado en contracorriente - CCD), de los que se obtuvo que al cierre del ejercicio 2000 el total de los inventarios de oro y plata era de 825 688,65 gr., sin embargo, en el Registro de Inventarios Permanentes Valorizado de Productos Terminados y Productos en Proceso se observó que dichas existencias finales no estaban registradas ni valorizadas, por lo que había un exceso en la determinación del costo de ventas al incluir como parte de éstos a las existencias que aún se encontraban en proceso a esa fecha.

Que asimismo, se indicó que el exceso en el costo de ventas convertido a kilogramos ascendía a 825,68865, cuyo valor era de S/. 1 364 797,283, según se determinó de la multiplicación de la cantidad de existencias finales de oro y plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD al cierre del ejercicio 2000 con el costo de producción unitario del mes de diciembre de 2000 de S/. 1 652,92, obtenido de la información proporcionada por la recurrente mediante escrito de folio 4017, por lo que al corresponder dicho exceso a existencias que aún se encontraban en inventarios, no constituía parte del costo de las existencias enajenadas en el ejercicio 2000 y correspondía adicionarlo a la base imponible del ejercicio de conformidad con el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, y se le solicitó desvirtuar dicha observación para lo cual debía explicar y sustentar documentariamente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de folios 4451 y 4452, en el que señaló que si bien al 31 de diciembre de 2000 el Inventario de Oro y Plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD mostraba las cantidades referidas por la Administración, no se produjo un exceso del costo de ventas ni se incluyó existencias que aún se encontraban en proceso a esa fecha, debido a que el valor de dicha etapa fue transferido al valor de los productos terminados, asimismo, cuestionó la forma en que se determinó el valor del supuesto exceso en el costo, pues se valorizaron productos en proceso como si se tratara de productos terminados, por lo que adjuntó el informe técnico elaborado por un metalurgista, en el que se explicaba el proceso productivo mensual.



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que en el punto 3 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folios 4887 a 4892), se indicó que los inventarios finales de productos en proceso materia de observación coincidían con los inventarios físicos de oro y plata que se encontraban en proceso en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD al 31 de diciembre de 2000 según el informe técnico emitido por el Laboratorio Químico Metalúrgico proporcionado por la recurrente, y eran diferentes a los productos terminados o existencias que a esa misma fecha se encontraban físicamente ubicados en los almacenes o bóvedas, asimismo, si bien la recurrente cuestionó la valorización realizada a dichos productos en proceso, no sustentó documentariamente otra forma de valorización, por lo que se mantuvo el reparo al costo de ventas por haberse incluido el costo de los productos que aún se encontraban en proceso al cierre del ejercicio, al amparo del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, como adición a la base imponible del referido impuesto, por la suma de S/. 1 364 797,283, por no corresponder al costo de existencias enajenadas en el ejercicio.

Que de la revisión de los informes denominados Inventario de Oro y Plata en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD (folios 3886 a 3897), emitidos por el Laboratorio Químico Metalúrgico, se advierte que detallan las cantidades de productos en proceso existentes al último día de cada mes del año 2000 y que las existencias finales al 31 de diciembre de 2000 eran de 48 154,83 gr. de oro y 777 533,82 gr. de plata, cuya sumatoria ascendente a 825 688,65 gr., corresponde a la cantidad tomada en cuenta por la Administración para efectuar el reparo materia de análisis.

Que asimismo, del Registro de Inventario Permanente Valorizado de Productos Terminados y Productos en Proceso (folios 2377 a 2342), se observa que no se encuentran registrados ni valorizados dentro de las existencias finales al 31 de diciembre de 2000, las existencias de minerales encontradas en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD de acuerdo con los informes antes mencionados.

Que como se ha indicado y se aprecia de folios 4914 y 5034, para determinar el valor de los inventarios finales de los productos en proceso, que corresponde al importe del reparo materia de análisis, la Administración multiplicó las cantidades de oro y plata encontradas en los Tanques de Lixiviación y en el Circuito CCD al 31 de diciembre de 2000 convertidas a kilogramos por el costo de producción unitario del mes de diciembre de 2000 obtenido del escrito presentado por la recurrente de folio 4017, referido al costo de productos terminados.

