Tribunal Fiscal

N° 07975-4-2014

EXPEDIENTE N°	:	15675-2007
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 30 de junio de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140006757 de 28 de setiembre de 2007, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria[1] - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010491 y 012-003-0010492 emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485, 012-003-0010486 y 012-003-0010489 giradas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero y febrero de 2002, y setiembre de 2003 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010239, 012-002-0010240 y 012-002-0010242 a 012-002-0010245, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175°, numeral 5 del artículo 177° y numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente en cuanto al reparo por exportaciones subvaluadas de clínker a Estados Unidos, señala que la tabla 19 del Yearbook del USGS de los años 2002 y 2003, a la que se remite la Administración contiene importaciones combinadas de cemento y clínker, por lo que no es posible considerar dicha tabla para establecer el valor de las exportaciones de clínker, siendo además que el clínker es un producto intermedio, de menor valor que el producto terminado (cemento), y también de menor valor que los cálculos combinados de ambos (clínker y cemento).

Que agrega que la Administración señala que ha considerado el estado de Florida, no obstante sólo ha considerado el distrito de Tampa omitiendo el distrito de Miami que también corresponde a Florida, y que la metodología utilizada para el cálculo del valor FOB promedio no permite obtener el valor de mercado con certeza, por lo que es errado utilizarla.

Que alega que la Administración ha omitido considerar el ajuste del flete desde Perú, al haber únicamente dividido el valor FOB total del resto de países que exportaron al distrito de Tampa entre la cantidad exportada por dichos países, asimismo, manifiesta que debieron excluirse operaciones entre unidades relacionadas o de un mismo grupo económico, lo que ha sido admitido por la Administración en otras fiscalizaciones.

Que afirma que la información obtenida de la página web oficial U.S. Geological Survey, no puede ser considerada información oficial de los organismos gubernamentales sobre los precios reales de exportación FOB en los países de origen, por cuanto sólo dispone de información reportada por los importadores en Estados Unidos, siendo además que los datos sólo tienen carácter informativo sujetos a errores toda vez que el US Census Bureau que es la fuente de información de dicha página web no certifica que tales precios correspondan a sus valores reales ni tampoco es el resultado de cruces de información con aduanas de los países de origen.

Que refiere que la participación de intermediarios distorsiona los verdaderos valores FOB, lo que hace imposible determinar los valores FOB reales en los puertos de origen de las exportaciones, mediante el uso de información reportada en los puertos de destino por el U.S. Geological Survey.

[1] Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Que indica que mediante carga de fecha 23 de febrero de 2007, el especialista en cemento de la USGS, Hendrik G. van Oss confirma que la utilización de la información estadística que reporta el US Geological Survey es inviable y poco confiable para efectos de determinar el valor vigente en el mercado de consumo de exportaciones de cemento.

Que sostiene que los valores reportados por el US Geological Survey están sujetos a errores, lo que se corrobora con el correo electrónico, adjuntado a su recurso de reclamación, enviado por Diane Oberg funcionaria del US Census Bureau, siendo que la tabla 20 usada por la Administración considera los valores FOB y CIF del cemento proveniente de Noruega a E.E.U.U., son casi iguales, lo cual es imposible, por cuanto ello significaría que el flete tenga un costo muy bajo, asimismo, se reconocen errores en el anuario del US Geological Survey de 2002.

Que mediante escrito ampliatorio de su apelación, de fojas 5893 a 5897, la recurrente señala que la Administración omitió observar el procedimiento legal establecido en el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 37° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual vulneró el principio de legalidad, para lo cual cita lo señalado por la Administración en la Resolución de Intendencia N° 0150140009482, emitida en un procedimiento contencioso seguido por ella respecto de los periodos 2004 y 2005.

Que agrega que se incurrió en error al utilizar como fuente, información estadística contenida en el US Census Bureau que no constituye información confiable y fidedigna, dado que en virtud de dichas estadísticas no se aprecia si las operaciones se dieron entre empresas vinculadas o independientes, si las transacciones corresponden a contratos anuales o a ventas spot, si el mercado estaba al alza o a la baja, los competidores que intervinieron, la situación del mercado de fletes al momento de cada operación, el tipo de producto, si se trataba con un proveedor con diferente modalidad de transporte, el volumen negociado, o si hubo incremento en el precio del combustible, entre otros factores que permiten determinar si ciertas operaciones son comparables entre sí.

Que con relación al reparo por gastos de campamento y servicio docente no deducible, afirma que la Administración reconoce que es titular de la actividad minera y por ende, le resultaba aplicable el artículo 206° de la Ley General de Minería.

Que agrega que el hecho que se hayan desarrollado poblaciones próximas al centro de labores, no genera que haya dejado de tener la obligación de proporcionar vivienda a sus trabajadores, debido a que las normas legales de minería no prevén la transferencia o el procedimiento mediante el cual se deje de prestar el servicio de vivienda, siendo el sentido y alcance de la norma legal que el trabajador siga gozando de las condiciones favorables previstas en el citado artículo 206°.

Que afirma que no resulta relevante que se celebren convenios colectivos con los trabajadores para seguir cumpliendo con dicha obligación, siendo que la jurisprudencia fiscal citada por la resolución apelada, resulta irrelevante, toda vez que ella cumple con dicha obligación por un mandato legal y no en mérito a una obligación contractual, y que al tratarse de un mandato legal, la vivienda proporcionada a sus trabajadores no califica como remuneración en especie, asimismo, el otorgamiento de la vivienda no es de libre disposición dado que al término de la relación laboral los trabajadores deberán devolver las instalaciones.

Que alega que el otorgamiento de viviendas, es una condición de trabajo debido a que los campamentos mineros no son de libre disposición del trabajador, y facilitan la prestación del servicio, y su entrega es razonable, debido a que se encuentran dentro del supuesto de la Ley General de Minería y en su momento obligado a desarrollar campamentos mineros y a continuar prestando sus servicios; siendo que la Corte Suprema mediante Casación 133-97-LIMA ha señalado que en las empresas mineras el otorgamiento de vivienda es condición de trabajo contemplada como remuneración no computable.

Que señala que según la Constitución Política del Perú se debe interpretar las normas, en el sentido más favorable al trabajador, y por ende el gasto incurrido en campamento constituye gasto deducible.

Que con relación al gasto por servicio docente, sostiene que la Administración interpreta erróneamente el artículo 172° del Reglamento de la Ley General de Minería, dado que el sólo hecho de poder transferir los servicios educativos al Gobierno Central, no significa que tales gastos constituyan una liberalidad, toda vez que la norma no contiene un imperativo de transferir tales servicios cuando el centro de labores se encuentre próximo a un centro poblado, pues en tanto no se extinga la obligación por mandato legal, la obligación subsiste.

Que indica que conforme a la normativa legal, en especial, el artículo 206° de la Ley General de Minería, se encontraba en la obligación de seguir prestando los servicios de educación a sus trabajadores en tanto no se realice su transferencia a favor del gobierno central, resultando de aplicación el principio de la condición más beneficiosa para el trabajador, siendo la fuente de la obligación la ley.

Que alega que la interpretación de la Administración de desconocer el gasto debido a que los beneficiarios directos no son los trabajadores sino sus descendientes, o porque no se consideró como una mayor remuneración, desnaturaliza la prestación de los servicios educativos como obligación legal.

Que sostiene que la empresa no otorga actos de liberalidad al trabajador, toda vez que si dicho gasto fuera considerado como ingreso para el trabajador, en razón de originarse en la relación laboral sería renta de este último, según el inciso b) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende gasto deducible de la empresa, siendo que en este caso el cumplimiento de una obligación legal no reporta para el trabajador un beneficio de libre disposición.

Que respecto al reparo por gastos de ejercicios anteriores no aceptados tributariamente, refiere que este se originó en el pago por el Contrato de Opción de Transferencia de Derechos Mineros, suscrito con la Compañía Minera Sacaco S.A. del 15 de octubre de 1998, y que si bien es cierto el 8 de noviembre de 2001 comunicó por escrito su decisión de no optar por la compra, recién el 2 de agosto de 2002 Compañía Minera Sacaco S.A. le comunicó vía carta notarial el vencimiento del contrato de opción, por lo que en dicha fecha decidió deducir el gasto efectuado por la opción, por cuanto recién en dicha fecha se formalizó ante Registro Público de Minería la terminación del citado derecho.

Que menciona que no le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 74° de la Ley General de Minería, en el sentido que procede la amortización del precio pagado en la adquisición de concesiones mineras a partir del momento en que se deba cumplir con la producción mínima de acuerdo a ley, por cuanto en su caso no está amortizando un precio de adquisición sino el pago por un contrato de opción, que constituye un gasto previo a la celebración de un contrato definitivo de compra.