Que si bien en un sistema de acumulación por procesos, los costos unitarios se promedian al dividir los costos totales en un determinado período entre el total de unidades producidas en el mismo período, para tal efecto debe acreditarse que se trata de unidades idénticas u homogéneas o que recibieron la misma cantidad de materiales directos y costos de conversión, y que además no se cuenta con unidades incompletas o inventarios finales de producción en proceso en dicho período.

Que en efecto, como lo ha reconocido la propia Administración en el punto 3 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00023856, los productos o unidades en proceso son distintos a los productos terminados y por consiguiente también su costo o valorización, por lo que correspondía determinar el costo de los inventarios finales de productos en proceso en función al costo de productos equivalentes y no en función al costo de productos terminados como efectuó la Administración.

Que en consecuencia, dado que la determinación de la valorización efectuada por la Administración no se encuentra arreglada a ley, corresponde dejar sin efecto el reparo.

## **Gastos reclasificados como activos por diferencias entre el costo declarado y el registrado**

Que de acuerdo con el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución Conasev Nº 006-84-EFC/94, la cuenta 72 Producción Inmovilizada registra el costo de los trabajos efectuados por la empresa para sí misma, por lo que el costo de dichos trabajos, previamente registrado según su naturaleza en la



# Tribunal Fiscal

N° 06690-2-2010

clase 6, se transfiera a la cuenta 33 Inmuebles, Maquinaria y Equipo o a la cuenta 34 Intangibles, según sea el caso, a efecto de incluirlo como parte del patrimonio de la empresa, asimismo, conforme con la dinámica de la cuenta 72, es debitada por el traslado de su saldo a la cuenta Producción del Ejercicio y es acreditada por el valor de los materiales consumidos y otros costos incurridos para producir los bienes de uso.

Que a su vez la cuenta contable 60- Compras representa las adquisiciones relacionadas con bienes de cambio, en las cuales sólo se deberá contabilizar la compra de bienes que se adquieren para ser destinados a la venta o para ser consumidos en la producción directa o indirectamente, asimismo, según la dinámica de la cuenta 60 es debitada por el valor de la compra, según factura o cualquier otro comprobante o documento que lo sustente y es acreditada por el valor de las devoluciones a los proveedores y su traslado al cierre del periodo con cargo a la cuenta contable 82- Valor Agregado para el caso de empresas extractivas como el presente caso.

Que cuenta la cuenta contable 61- Variación de Existencias muestra los cambios en un periodo determinado de los saldos de los bienes que integran el rubro existencias, participando a nivel de resultados como cuentas correctoras de las compras, asimismo, según la dinámica de la cuenta 61 es debitada por el costo de los bienes consumidos en la producción o en las operaciones realizadas por la empresa en el periodo, por la transferencia del costo de los bienes vendidos durante el ejercicio y por el saldo acreedor al cierre del ejercicio de las variaciones de bienes consumidos con abono a la cuenta 82- Valor Agregado y es acreditada por los bienes adquiridos para la reventa o para la producción o consumo según corresponda y por el saldo deudor al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 82- Valor Agregado para el caso de empresas extractivas como el presente caso.

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00023355 (folio 5012), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara un análisis detallado del cálculo realizado para la determinación del costo de ventas ascendente a S/. 106 090 336,00, consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 presentada el 3 de abril de 2001 con PDT 676 N° 03003798, y registrado en la cuenta 693115 del Libro Mayor, que el análisis debería realizarlo a nivel de clase 6 Gastos y clase 9 Centro de Costos, y que exhibiera la documentación que sustentara dicho cálculo.

Que en respuesta, la recurrente presentó los escritos de folios 3707 y 4462, en los que detalló la determinación del costo de ventas e indicó que algunas compras de equipos relacionados a proyectos de inversión fueron cargadas directamente a la cuenta 61 Variación de Existencias, por un total de S/. 2 575 394,29, sin pasar por la cuenta 26 Suministros Diversos de Existencias, por lo que se efectuó la reclasificación entre cuentas de gastos y dichas compras fueron incluidas en la cuenta 65 Cargas Diversas de Gestión.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento (folios 4955 a 4962), se señaló que los datos contenidos en el referido detalle fueron verificados con los gastos, consumo de existencias, inventarios iniciales y finales registrados en el Libro de Inventarios y Balances, y se obtuvo el total de costo y gasto del ejercicio 2000, por un total de S/. 157 299 261,33, importe obtenido luego de la deducción de las inversiones de S/. 14 634,143.74 que según la recurrente correspondía a gastos reclasificados como activos.

Que asimismo, se indicó que el total de costo y gasto de S/. 157 299 261,33 fue comparado con el total de costo y gasto consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, ascendente a S/. 159 490 550,00, siendo que la diferencia de S/. 2 191 288,67 constituía un exceso en el costo de ventas del ejercicio 2000.

Que adicionalmente, se precisó que para determinar las compras cargadas directamente a la cuenta 61 Variación de Existencias, se contrastó los saldos registrados en dicha cuenta en el Libro Mayor con los



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

listados del Sistema de Información Contable SAP de la recurrente, y se detectó que dichos saldos fueron reclasificados a la cuenta 721101 Producción Inmovilizada del Activo Fijo, según se detalló en el Anexo Nº 3 de folios 4939 a 4949, de lo que se concluyó que duplicó el consumo de las existencias en el costo de producción del ejercicio 2000 y, por tanto, en el costo de ventas declarado en dicho ejercicio, por la suma de S/. 2 191 288,67, que no fue sustentado documentariamente, por lo que se reparó dicho exceso como adición a la base imponible del Impuesto a la Renta, al amparo del artículo 20º de la ley de dicho impuesto.

Que al respecto, debe indicarse que de acuerdo con el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00023355 (folio 4958), el esquema planteado por la Administración para determinar el importe del reparo, fue comparar el total de costos y gastos según libros y registros contables con el total de costos y gastos según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Que para tal efecto, sumó los saldos de las cuentas de la clase 6 registradas en el Libro Mayor (cuenta 60 Compras, cuenta 62 Cargas de Personal, cuenta 63 Servicios Prestados por Terceros, cuenta 64 Tributos por Pagar, cuenta 65 Cargas Diversas de Gestión, cuenta 66 Cargas Excepcionales, cuenta 67 Cargas Financieras y cuenta 68 Provisiones del Ejercicio), así como la cuenta 694102 Costo de Ventas por Transferencia de Energía Activa y la Variación de Existencias<sup>1</sup> de Productos Terminados, Productos en Proceso y Suministros Diversos del Libro de Inventarios y Balances, y restó los saldos de la cuenta 78 Cargas Cubiertas por Provisiones y de la cuenta 72 Producción Inmovilizada, esta última correspondiente a los gastos reclasificados como inversiones en cuentas del activo por un monto de S/. 14 634,143.75, lo que dio un total de S/. 157 299 261,33.

Que de otro lado, sumó el costo de ventas y de enajenación de activos, los gastos de ventas, administrativos, financieros, diversos y otros consignados en la declaración jurada anual presentada mediante PDT 676 Nº 03003798, lo que dio un total de S/. 159 490 550,00, y la diferencia resultante de la comparación de importe con el resultado obtenido del Libro Mayor, fue reparada como exceso del costo de ventas.

Que de la revisión del formato en que se presenta la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, se advierte que los contribuyentes están en la obligación de consignar en ella sus estados financieros básicos como el Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas, asimismo, este último es un estado netamente económico que proviene del Balance de Comprobación que a su vez constituye una hoja de trabajo de los saldos anotados en el Libro Mayor.

Que como se ha indicado, el cálculo efectuado por la Administración para determinar la diferencia acotada, consistió en comparar las cuentas registradas en el Libro Mayor con lo consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, conforme se ha verificado previamente, por lo que el procedimiento seguido para tal efecto cumple con las políticas y normas contables, así como con la práctica contable, y cuya validez y aplicación al presente caso no fue cuestionada por la recurrente durante la fiscalización.