Que indica que el gasto no puede ser deducido en la fecha en que se hizo el desembolso por cuanto no tenía la certeza si el mismo integraría el costo de adquisición de la concesión.

Que en cuanto a los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, indica que ello se da como consecuencia del reparo por ajustes del valor de exportaciones de cemento y clínker, por lo que su determinación deberá estarse a lo que se resuelva en dicho extremo.

Que sobre la comisión de las infracciones, indica que las resoluciones de multa emitidas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, requieren para sustentarse en la existencia de falsedad u omisión, lo que no se dio en su caso, pues las cifras observadas por la Administración no son producto de una omisión o falsedad, sino de una distinta interpretación de las normas tributarias, resultándole de aplicación el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Expediente N° 115-97, que señaló que para la determinación de la infracción materia de análisis resulta imprescindible analizar y evaluar la intención del contribuyente, reafirmando la naturaleza subjetiva de dicha infracción.

Que en cuanto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, refiere que la Administración sustenta la infracción en el hecho que no habría cumplido con registrar sus operaciones en sus libros contables con un nivel de detalle de 8 dígitos, sin tener en cuenta que ni el Código de Comercio ni la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT que regulan el procedimiento para el llenado de los libros contables, no hacen mención sobre el grado de detalle con que se deben de registrar las cifras.

Que finalmente sobre la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, menciona que la falta de presentación de la totalidad de la documentación solicitada por la Administración en el Requerimiento N° 0122060001390 se debió al plazo excesivamente corto otorgado por la Administración para tal efecto, pese a lo cual cumplió con presentar lo solicitado durante el proceso de fiscalización, por lo que solicita al Tribunal Fiscal que en el presente caso evalúe las circunstancias objetivas que le impidieron cumplir con lo solicitado por la Administración y proceda a revocar la apelada en dicho extremo.

Que por su parte, la Administración con relación al reparo a las exportaciones subvaluadas de clinker a Estados Unidos, señala que corresponde considerar como mercado al Estado de Florida, y considera la Tabla 19 del US Census Bureau, a efectos de establecer el valor FOB promedio para los ejercicios 2002 y 2003. De lo cual, establece que existe un valor FOB de la recurrente menor al de mercado, y por ende calcula el reparo por el ejercicio 2002 al importe de S/.818,434.00, y por el ejercicio 2003 al monto de S/.5'994,939.00, considerando como precio por TM el importe de U$ 33.73 y U$ 35.67, respectivamente, por lo que procedió a modificar el importe del reparo a dichos montos.

Que en cuanto al reparo por gastos de campamento y servicio docente, señala que la obligación de brindar vivienda y educación a los trabajadores y dependientes corresponde al titular de la actividad minera, siempre que se encuentre en una zona alejada, no obstante, la recurrente no se encuentra en dicha zona, al tener una población cercana como Lima, siendo que lo dispuesto por el artículo 172° del Reglamento de la Ley General de Minería de seguir manteniendo los servicios desarrollados, no incluye al beneficio de vivienda, el cual no es considerado condición de trabajo, según diversa jurisprudencia, por ende, considera que los gastos de vivienda no cumplen con el principio de causalidad.

Que con relación a los gastos por educación en colegios fiscalizados, el artículo 172° citado permitía a la recurrente transferir dicho servicio a las autoridades educativas e incluso particulares, y por ende, si la recurrente decidió mantener la prestación de tal servicio, constituye un acto de liberalidad, siendo además que no corresponde al trabajador sino a sus dependientes; por lo que tales gastos no cumplen con el principio de causalidad, procediendo mantener el reparo.

Que respecto al gasto de ejercicios anteriores no aceptado tributariamente, refiere que corresponden a los pagos efectuados por la recurrente respecto de la firma de un contrato de opción con la Compañía Minera Sacaco S.A., el mismo que debió ser reconocido como gasto en la fecha en que la recurrente decidió no ejercer su derecho de opción, lo que ocurrió el 8 de noviembre de 2001.

Que mediante escrito de 23 de junio de 2014, la Administración reiteró los fundamentos de los reparos por gastos de campamento y servicio docente y gasto de ejercicios anteriores no aceptado tributariamente, señalando que la recurrente no se encuentra ubicada en zona alejada de un centro poblado y no se ha acreditado que los gastos de campamento y servicio docente sean parte de una condición de trabajo, por lo que constituyeron actos de liberalidad, y que al comunicar su decisión de no ejercer su derecho contractual a tomar la opción de compra de los derechos mineros pactados mediante carta del año 2001, debió registrar sus consecuencias financieras en el ejercicio 2001 y no en el 2002.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 050011173990-01-SUNAT, foja 4671 y Requerimiento N° 0121050000180, notificados el 16 de diciembre de 2005, fojas 4664 a 4666, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, siendo que como consecuencia de dicho procedimiento se emitieron las Resoluciones de Determinación

N° 012-003-0010485 a 012-003-0010492 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010236 a 012-002-0010245, conforme el siguiente detalle:

- Resolución de Determinación N° 012-003-0010491, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 de fojas 5279 a 5344, por los siguientes reparos: (i) Exportaciones de Cemento a Estados Unidos de Norteamérica – (EUA) y de clínker a EUA y Chile subvaluadas, (ii) Gastos no deducibles - Gastos sección Campamento y Escuelas Fiscalizadas, y (iii) Gastos de ejercicios anteriores no aceptables.

- Resolución de Determinación N° 012-003-0010492 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 5178 a 5235, por los siguientes reparos: (i) Exportaciones de Cemento a EUA y de clínker a EUA y Chile subvaluadas, y (ii) Gastos no deducibles – Gastos sección Campamento y Escuelas Fiscalizadas.

- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485 y 012-003-0010487 giradas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero de 2002 y marzo de 2003, de fojas 5155 a 5173, 5177, 5258 a 5276 y 5278, por reparos al coeficiente de los pagos a cuenta e ingresos declarados en dichos periodos como consecuencia del reparo por exportaciones de clínker a Chile subvaluadas.

- Resolución de Determinación N° 012-003-0010486 girada por pago a cuenta de Impuesto a la Renta de febrero de 2002, de foja 5258 a 5277, por reparos al coeficiente de dicho pago a cuenta.

- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010488 a 012-003-0010490 giradas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de agosto, setiembre y diciembre de 2003, de fojas 5155 a 5176, por reparos a los ingresos declarados en dichos periodos como consecuencia del reparo por exportaciones de cemento y clínker a EUA y exportaciones de clínker a Chile subvaluadas.

- Resoluciones de Multa N° 012-002-0010236 a 012-002-0010245 giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175°, numeral 5 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 4921 a 4924, 5145 a 5154 y 5251 a 5256.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140006757, apelada, foja 5759, la Administración dejó sin efecto el reparo a exportaciones de cemento a EUA y exportaciones de clínker a Chile y mantuvo en parte el reparo por exportaciones de clínker a EUA, situación que originó que se rectificaran las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485, 012-003-0010489, 012-003-0010491 y 012-003-0010492 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010239, 012-002-0010240, 012-002-0010242 y 012-002-0010243, y que se dejaran sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010487, 012-003-0010488 y 012-003-10490, giradas por pagos a cuenta de Impuesto a la Renta por los periodos de marzo, agosto y diciembre de 2012, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010236 a 012-002-0010238 y 012-002-0010241 emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, foja 5759, y mantuvo la Resolución de Determinación N° 012-003-0010486 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010244 y 012-002-0010245.

Que en ese sentido, es materia de controversia determinar si se encuentran conforme a ley:

(i) Los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 por exportaciones de clínker a EUA y gastos no deducibles – Gastos sección Campamento y Escuelas Fiscalizadas, así como el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 por gastos de ejercicios anteriores no aceptables y la modificación del coeficiente aplicado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485, 012-003-0010486, 012-003-0010489 012-003-0010491, 012-003-0010492 y Resoluciones de Multa N° 012-002-0010239, 012-002-0010240, 012-002-0010242 y 012-002-0010243 giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, y

(ii) Las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010244 y 012-002-0010245 emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175° y numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

I. Impuesto a la Renta ejercicios 2002 y 2003

a) Exportaciones de clínker a Estados Unidos (E.E.U.U.)