Que asimismo, al detectar la referida diferencia, la Administración requirió a la recurrente que la sustentara con documentación fehaciente, sin embargo, ésta se limitó a alegar que la sobrevaluación del costo de ventas se originó en el tratamiento contable otorgado a las compras de materiales y equipos para la construcción de proyectos de inversión, que inicialmente fueron cargadas directamente a la cuenta 61 Variación de Existencias, sin pasar por la cuenta 26 Suministros Diversos, efectuándose una reclasificación a otra cuenta de gastos; siendo que en la etapa de reclamación y apelación la recurrente alegó que dichos materiales y equipos fueron contabilizadas por error con cargo a la cuenta 61 Variación de Existencias y abono a la cuenta 42 Cuentas por Pagar Comerciales, y su utilización fue contabilizada

<sup>1</sup> Inventario Inicial – Inventario Final.



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

con cargo a la cuenta 33 Obras en Curso y a la cuenta 34 Intangibles con abono a la cuenta 721101 Producción Inmovilizada, adjuntando un informe de auditores externos.

Que sobre el particular, resulta pertinente anotar que de conformidad con el Plan Contable General Revisado antes citado, la adquisición de materiales para la construcción de activos fijos o proyectos mineros debieron registrarse con cargo a la cuenta 60 Compras y abono a la cuenta 42 Proveedores, y su utilización o consumo con cargo a la cuenta 33 Inmueble, Maquinaria y Equipo con abono a la cuenta 72 Producción Inmovilizada.

Que si bien en el informe de auditores externos adjuntado por la recurrente en la etapa de reclamación (folios 6120 a 6123), se señaló que el error incurrido al registrar compras de materiales para la construcción de proyectos mineros en la cuenta 6169XX Variación de Existencias, en lugar de alguna divisionaria de la cuenta 60 Compras, tuvo efectos nulos en la determinación del costo de ventas y en la utilidad o pérdida del ejercicio, pues el saldo deudor de la cuenta 61 Variación de Existencias quedó compensado con el saldo acreedor de la cuenta 721101 Producción Inmovilizada, cabe señalar que de la revisión de dicho informe se aprecia que su contenido es genérico y no detalla la incidencia o efecto específico para el caso materia de análisis.

Que asimismo, de acuerdo con el detalle consignado en el Cuadro de Distribución de Costos y Gastos proporcionados por la recurrente durante la fiscalización (folios 3699 a 3706), los desembolsos efectuados por adquisición de materiales para la construcción de Inmuebles, Maquinaria y Equipos e Intangibles ascendió a S/. 16 225 488,44, asimismo, de la revisión de los listados del Sistema de Contabilidad del Libro Mayor (folios 336 a 338), se observa que la sumatoria de los cargos realizados por este concepto a la cuenta 6169XX Variación de Existencias sólo fue de S/. 3 995 437,71 y el saldo fue distribuido en las cuentas de gastos 63, 64, 66, 65 y en otras cuentas<sup>2</sup>, es decir, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la totalidad del importe de las referidas adquisiciones no fue registrado solamente en la cuenta 6169XX.

Que según se aprecia del cuadro y Libro Mayor antes mencionados, del total de desembolsos efectuados por la referida adquisición de materiales, la recurrente solo reclasificó el monto de S/. 14 634 143,75 al costo del activo fijo mediante abonos a la cuenta 72 Producción Inmovilizada, lo que fue tomado en cuenta por la Administración según se aprecia del punto 10 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00023355 (folio 4958), por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en consecuencia, al no haber la recurrente cumplido con sustentar la diferencia detectada por la Administración por exceso de costo de ventas, a pesar de haber sido requerida para ello, el reparo se encuentra arreglado a ley y, por tanto, corresponde mantenerlo.

## **Ajuste por corrección monetaria**

Que el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 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.

<sup>2</sup> Según listados de totales clases de coste presentados por la recurrente que obran a folios 1764 a 1766 utiliza las cuentas 80, 81 y 82.

 15



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que el artículo 1º de la Resolución de la Contaduría Pública Nº 004-94-EF/03.01, disponía que para fines de control el efecto de ajuste por corrección monetaria correspondientes a las cuentas de Balance se debía registrar en cuenta divisionaria separada solo al 31 de diciembre de cada año, trasladándolo al inicio del año siguiente a la cuenta divisionaria no monetaria que la originó para dejar actualizado el costo histórico de dicha cuenta, a costo actualizado al 31 de diciembre del año anterior.