Que mediante las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010491 y 012-003-0010492 giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 y sus anexos de fojas 5183 a 5196, 5199, 5227, 5229, 5230, 5290 a 5304, 5306, 5232, 5233, 5235, 5339, 5341 a 5344, la Administración efectuó el reparo a las exportaciones de clínker a E.E.U.U., por los importes de S/.895,410.00 y S/.6'165,669.00, al haberse realizado por debajo del valor de mercado según la información obtenida de la página web oficial de la U.S. Geological Survey, que publica información estadística elaborada por el Departamento de Comercio de los Estados Unidos a través de la Oficina de Censos de los Estados Unidos– División de Servicio al Cliente (en inglés, Departament of Commerce –U.S. Census Bureau- Customer Services Branch), sobre el consumo y flujo de minerales y materiales en E.E.U.U., que incluye producción, importación, exportación y stock; así como de la información obtenida de la División de Estadísticas Comerciales de la Administración de Comercio Internacional del Departamento de Comercio de los Estados Unidos (en inglés, Trade Statistics Division, International Trade Administration, Departament of Commerce).

Que de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 64° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en el período de autos, para los efectos de dicha ley, el valor asignado a las mercaderías o productos que sean exportados, no podrá ser inferior a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los gastos, en la forma que establezca el Reglamento, teniendo en cuenta los productos exportados y la modalidad de la operación. Si el exportador asignara un valor inferior al indicado, la diferencia, salvo prueba en contrario, será tratada como renta gravable de aquél.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 37° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, el valor de venta de los bienes exportados se determinará como sigue: 1. Valor CIF, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos los derechos y otros tributos que graven la internación de dichos bienes en el país de destino, así como los gastos de despacho de Aduana y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes del destinatario; y 2. Valor FOB, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos todos los conceptos referidos en el numeral anterior, así como el flete y el seguro.

Que el referido artículo agrega que por el valor vigente en el mercado de consumo, se entiende el precio de venta al por mayor que rija en dicho mercado. En caso que el referido precio no fuera de público y notorio conocimiento, o que su aplicación sobre bienes de igual o similar naturaleza pudiera generar duda, se tomará los precios obtenidos por otras empresas en la colocación de bienes de igual o similar naturaleza, en el mismo mercado y dentro del ejercicio gravable.

Que asimismo, siguiendo el criterio recogido en reiteradas Resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, las Resoluciones N° 3721-2-2004, 873-2-2000, 00111-3-2002 y 7651-1-2005, se tiene que la Administración se encuentra facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado.

Que mediante el punto 11 del Requerimiento N° 0122060000957, notificado el 29 de marzo de 2006, fojas 4657 a 4659, la Administración solicitó a la recurrente el detalle de las exportaciones realizadas durante los años 2002 y 2003, indicando el número de factura que las sustentaba, la póliza de importación, nombre del cliente, país de destino, tipo de producto exportado, precio unitario, cantidad física exportada en TM, entre otros.

Que en el punto 11 del Resultado del Requerimiento N° 0122060000957, notificado el 15 de junio de 2006, foja 4614, la Administración dio cuenta que la recurrente cumplió con presentar en forma impresa y en medios magnéticos, dos cuadros en los que detalló los datos solicitados con relación a las exportaciones realizadas durante los ejercicios 2002 y 2003.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0122060001390, notificado el 3 de julio de 2006, fojas 4569, 4573 a 4575, la Administración señaló que del análisis de las exportaciones efectuadas por la recurrente a Estados Unidos de Norteamérica, constató que el valor de exportación por TM facturado de Clinker Tipo I/II, era inferior al valor de mercado, esto es, al valor de venta promedio al que dicho producto era adquirido en el mercado de Estados Unidos, conforme se aprecia de las estadísticas elaboradas por el US Census Bureau para los ejercicios 2002 y 2003, según página web www.census.gov. En ese sentido, le solicitó a la recurrente que sustentara las razones por las cuales había exportado Clínker Tipo I/II a valores inferiores al de mercado, según se detalla en los Anexos N° 8 y 9 de fojas 4552 y 4553.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó el escrito de fojas 869 a 891, en el que señaló que la información estadística de la página web del US Census Bureau, no era fehaciente, debido a que no coincidía con la información proporcionada por los organismos gubernamentales de Estados Unidos, conforme se verifica de la información obtenida de la empresa Global Trade Information Services Inc. Agrega que la Administración no aplica correctamente lo dispuesto por el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 37° del reglamento de dicha ley, al no haber efectuado una comparación válida dado que existen ocho tipos de clínker, debiendo comparar los precios del mismo producto, siendo que de la estadística consultada por la Administración no se puede saber qué tipo de bien se ha importado ni la modalidad acordada, siendo que sus exportaciones son en condiciones FOB, asimismo, el costo de flete varía dependiendo del país exportador; y se debe excluir aquéllas operaciones que se realizan entre partes vinculadas.

Que agrega que el clinker no es un "commoditie" que tenga una cotización diaria identificable, sino que el precio resulta de una negociación efectuada contrato por contrato, y puede variar, según volumen, distancia del lugar de embarque del exportador al puerto de destino, flete, calidad, demanda del mercado, entre otros, no pudiendo sustentarse la Administración en un precio promedio anual. Afirma que no cabe tratar al mercado de Estados Unidos como uno solo, debido a la cantidad de puertos y la amplitud y variedad de dicho país, siendo que sus exportaciones estuvieron dirigidas al mercado de Mobile, Estado de Alabama, que según las estadísticas del Mineral Yearbook 2003, publicado en la página web del Mineral Resources Program del US Geological Survey, el precio promedio del mercado de Mobile fue menor que el precio de sus exportaciones a dicho mercado. Alega que corresponde a la Administración demostrar que el precio pactado por ella, no es el vigente en el mercado de consumo, lo que no hizo.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122060001390, fojas 4500 a 4512, la Administración señaló que ha obtenido información de la página web oficial de la U.S. Geological Survey, que publica la información estadística elaborada por el Departamento de Comercio de los Estados Unidos a través de la Oficina de Censos de los Estados Unidos – División de Servicio al Cliente, siendo que contrastó dicha información con la contenida en la División de Estadísticas Comerciales de la Administración de Comercio Internacional dependientes del Departamento de Comercio de los Estados Unidos; siendo que lo contenido en tales estadísticas difiere significativamente tanto en cantidad (TM), en valores y países reportantes de la información proporcionada por la empresa Global Trade Information, en la que se sustenta la recurrente, y que considera no es fehaciente. Asimismo, refiere que considera como mercado de consumo a todo Estados Unidos y no sólo a los puertos de llegada, como afirma la recurrente.

Que señala que de acuerdo con las normas tributarias, tanto el valor C.I.F como el valor F.O.B, presentan un margen de utilidad que puede variar según cada empresa, por lo que ha considerado como valor mínimo el promedio del valor CIF de todas las importaciones de Clínker realizadas por los Estados Unidos, y al valor CIF le deduce el costo correspondiente al seguro y flete desde el Perú hacia los Estados Unidos, de lo cual obtiene el valor FOB Perú, según detalla en el Anexo N° 5, de foja 4481, y

concluye que corresponde ajustar el valor de las exportaciones de Clínker a Estados Unidos en el ejercicio 2002, por el importe de S/.895,409.78 y en el ejercicio 2003 por el monto de S/.6'165,669.29.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0122060001707, notificado el 5 de setiembre de 2006, fojas 4443, 4446, 4447, la Administración comunicó a la recurrente que efectuó el reparo al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 por haberse efectuado exportaciones de Clínker a Estados Unidos, por debajo del valor de mercado, por los montos de S/.895,409.78 y S/.6'165,669.29, respectivamente.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito el 12 de setiembre de 2006, fojas 468, en cuyo anexo II, de fojas 455 a 459, reiteró lo señalado precedentemente, afirmando que se debían considerar los valores reportados por los países exportadores, como lo hace el Global Trade Information Service, que los valores reportados por el US Geological Survey son solo referenciales, no pudiendo utilizarse para comparaciones de precio; siendo que la Administración no debe considerar en la muestra comparativa a Canadá, al tener un medio de transporte diferente y empresas vinculadas en Estados Unidos.

Que en el Resultado del citado Requerimiento N° 0122060001707, fojas 4424 a 4428, la Administración da cuenta del presente reparo y se remite a los anexos del Requerimiento N° 0122060001390 e incide en que obtuvo la información de organismos gubernamentales y oficiales de los Estados Unidos, a fin de establecer el precio real de las exportaciones de clínker, y considera que tales valores son de "público y notorio" conocimiento.