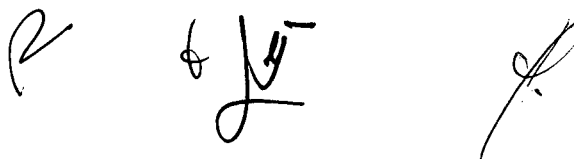
Que de acuerdo con las normas citadas, el valor histórico de las partidas no monetarias al 1 de enero de debe incluir el ajuste por corrección monetaria de las partidas no monetarias de ejercicios anteriores, y al determinar el costo de ventas de existencias sujetas al ajuste por inflación de un ejercicio, éste podría incluir el ajuste por corrección monetaria del ejercicio precedente a ese ejercicio y de ejercicios anteriores al precedente, lo que dependerá de la fecha de origen de la existencia que es materia de venta, asimismo, en bienes de alta rotación el ajuste de corrección monetaria más remoto que pueden aplicar al costo de venta es del ejercicio precedente.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00023856 (folios 4911 a 4913), la Administración señaló que los saldos históricos al 31 de diciembre de 1999 de los productos terminados y los productos en proceso registrados en el Libro de Inventarios y Balances diferían de los consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 presentada mediante PDT 674 Nº 03004403, asimismo, que dichos importes al corresponder a los saldos iniciales para el ejercicio 2000, tenían incidencia en la determinación de los costos por cuanto la recurrente había incluido al costo de ventas el valor del ajuste por corrección monetaria del ejercicio 1999, por lo que le solicitó que explicara por escrito y que sustentara documentariamente el exceso en el costo de ventas por la suma de S/. 153 273,00, así como que presentara copia del Libro Mayor o reportes del sistema contable en los que se encontrara la mayorización de las cuentas de existencias y la cuenta 898001, los papeles de trabajo sobre la determinación del valor del REI del ejercicio 1999, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito y el cuadro de folios 4436 4451, en los que indicó que según la rotación de inventarios, el stock de existencias al final del ejercicio 1998 se consumía totalmente en el siguiente ejercicio, por lo que el ajuste por corrección monetaria de dichas existencias se incluyó en el costo de venta del ejercicio 1999, sin embargo, dicho exceso de costo de ventas correspondiente al ajuste por corrección monetaria del ejercicio 1998, quedaba neutralizado al final del ejercicio con la aplicación del REI.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento (folios 4885 y 4886), se señaló que según la explicación y documentación proporcionada por la recurrente, la diferencia observada correspondía al ajuste por corrección monetaria del ejercicio 1998 que fue consumido totalmente en el ejercicio 1999, y de acuerdo con lo manifestado por el representante legal, el método de valuación utilizado para los productos terminados era el método de identificación específica, por lo que el saldo de existencias al inicio del ejercicio era lo primero que se consumía, lo que se comprobó para el ejercicio 2000, en el que las primeras existencias vendidas fueron las existencias finales de productos terminados al 31 de diciembre de 1999, por lo tanto, aplicando el principio de uniformidad previsto en el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, las existencias finales de productos terminados al 31 de diciembre de 1998 fueron las primeras existencias vendidas en el ejercicio 1999, por lo que se mantuvo la observación detectada, registrada en la cuenta 693115 Costo de Ventas Concentrados Productos Dore Exterior, ascendente a S/. 153 273,00 por corresponder al ejercicio 1999 y no al 2000.

Que de lo expuesto, se tiene que en la fiscalización la recurrente reconoció que por error no consideró correctamente el REI del rubro existencias en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, debido a que incluyó como parte del saldo histórico de existencias el REI del ejercicio 1998 ascendente a S/. 153 273,00 que correspondía a existencias que ya habían sido vendidas al 31 de diciembre de 1999, sin embargo, alegó que dicho error no tuvo efecto en la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, según el informe de auditores externos (folios 6127 a 6130).