Que en la instancia de reclamación la recurrente en respuesta a lo solicitado en el Requerimiento N° 0150550006716[2] y Anexo, fojas 5658 y 5659, presentó un escrito de fojas 5642 a 5647, en el que señaló para efectos del valor de las exportaciones a Estados Unidos, si correspondiese considerar la información del Census US Bureau, fuente de la cual el US Geological Survey publica su información, como sostiene la Administración, correspondería comparar el valor FOB de sus exportaciones con el valor CIF de las exportaciones de otros países únicamente respecto de los estados a los que exportó sus bienes, restándole el flete de Perú al puerto de destino.

Que en la resolución apelada, fojas 5740 y vuelta, 5748 y vuelta, la Administración señala que no corresponde considerar como mercado a todo el país de Estados Unidos de Norteamérica, coincidiendo con lo señalado por la recurrente, y por ello, utiliza la información correspondiente sólo al Estado de Florida, considerando la Tabla 19 del US Geological Survey, de lo cual establece que el valor FOB promedio que corresponde considerar es de $33.73 para el ejercicio 2002 y de US$ 35.67 para el ejercicio 2003. Por lo que concluye que existe un valor FOB de la recurrente menor al de mercado, y por ende rectifica el reparo por el ejercicio 2002 de S/.895,410.00 al importe de S/.818,434.00, y por el ejercicio 2003 de S/.6'165,669.00 al monto de S/.5'994,939.00.

Que según se aprecia de fojas 4481, 4484, 5227, 5229, 5230, 5336, 5338 y 5339, la Administración a efectos de establecer el valor de mercado de las exportaciones de Clínker realizadas por la recurrente a Estados Unidos de Norteamérica, se sustentó en la información estadística de las páginas web Departamento de Comercio de Estados Unidos de Norteamérica, obtenida de la Oficina de Censos (U.S. Census Bureau) de la División de Servicio al Cliente y de la División de Estadísticas Comerciales, que indica valores promedios anuales FOB y CIF según la cantidad del bien importado, por cada país que ha importado Clínker a Estados Unidos de Norteamérica, a dicha cantidad se resta las importaciones correspondientes a Perú y Francia, obteniendo el valor CIF total neto, sobre la base de lo cual determina un valor unitario CIF, al cual le deduce el valor del flete calculado únicamente a partir de las importaciones correspondientes a Perú y determina un valor FOB unitario (esto es, el precio por tonelada métrica); el cual resulta mayor al considerado por la recurrente.

[2] Mediante Requerimiento N° 0150550006716 y su anexo, de fojas 5658 y 5659, emitidos en la instancia de reclamación, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara que el valor de venta que utilizó en sus operaciones de exportación corresponde al valor de mercado aplicable en el mercado de consumo de su productos exportados, tal como lo prevé el segundo párrafo del artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, en la instancia de reclamación, la Administración recalculó el reparo considerando la información de la página web del U.S. Geological Survey, agencia científica del Departamento del Interior de los Estados Unidos de Norteamérica[3], y efectúa el cálculo utilizando la misma metodología, sin embargo no parte de los valores promedios anuales CIF como en las resoluciones de determinación impugnadas sino de los valores promedios anuales FOB, y a su vez excluye como mercado de consumo al país de Estados Unidos, y considera únicamente como tal al Estado de Florida, conforme se verifica de foja 5661, con lo cual acepta lo alegado por la recurrente en la instancia de reclamación. Asimismo del monto total importado por dicho Estado en el año 2002 se deduce el importe que corresponde a la recurrente y por el año 2003 se deduce además de los importes que corresponden a la recurrente, las cantidades importadas por España, Suecia, Suiza y Canadá, debido a que los volúmenes exportados no son significativos, y por ende, modifica el importe del reparo.

Que según las normas del Impuesto a la Renta antes glosadas, la Administración para establecer el valor vigente de mercado de las exportaciones, debía considerar el precio de venta al por mayor de público y de notorio conocimiento del Clínker en dicho mercado, y en caso no sea posible contar con ello, o se trate de un precio que genere dudas, podía determinarse el valor de mercado, considerando el precio de venta al por mayor obtenido por otras empresas en la colocación de bienes iguales o similares en el mismo mercado.

Que de lo actuado en autos, se verifica que la Administración en la resolución apelada ha sustentado el valor del clínker en el mercado de consumo en un precio de venta obtenido según la información estadística de precios otorgados por el Departamento del Interior de los Estados Unidos de Norteamérica, de foja 5661, el que representa el valor en aduanas excluyendo los derechos de importación, flete, seguro y otros gastos en los que se incurre en llevar la mercadería a los EUA, eliminando con ello la distorsión en el precio que se originaba al comparar con los valores CIF de las importaciones de diferentes países y descontarle el mismo monto por flete sin considerar las diferentes ubicaciones de los exportadores, tal como lo hizo en las resoluciones de determinación impugnadas.

Que sin embargo, dicha información corresponde a un consolidado de las importaciones del Estado de Florida – Distrito de Tampa de todas las variedades de cemento hidráulico y clínker para el consumo, conforme se indica en dicho reporte estadístico, por lo que no se puede determinar con certeza la parte correspondiente al producto materia de reparo (clínker Tipo II)[4], siendo que en dicho reporte se ha consolidado información de productos distintos[5].

Que a su vez, se aprecia que la Administración ha comparado el valor FOB unitario del producto exportado por la recurrente con el resultante del análisis efectuado al mencionado reporte, siendo que para el año 2002 se han considerado los valores promedios anuales FOB de las exportaciones realizadas por Colombia, Dinamarca, Grecia, Tailandia, Turquía y Venezuela de 766, 105, 207, 424, 82 y 494 miles de toneladas métricas, respectivamente, sin embargo, ello no resulta razonable en tanto del propio reporte se aprecia que las exportaciones realizadas por Perú en dicho año ascendían a 33 mil toneladas métricas, de lo que se advierte que las diferencias en precios podrían originarse en los volúmenes comercializados de los productos, u otras condiciones en las que se efectuaron las operaciones, tales como la calidad o tipo de producto y términos contractuales, no advirtiéndose que la Administración haya

[3] http://www.usgs.gov/.

[4] De acuerdo con el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española el cemento hidráulico es una mezcla de arcilla y materiales calcáreos y el clínker es un producto granulado obtenido por calcinación de caliza y arcilla, y utilizado en la fabricación de cementos.

[5] En el acápite 2.1 del artículo 2° de la Norma E.060 del Reglamento Nacional de Edificaciones – RNE, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA, se define al cemento Portland como el "*producto obtenido de la pulverización del clínker portland con la adición eventual de sulfato de calcio, admitiéndose la adición de otros productos que no excedan del 1% en peso del total siempre que la norma correspondiente establezca que su inclusión no afecta las propiedades del cemento resultante y que todos los productos adicionados deberán ser pulverizados conjuntamente con el clínker*". En tal sentido se advierte que el cemento constituye un producto resultante de la pulverización de clínker con un adicional eventual, por lo que no resulta razonable que sus valores sean iguales, al incluirse el proceso de pulverización y el aditivo eventual.

efectuado una mayor actividad probatoria a fin de acreditar que no se presentaron diferencias en dichas condiciones.

Que asimismo, respecto del año 2003 la Administración consideró excluir de la comparación de precios a las exportaciones realizadas por Canadá, España, Suecia y Suiza, quienes registraban exportaciones de 3, 19, 9 y 29 miles de toneladas métricas, respectivamente, considerando que dichos volúmenes no eran significativos, manteniendo las exportaciones de Brasil, Colombia, Dinamarca, Grecia, Tailandia, Turquía y Venezuela por 213, 803, 139, 220, 86, 142 y 651 miles de toneladas métricas, respectivamente; no obstante, como se puede apreciar el volumen exportado por Perú en dicho año ascendía a 31 mil toneladas métricas, valor próximo a las exportaciones de Suiza que había sido excluida por la Administración, pero no a las exportaciones de los países considerados por la Administración, no resultando por ello comparables por volumen.

Que tampoco puede afirmarse que los precios considerados por la Administración, correspondan a empresas que hayan colocado el producto en el mercado de consumo, toda vez que los precios contenidos en la referida Tabla 19, foja 5661, se encuentran disgregados por distrito y país, no siendo posible de la documentación obrante en autos, determinar si dicha información ha sido obtenida de las empresas que colocaron el producto.

Que a mayor abundamiento, se puede apreciar que del documento dirigido por Hendrik G. Van Oss, en su calidad de especialista del US Geological Survey (USGS), a la recurrente, fojas 5573 a 5583, señala que en las tablas comerciales del US Geological Survey se utiliza la información proporcionada por la Oficina de Censos que forma parte del Ministerio de Comercio, concluyendo que los datos publicados no revelan la naturaleza de los contratos de importación, sean éstos de largo o corto plazo o de entrega inmediata, ni brindan información detallada sobre el tipo de cemento importado, por lo que los datos publicados resultan más útiles para los analistas de la economía de los Estados Unidos.