 16



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que al respecto, debe indicarse que al 1 de enero de 1999 el saldo histórico de las cuentas de existencias debían contener el ajuste por corrección monetaria del ejercicio 1998 y al haber sido vendidas en el ejercicio 1999, dicho valor histórico al 1 de enero de 1999 que fue incluido el ajuste de corrección monetaria el ejercicio 1998, debió ser trasladado al costo de ventas de las existencias vendidas en el ejercicio 1999, debido a que las normas que regulaban el ajuste por inflación para efecto tributario solo consideraban las partidas no monetarias del Balance General para la determinación del costo computable de las existencias que eran vendidas o consumidas.

Que sin embargo, el error incurrido por la recurrente no afectó los resultados del ejercicio 2000, toda vez que el aumento en el costo de ventas histórico se compensa con el reconocimiento de un ingreso por REI del activo no monetario, que en este caso, son las existencias del mismo ejercicio, asimismo, al considerar como parte del saldo final del ejercicio 1999 el ajuste por corrección monetaria del ejercicio 1998, se determinó un menor REI por las existencias en el mismo importe, por lo que su efecto en la base imponible del Impuesto a la Renta al final del ejercicio quedó neutralizado.

Que la Administración reparó el costo de ventas del ejercicio 2000 debido al error incurrido respecto al valor ajustado de las existencias del ejercicio 1999, sin embargo, como se ha señalado, dicho error no produjo efectos tributarios, asimismo, no se encuentra acreditado en autos que efectivamente hubiese tenido algún efecto en el costo de ventas del ejercicio 2000, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado, corresponde dejar sin efecto el reparo.

Que de acuerdo con el análisis efectuado respecto de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007765 (folios 6149 y 6150), se ha establecido que algunos deben ser dejados sin efecto y otros deben ser mantenidos, por lo que corresponde declarar fundada la apelación en el extremo referido a la citada resolución de determinación, a fin que la Administración realice la reliquidación de la deuda contenida en ella de acuerdo con lo dispuesto por el análisis precedente.

## **Multa**

Que el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, aplicable al caso de autos, disponía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, la que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por la Ley Nº 27335, se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

Que la Resolución de Multa Nº 022-02-0012109 (folio 6148), fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º antes citado, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, y el importe de la sanción ha sido calculado en función al 50% del tributo omitido contenido en la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007765, respecto de la cual corresponde declarar fundada la apelación a fin que la Administración recalculé la deuda establecida en ella, por lo que procede resolver el mismo sentido y por lo tanto declarar fundada la apelación también el extremo referido a la mencionada resolución de multa y disponer que se efectúe la reliquidación respectiva.

## **Saldo a Favor del Exportador**

Que finalmente, la recurrente alega que al determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 aplicó el saldo a favor del exportador de marzo de 2001, sin embargo, en la resolución de determinación impugnada la Administración consideró un importe menor debido a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas contenidos en la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007764.



# Tribunal Fiscal

Nº 06690-2-2010

Que al respecto, cabe anotar que mediante Resolución Nº 09195-3-2007 de 28 de setiembre de 2007, este Tribunal declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia Nº 0150140002458, que se pronunció sobre la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007764, posteriormente, en cumplimiento de la citada resolución, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº 0150140008913, contra la cual la recurrente interpuso apelación que se encuentra en trámite ante esta instancia con Expediente Nº 3750-2010.

Que en tal sentido, al reliquidar la deuda contenida en la resolución de determinación materia de impugnación en el presente procedimiento, la Administración deberá tener en cuenta el importe del saldo a favor del exportador que finalmente se vaya a determinar en el procedimiento contencioso tributario seguido respecto de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007764.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

## RESUELVE:

Declarar **FUNDADA** la apelación interpuesta en el extremo referido a los reparos al costo de producción del proceso de chancado, costo de existencias finales de productos en proceso, baja de activos por obsolescencia y ajuste por corrección monetaria, e **INFUNDADA** en lo demás que contiene, y disponer que la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA

PINTO DE ALIAGA  
VOCAL

HUAMÁN SIALER  
VOCAL

Flores Pinto  
Secretario Relator  
ZV/FP/SQ/jcs.