Que de lo señalado se advierte que la información estadística de precios utilizada por la Administración, se trata de promedios de precios recopilados, y no de un precio establecido que sirva como referente para determinar el precio al por mayor del bien en el mercado de consumo, y a su vez corresponden a todas las variedades de cemento hidráulico y clínker, por lo que no puede determinarse el correspondiente al producto exportado por la recurrente, añadiendo a ello que las exportaciones comparables consideradas por la Administración no resultan razonables por el volumen de mercadería exportada ni la calidad o tipo de producto y que la información utilizada no resulta de utilidad para determinar el valor real al no detallar las condiciones en que se pactaron las operaciones.

Que en tal sentido, se concluye que la Administración no ha determinado el valor de clínker en el mercado de consumo a partir de un precio de venta al por mayor público y notorio, resultando además que no se encuentra acreditado que el valor determinado por la Administración corresponda a bienes de igual o similar naturaleza, por lo que, la Administración no ha cumplido con lo dispuesto por el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el artículo 37° de su reglamento, y por consiguiente el presente reparo no se encuentra efectuado con arreglo a ley, por lo que procede revocar la apelada en este extremo.

Que al haberse revocado el presente reparo, no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre los alegatos formulados por la recurrente.

b) Gastos por campamento (Sección campamento) y por servicio docente (escuelas fiscalizadas)

Que de los Anexos N° 5.1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010491 y 012-003-0010492, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, fojas 5178 a 5183, 5285 a 5290, se aprecia que la Administración efectuó el reparo a la deducción de los gastos por campamento (sección campamento) y por servicio docente (escuelas fiscalizadas), por los importes totales de S/.1'802,210.00 y S/.2'020,231.00, al considerar que la recurrente no acreditó que tales gastos guardaran vinculación con la generación de rentas gravadas, al no sustentar la necesidad del gasto ni la obligación de asumir tales

gastos, no resultando de aplicación la Ley General de Minería ni su reglamento, a las empresas productoras de cemento, conforme con lo dispuesto por la Ley N° 16581, y que en el supuesto negado que la recurrente mantuviera la obligación de proporcionar tales beneficios, no resultaba aplicable la normativa citada, dado que los campamentos y escuelas fiscalizadas de la recurrente no se encontraban alejados de la zona urbana, siendo además que los trabajadores que laboraban en las concesiones mineras de la recurrente correspondían a Cía. Minera San Martín S.A., subcontratada por la recurrente para que realizara las labores extractivas en la zona de la concesión minera. Cita como base legal, los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el presente caso, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducía de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0122060000957, foja 4661, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad de los gastos registrados en los ejercicios 2002 y 2003, en los centros de costos "91102- Sección Campamento" y "91104 – Escuelas Fiscalizadas", con la renta generada y/o el mantenimiento de su fuente, detallados en los Anexos N° 01 y 02, fojas 4618 a 4656.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento presentó un escrito con fecha 18 de abril de 2006, fojas 3246 y 3247, en el que señaló que si bien mediante Ley N° 16581 de 7 de junio de 1967, se excluyó a la actividad productora de cemento como actividad minera, dicha exclusión fue parcial, toda vez que se estableció que el Código de Minería continuaría amparando las actividades de la industria cementera en lo que se refiere al régimen de las concesiones mineras, siendo que actualmente la Ley General de Minería ha establecido que los titulares de la actividad minera están obligados a proporcionar vivienda a sus trabajadores que laboren en zonas alejadas de las poblaciones, así como a los familiares de éstos, por lo que tal obligación se genera en una norma legal y no de un convenio colectivo.

Que afirma que se encuentra dentro del ámbito de la legislación minera, en todo aquello que no fuese tributario, y por ende, continuó con los servicios de vivienda y educación antes otorgados por Cía. Peruana de Cemento Portland S.A., y estando a que tales obligaciones tienen carácter legal, sólo pueden extinguirse en la forma prevista por las leyes especiales, y debido a ello, aunque el texto vigente del Reglamento de la Ley General de Minería, no contenga una norma similar sobre la obligación de mantener los servicios ya desarrollados, esta obligación permanece de cargo del titular de la actividad minera en tanto las viviendas no se desocupen por las causales previstas por la ley y en tanto la escuela fiscalizada no se transfiera de común acuerdo con la autoridad educativa. En ese sentido, sostiene que los gastos por el campamento minero ni la escuela fiscalizada, son actos de liberalidad sino corresponden a obligaciones legales que corresponden a gastos y costos mineros.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122060000957, fojas 4603 a 4613 y 4615, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente en el referido escrito, y afirmó que la Ley N° 16581 ordena que el régimen tributario y el régimen de beneficios e incentivos tributarios que deben observar las empresas cementeras no es el contenido en la legislación minera, sino el establecido de manera general para las empresas del sector industrial, siendo que mantiene la aplicación de las normas mineras sólo en lo referido a la regulación de las concesiones minerales, esto es, en cuanto a la exploración y explotación de recursos minerales.

Que añade que si bien la recurrente en su condición de "concesionario" de los derechos mineros que conforman las U.E.A. de Atocongo y Pucará, tiene su titularidad, es la Cía. Minera San Martín S.A. la que adquiere la calidad de "titular de la actividad minera", al ser ésta quien realiza todas las labores mineras necesarias para la explotación de las concesiones; y por ende, las obligaciones establecidas por el artículo 206° de la Ley General de Minería, no le corresponden a la recurrente.

Que afirma que cuando el citado artículo 206° estableció la obligación a los titulares de la actividad minera, circunscribió dicha obligación a "zonas alejadas de las poblaciones", y en el caso de la obligación de proporcionar escuelas, la establecieron para los casos en que se cuente con más de 200 trabajadores en cada unidad de producción, no obstante, la recurrente realizó sus actividades en el distrito de Villa María del Triunfo, a menos de 1 kilómetro de una zona urbana, por tanto, no se encontraba obligada a brindar vivienda a sus trabajadores, y estando a que la recurrente no cuenta con más de 200 trabajadores en la Unidad Económica Administrativa donde mantiene el campamento y la escuela fiscalizada, según ha declarado mediante Declaraciones Anuales Consolidadas presentadas al Ministerio de Energía y Minas, no se encontraba obligada a proporcionar escuelas y su funcionamiento. En ese sentido, los referidos gastos constituyen una liberalidad, y no cumplen con el principio de causalidad.

Que mediante el Requerimiento N° 0122060001707, fojas 4454, 4455 y 4457, la Administración en virtud del segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente la observación efectuada a los gastos por los ejercicios 2002 y 2003, registrados en las cuentas "91102 Sección Campamento" y "91104 Escuelas Fiscalizadas", debido a que la recurrente no acreditó que se trataran de gastos necesarios para la generación de la renta o mantenimiento de la fuente, siendo que la obligación de proporcionar vivienda y escuelas, correspondía en forma exclusiva al titular de la actividad minera, condición que no ostentaba la recurrente, siendo además que las labores no se desarrollaban en zonas alejadas. En ese sentido, reparó los citados gastos por los importes de S/.1'802,209.91 en el ejercicio 2002 y S/.2'020,230.66 en el ejercicio 2003.

Que la recurrente dio respuesta al citado requerimiento mediante escrito de fecha 12 de setiembre de 2006, fojas 475 a 477, en el que reiteró que la obligación de construcción del campamento y del centro educativo, así como su mantenimiento y sostenimiento tienen un origen legal.

Que en el Resultado del citado Requerimiento N° 0122060001707, fojas 4437 a 4441, la Administración dejó constancia que la recurrente no había aportado mayor información que la obtenida en el procedimiento de fiscalización al cierre de citado requerimiento, concluyendo que la recurrente no tenía obligación legal de proporcionar viviendas y escuelas a sus trabajadores, por lo que los gastos registrados en las cuentas "91102 Sección Campamento" y "91104 Escuelas Fiscalizadas", no cumplían con el principio de causalidad.

Que en la apelada, la Administración centra la discusión en establecer si la recurrente tenía o no la obligación de cumplir con lo dispuesto por el artículo 206° de la Ley General de Minería, debido a que el centro de labores no se encontraba en zona alejada, correspondiendo analizar si cumple con el requisito del citado artículo 206° para encontrarse obligada legalmente a otorgar los beneficios de vivienda y educación a sus trabajadores y dependientes, y por ende si los gastos registrados en las cuentas "91102 Sección Campamento" y "91104 Escuelas Fiscalizadas", cumplen con el principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente tiene como actividad principal la producción y comercialización de todo tipo de cemento y clinker para venta local y de exportación, foja 4700, siendo además que el Estado le ha otorgado concesiones mineras de yacimientos calizos en los ejercicios fiscalizados, según se verifica de foja 5950[6].

Que conforme con el artículo 206° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, modificado por Decreto Ley N° 26121, los titulares de actividad minera están obligados a proporcionar a sus trabajadores que laboren en zonas alejadas de las poblaciones y a los familiares de éstos: a) Facilidades de vivienda, bajo cualquiera de las siguientes modalidades: 1) Viviendas adecuadas, al trabajador y los familiares indicados en el presente artículo; 2) Facilidades de vivienda, exclusivamente para los trabajadores bajo un sistema que permita un número de

[6] En dichas foja obra el rubro definiciones del contrato celebrado entre la recurrente y Compañía Minera San Martin S.A., en el cual se indica que la recurrente es titular de las concesiones mineras Atocongo Cinco, Atocongo Cuatro, Atocongo Tres y Luis José, situadas en el distrito de Villa María del Triunfo.

días de trabajo por otros de descanso en un centro poblado, en la forma que establezca el Reglamento de la presente ley; b) Escuelas y su funcionamiento.

Que el referido artículo 206° precisa que se considera zona alejada aquella que se encuentre a más de 30 kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura de la población más próxima.

Que asimismo, el artículo 147° del Reglamento de Seguridad e Higiene Minera, aprobado por Decreto Supremo N° 046-2001-EM, establece que en aplicación del literal a) inciso 2 del artículo 206° de la Ley, los titulares de la actividad minera que desarrollen labores en "zonas alejadas" de las poblaciones, proporcionarán facilidades de vivienda exclusivamente para los trabajadores en campamentos.

Que de lo expuesto, si bien el titular de actividad minera se encuentra obligado a otorgar beneficios a sus trabajadores, como son, vivienda y otorgamiento de escuelas fiscalizadas, ello encuentra justificación en la ubicación del centro de trabajo en zonas alejadas de las poblaciones, la que por definición de la misma norma es aquella que se encuentre a más de treinta kilómetros de distancia o más de sesenta minutos de recorrido en vehículo a velocidad normal o segura de la población más próxima.

Que conforme se aprecia de autos a fojas 5747 vuelta y 5950, durante los ejercicios fiscalizados las concesiones en las que se desarrollaba la actividad minera de la recurrente, se encontraban ubicadas dentro del distrito de Villa Maria del Triunfo, en la provincia de Lima, lo que además es reconocido por la recurrente, por lo que no cumplían con el requisito establecido en el artículo 206° de la Ley General de Minería, referido a estar ubicados en zonas alejadas de las poblaciones.

Que el otorgamiento de los beneficios de vivienda y educación a favor de trabajadores y dependientes se justificaría únicamente al considerarse como condición de trabajo, si existiese la obligación de brindarlo por algún convenio colectivo, o si formara parte de la remuneración de los trabajadores.

Que en el presente caso, no puede afirmarse que el otorgamiento de viviendas y escuelas fiscalizadas a los dependientes de los trabajadores corresponda a una condición de trabajo[7] al no resultar indispensable el otorgamiento de tales beneficios a los trabajadores para el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, dado que se trata de gastos de índole personal del trabajador, siendo que, para el caso de la vivienda, en la Resolución N° 05217-4-2012 este Tribunal ha señalado que el gasto de vivienda es un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir; siendo además que en el presente caso, el centro de labores se encontraba dentro de una población urbana como es el distrito de Villa María del Triunfo, por lo que no resultaba indispensable para el desempeño de los trabajadores que la empresa les otorgue viviendas cercanas ni escuelas para sus dependientes.

Que asimismo, la recurrente no ha acreditado en autos que hubiese celebrado algún convenio colectivo con los trabajadores en el que se hubiese obligado frente a su personal a cumplir con las prestaciones de otorgar vivienda o educación a sus trabajadores y/o sus familiares, en cuyo caso dichos gastos sí cumplirían con el principio de causalidad[8]; no obstante, ello no ha ocurrido en el presente caso.

Que tampoco corresponde considerar los gastos de campamentos como parte de la remuneración de los trabajadores, pues no cumplen con lo establecido en el artículo 6° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, que señala que la remuneración es lo que recibe el trabajador por sus servicios sea en dinero o en especie y cualquiera sea la forma o

[7] Se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador, conforme con lo indicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08729-5-2001, 09222-1-2001, 08653-4-2001 y 01215-5-2002.

[8] De acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 0600-1-2001, 5380-3-2002, 07209-4-2002 y 08049-3-2010, entre otras, cuando el empleador asume obligaciones mediante convenio colectivo frente a sus trabajadores, con ocasión de la labor que éstos prestan en favor de aquél, dicho gasto no es ajeno al principio de causalidad, puesto que resulta necesario para la generación de la renta gravada.

denominación que tenga, siempre que sea de libre disposición del trabajador, situación que no ocurre en el presente caso, dado que los trabajadores no disponen libremente qué gastos se deben realizar para dicho mantenimiento, asimismo, tales gastos no se encuentran individualizados por cada trabajador o vivienda, con lo cual no es posible cuantificar lo que recibe cada trabajador por dicho concepto, siendo además que la propia recurrente ha reconocido que tales gastos no son remuneración, foja 5823.

Que en consecuencia, no es posible afirmar que tales gastos cumplen con el principio de causalidad, por lo que el reparo efectuado por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que el hecho que se hayan desarrollado poblaciones próximas al centro de labores, no genera que haya dejado de tener la obligación de proporcionar vivienda a sus trabajadores, debido a que las normas legales de minería no prevén la transferencia o el procedimiento mediante el cual se deje de prestar el servicio de vivienda, cabe señalar que dicho argumento se sustenta en lo establecido en el artículo 172° del Reglamento de la Ley General de Minería, el mismo que no se encontraba vigente en el periodo fiscalizado[9].

Que respecto al alegato que no resulta relevante que se celebren convenios colectivos con los trabajadores para cumplir con dicha obligación, toda vez que ello lo hace por un mandato legal, cabe señalar que conforme se ha indicado precedentemente al ser no la zona de trabajo de la recurrente zona alejada de poblaciones no existe obligación legal de brindar el beneficio de vivienda, por lo que la justificación de prestar dicho beneficio podría haberse acreditado con un convenio colectivo, lo que finalmente no acreditó la recurrente.

Que sobre el argumento de que el otorgamiento de viviendas, es una condición de trabajo, conforme se ha indicado en las Resoluciones N° 05217-4-2002 y 00054-4-2005 este Tribunal ha establecido que no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda constituya una condición de trabajo, pues éste no constituye un elemento necesario para el desempeño de su función, sino un gasto de índole personal del trabajador.

Que tampoco resulta atendible el argumento referido a que según la Constitución Política del Perú se debe interpretar las normas, en el sentido más favorable al trabajador, por cuanto la controversia en el caso de autos no versa sobre una norma aplicable al trabajador, sino en deducibilidad o no de un gasto incurrido por la recurrente en beneficio de sus trabajadores.

Que en lo referente a que la recurrente cita la Sentencia de la Corte Suprema mediante Casación N° 1533-97-LIMA, en la que señala que *"en las empresas mineras el otorgamiento de una vivienda es una condición de trabajo contemplada como remuneración no computable"*, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, modificado por Dec. Leg. N° 1067, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS[10], el citado pronunciamiento no resulta aplicable al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 19461-3-2011 y 18215-8-2013, entre otras.

Que con relación al gasto por servicio docente, la recurrente alega que el sólo hecho de poder transferir los servicios educativos al Gobierno Central, no significa que tales gastos constituyan una liberalidad, encontrándose en la obligación legal de prestar los servicios de educación a sus trabajadores en tanto no se realice su transferencia a favor del Gobierno Central, cabe reiterar que al no ser la zona de trabajo de

[9] Cabe indicar que el Titulo Decimo Primero del Reglamento de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 03-94-EM, en el que se encuentra el citado artículo 172°, fue dejado sin efecto por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 046-2001-EM, publicado el 26 de julio de 2001

[10] Dicha norma dispone que las decisiones adoptadas en casación por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República constituirán doctrina jurisprudencial en materia contencioso administrativa.

la recurrente zona alejada de poblaciones no existe obligación legal de brindar los beneficios a que se refiere el artículo 206° de la Ley General de Minería, siendo irrelevante establecer si esta transfirió o no los servicios de educación al Gobierno Central, no habiendo la recurrente justificado la obligación de brindar dicho beneficio en un convenio colectivo suscrito con sus trabajadores.

c) Gastos de ejercicios anteriores no aceptables

Que conforme se aprecia del Punto 3 del Anexo N° 5.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0010491 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, de fojas 5279 a 5284, se aprecia que la Administración reparó los gastos de ejercicios anteriores no aceptados tributariamente por la suma de S/.905,556.52 que corresponden a desembolsos por arras de retractación efectuados por la recurrente respecto de la firma de los contratos de opción con la Compañía Minera Sacaco S.A., Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Martita y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, los cuales debieron ser reconocidos como gasto en la fecha en que la recurrente decidió no ejercer su derecho de opción, momento en el cual dicho gasto se devengó.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0122060000957, fojas 4660 y 4661, la Administración comunicó a la recurrente que de la información contable proporcionada había constatado el registro en la cuenta 66501 – Cargas Diversas de ejercicios anteriores" por el importe de S/.905,556.52 en la que se había consignado como glosa "Gasto por no opción de compra de concesiones", por lo que le solicitó que explicara por escrito las razones por las que registró como gasto del ejercicio 2002 un gasto que correspondería al ejercicio 2001, teniendo en cuenta que según lo demuestran las cartas de 8 de noviembre de 2001 cursadas a las empresas Compañía Minera Sacaco S.A., Leoncio Rodríguez Castillo SMRL y José Antonio Gianella Montoya SMRL, respecto de los contratos de opción de transferencia de derechos mineros, en dicha fecha comunicó su decisión de no compra, por lo que los adelantos otorgados devengaron como gasto en el ejercicio 2001, de acuerdo con lo establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 18 de abril de 2006, fojas 3242 a 3247, en el que señaló que el gasto observado se origina en el Contrato de Opción de Transferencia de Derechos Mineros de 15 de octubre de 1998, escriturado el 16 de octubre de 1998, celebrado con la empresa Compañía Minera Sacaco S.A. (SAMINCO), por un total de 29 concesiones mineras, dentro de ellas se encontraban las concesiones de Santa Elena N° 1 y Martita y, que si bien el 8 de noviembre de 2001 comunicó por escrito su decisión de no optar por la compra, es el 2 de agosto de 2002 que la citada empresa le comunicó vía carta notarial el vencimiento del contrato de opción, para de esta manera formalizar la no opción de compra ante el Registro Público de Minería, siendo en dicha oportunidad en la que decidió tomar el gasto para efectos tributarios

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122060000957, fojas 4595 a 4600 y 4615, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y reparó el gasto registrado en la cuenta 66501 por el importe de S/.905,556.52, debido a que éste correspondía al ejercicio 2001, pues el plazo de vigencia de la opción de los contratos con la última prórroga venció el 30 de junio de 2001, lo que fue reconfirmado por la recurrente como "la optante", con las cartas emitidas el 8 de noviembre de 2001 a las empresas con las cuales suscribió contratos de opción, en las que les comunicó su decisión de no ejercer el derecho de opción.

Que mediante el Requerimiento N° 0122060001707, de fojas 4453 y 4454, la Administración en virtud del segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente la observación efectuada a los gastos de ejercicios anteriores no aceptado tributariamente, por el ejercicio 2002, registrado en la cuenta 66501 – Cargas Diversas de ejercicios anteriores", debido a que dicho gasto se devengó en el ejercicio 2001.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de fecha 12 de setiembre de 2006, fojas 473 y 474, en el que reiteró lo señalado en respuesta al Requerimiento N° 0122060000957, y agregó que no le resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 74° de la Ley General de Minería, en el sentido que procedía la amortización del precio pagado en la adquisición de concesiones mineras a partir del momento en que se debía cumplir con la producción mínima de acuerdo a ley, por cuanto en su caso no se había amortizado un precio de adquisición sino el pago por un contrato de opción, no pudiendo supeditarse el gasto a la explotación económica de las concesiones debido a que su empresa nunca fue titular de las mismas.

Que en el Resultado del citado Requerimiento N° 0122060001707, fojas 4433 a 4435, la Administración mantuvo el reparo efectuado por los mismos fundamentos señalados en el resultado del Requerimiento N° 0122060000957.

Que de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, a fin de 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 esta ley.

Que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° de la citada ley, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

Que en este sentido, toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que al respecto este Tribunal mediante la Resolución N° 3557-2-2004, define el citado concepto de devengado citando a la siguiente doctrina:

Que según Reig[11] *"los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina"*. Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- *"Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- *Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.*
- *No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."*

Que por su parte, Roque García Mullin[12] haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que *"El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular..."*

Que bajo esa consideración, la citada Resolución N° 3557-2-2004, estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que a mayor abundamiento, de acuerdo al criterio recogido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición

[11] Enrique J. Reig en Impuesto a las Ganancias, páginas 313-314, décima edición –Ediciones Macchi.
[12] Juan Roque García Mullin en Manual del Impuesto a la Renta, documento del Centro Interamericano de Estudios Tributario (CIET) N° 872, páginas 40.

contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

Que por tanto, en resoluciones tales como la Resolución N° 02812-2-2006, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en tal sentido, corresponde verificar si respecto del gasto registrado en la cuenta 66501 por el importe de S/.905,556.52, por "Gasto por no opción de compra de concesiones", se han producido los hechos sustanciales generadores del gasto, es decir verificar si se generó la obligación de pagarlo y/o se dieron los hechos en función de los cuales los terceros adquieren derecho al cobro en el ejercicio 2002 como alega la recurrente o en el ejercicio 2001 conforme lo señala la Administración.

Que a fin de sustentar la deducción observada, la recurrente presentó copia de los Testimonios de las Escrituras Públicas de los Contratos de Opción de Transferencia de Derechos Mineros suscritos el 16, 19 y 23 de octubre de 1998, con las empresas Compañía Minera Sacaco S.A., de fojas 293 a 310, Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Martita, de fojas 283 a 292, y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, de fojas 253 a 282, señalando que el gasto observado por el importe de S/.905,556.52, se originó en el no ejercicio de los derechos de opción para la compra de concesiones.

Que sin embargo, de la revisión de los citados contratos, no se aprecia que en el suscrito con Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Martita, de fojas 283 a 292, se hubiera establecido pago alguno por no ejercer el derecho de opción, por lo que el mismo no sustenta gasto alguno.

Que en los contratos suscritos con las empresas Compañía Minera Sacaco SA, y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, se establecieron las entregas de las sumas de US$100,000.00 en cada uno en calidad de arras de retractación, siendo que la diferencia de dichos importes con la suma observada por el importe de S/.905,556.52 no tiene sustento documentario, correspondiendo mantener el reparo en dicho extremo.

Que respecto a los US$100,000.00 entregados por la recurrente en calidad de arras de retractación por cada contrato de opción suscrito con Compañía Minera Sacaco S.A. y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Martita, corresponde establecer el ejercicio en el que correspondía deducir dichos importes.

Que de la revisión de los citados contratos, se aprecia que las empresas Compañía Minera Sacaco S.A., y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, eran titulares de diversos derechos mineros, y en su calidad de "Transferentes" otorgaron la opción de adquisición de dichos derechos mineros a la recurrente en su calidad de "Optante", obligándose de manera incondicional e irrevocable a celebrar dentro del plazo de 1 año, prorrogable por un período adicional, un contrato de transferencia de derechos mineros a favor de la recurrente, señalando que dentro de dicho plazo o prórroga, la "Optante" podía manifestar su decisión de celebrar el contrato definitivo de transferencia o expresar su voluntad de no celebrarlo. La opción solo podía ser ejercida por la optante.

Que en el numeral 4.3 de las clausulas cuarta de los referidos contratos, se establece que la "Optante" conviene en entregar a "La Transferente" la suma de US$100,000.00 en calidad de arras de retractación, indicándose además que "La Transferente" renuncia a su derecho de retractación, que ejercida la opción por la "Optante" el monto de las arras serían imputadas al precio que se debía pagar por los derechos mineros, y que en caso el contrato definitivo no se perfeccionara por causas imputables a "La Transferente", ésta debía devolver las arras entregadas a la "Optante".

Que conforme con lo señalado en las Cartas de 8 de noviembre de 2001 que cursara la recurrente a la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1 y a la Compañía Minera Sacaco S.A., de fojas 311 y 313, los citados contratos de opción, fueron prorrogados sucesivamente mediante cartas del 12 de noviembre de 1999 y el 22 de junio de 2000, hasta el 30 de junio de 2001.

Que mediante las citadas cartas, además, la recurrente puso en conocimiento de dichas empresas su decisión de no adquirir los derechos mineros referidos en los contratos de opción, dejando en libertad de dichas empresas el ofrecerlos a quienes estimen conveniente.

Que al respecto, el artículo 162° del Título Noveno del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que los contratos mineros se rigen por las reglas generales del derecho común, en todo lo que no se oponga a lo establecido en la citada Ley.

Que el artículo 165° de la citada norma, establece que por el contrato de opción, el titular de una concesión se obliga, incondicional e irrevocablemente, a celebrar en el futuro un contrato definitivo, siempre que el opcionista ejercite su derecho de exigir la conclusión de este contrato, dentro del plazo estipulado.

Que el Título V de la Sección Primera del Libro VII del Código Civil regula los contratos preparatorios, considerándose como modalidades de los mismos las señaladas en los artículos 1414° y 1419° de dicha norma, referidos al compromiso de contratar y al contrato de opción.

Que en ese mismo sentido, el artículo 1419° del Código Civil, señala que por el contrato de opción, una de las partes queda vinculada a su declaración de celebrar en el futuro un contrato definitivo y la otra tiene el derecho exclusivo de celebrarlo o no.

Que de otro lado, el artículo 1480° del citado código, establece que la entrega de las arras de retractación sólo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos, agregando en el artículo 1481° como efectos de la retractación entre partes, que si se retracta la parte que entrega las arras, las pierde en provecho del otro contratante, o si se retracta quien recibe las arras, debe devolverlas dobladas al tiempo de ejercitar el derecho.

Que el artículo 140° del referido Código Civil, señala que el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas, agregando el artículo 141° que la manifestación de voluntad puede ser expresa o tácita, es expresa cuando se realiza en forma oral o escrita, a través de cualquier medio directo, manual, mecánico, electrónico u otro análogo y es tácita

cuando la voluntad se infiere indubitablemente de una actitud o de circunstancias de comportamiento que revelan su existencia.

Que asimismo, el artículo 142° de la misma norma, refiere que el silencio importa manifestación de voluntad cuando la ley o el convenio le atribuyen ese significado.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se observa que los Contratos de Opción de Transferencia de Derechos Mineros suscritos por la recurrente con las empresas Compañía Minera Sacaco S.A., y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, implicaron en cada caso la entrega de parte de la recurrente de la suma de US$100,000.00 en calidad de arras de retractación, suma que quedaría en poder de las empresas transferentes en caso la recurrente decidiera no ejercer su derecho de opción de compra.

Que conforme se indicó anteriormente, en los contratos de opción de transferencia de derechos mineros de 16 y 19 de octubre de 1998 suscritos por la recurrente, en calidad de optante, con las empresas Compañía Minera Sacaco S.A. y Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Santa Elena N° 1, en calidad de transferentes, se convino en otorgar a la recurrente la opción de adquirir los mencionados derechos mineros de las transferentes, opción que debía ejercer en un plazo de 1 año, habiéndose producido sucesivas prórrogas del mencionado plazo hasta el 30 de junio de 2001, fecha en que había vencido la última prórroga, conforme dejó constancia la recurrente en sus cartas de 8 de noviembre de 2001, fojas 311 y 313, en las que comunica a las indicadas empresas que no ejercerá el derecho de opción.

Que en consecuencia, tal como lo indicó la Administración en la resolución apelada, las consecuencias financieras de no ejercer la opción de compra debieron ser registradas en el ejercicio 2001 por la recurrente, en tanto en dicho período surgió el derecho de los terceros, en este caso los "Transferentes", de retener para sí las sumas entregadas en calidad de arras de retractación y en consecuencia se devengó el gasto a favor de la recurrente, por lo que su deducción en el ejercicio 2002 no procedía, en consecuencia el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que decidió deducir el gasto en el ejercicio 2002 debido a que recién el 2 de agosto de 2002 Cia Minera Sacaco S.A. le comunicó vía carta notarial el vencimiento del contrato de opción, y en dicha fecha se formalizó ante Registro Público de Minería la terminación del citado derecho, cabe señalar que conforme se ha indicado, el plazo final de los contratos de opción venció el 30 de junio de 2001, y fue ratificado por la recurrente el 8 de noviembre de 2001 cuando comunicó su decisión de no adquirir los derechos mineros referidos en los contratos de opción, surgiendo en dicho ejercicio el derecho de los terceros, en este caso los "Transferentes", de retener para sí las sumas entregadas en calidad de arras de retractación, siendo que la comunicación recibida por la recurrente en el ejercicio 2002 y la formalización de los contratos en las respectivas escrituras públicas, no condiciona el devengo del gasto ni el derecho de los "Transferentes" de retener las arras entregadas, más aún si la mencionada forma no fue convenida en los referidos contratos por las partes.

Que sobre que no le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 74° de la Ley General de Minería, cabe indicar que ello no es materia de controversia en el caso de autos, por cuanto el análisis estuvo referido a verificar si respecto del gasto por no opción de compra de concesiones, se habían producido los hechos sustanciales generadores del gasto, es decir éste se había devengado.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y siendo que los reparos que sustentan la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010491 y 012-003-0010492 sobre Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, han sido levantados uno y mantenidos otros en la presente instancia, corresponde disponer que la Administración proceda a la reliquidación de los citados valores, considerando lo expuesto en la presente resolución.

II. Pagos a cuenta de Impuesto a la Renta

Que el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone 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 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.

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485 y 012-003-0010486, de fojas 5258 a 5278, fueron giradas por los intereses de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002 por modificación del coeficiente aplicado a dichos pagos a cuenta, calculado en función a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 efectuada por la Administración mediante la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, y por el reparo de exportaciones de clínker a Chile subvaduadas en el mes de enero de 2002, debiendo precisarse que este último reparo fue dejado sin efecto en la resolución apelada.

Que a foja 5962, se advierte que la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479 fue girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por los siguientes reparos: i) Ingreso por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos vendidos por S/.84,796.49, ii) Ingreso por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clínker a los Estados Unidos de América (EUA) por S/.132,537.22, iii) Ingreso por ajuste de las ventas de cemento Tipo II – Granel a empresa vinculada por S/.302,452.60, iv) Gastos por depreciación del mayor valor (revaluación) de los activos fijos por S/.5,922.48, v) Gastos por depreciación relacionada a las existencias (productos terminados y productos en proceso) por S/.7'278,611.00, vi) Gastos por campamento y servicio docente por S/.1'314,940.19 y S/.319,788.65, respectivamente, y vii) Gastos por efecto del recálculo de la prorrata del crédito fiscal por S/.2,443.00; determinando un impuesto ascendente a S/.46'581,779.00.

Que en el Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010485 y 012-003-0010486, de foja 5274, a efecto de calcular el coeficiente de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2002, con sustento en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, se señaló que el Impuesto a la Renta del ejercicio ascendía a S/.46'581,779.00 y los ingresos netos a S/.516'950,753.31, provenientes de los ingresos declarados por la recurrente a través del Formulario Virtual PDT 676 N° 02003180, por ventas netas por S/.480'891,552.00, ingresos financieros gravados por S/.17'083,023.00 y otros ingresos gravados por S/.18'456,392.00, a los que la Administración adicionó los reparos efectuados en el referido ejercicio 2000 por ingresos que ascendían a S/.519,786.31, los que se encuentran constituidos por ingreso por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos vendidos por S/.84,796.49, ingreso por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clínker a los Estados Unidos de América (EUA) por S/.132,537.22 e ingreso por ajuste de las ventas de cemento Tipo II – Granel a empresa vinculada por S/.302,452.60.

Que se aprecia del mencionado Anexo N° 3 que al dividir el monto del Impuesto a la Renta entre los ingresos netos del ejercicio 2000, determinados a través de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, la Administración calculó un coeficiente de 0.0901, el que aplicó a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002.

Que al respecto, corresponde indicar que la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479 fue reclamada parcialmente por la recurrente el 12 de enero de 2005, aceptando la recurrente los reparos por i) Ingreso por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos vendidos, ii) Gastos por depreciación del mayor valor (revaluación) de los activos fijos y iii) Gastos por depreciación relacionada a las existencias (productos terminados y productos en proceso)[13], y por su parte la

[13] La recurrente respecto a dicho reparo sólo cuestiona la aplicación de intereses moratorios y sanciones, con sustento en lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario.

Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140006649 de 11 de setiembre de 2007, que declaró fundada en parte dicha reclamación, levantando los reparos por ingreso por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clínker a los Estados Unidos de América (EUA) ascendente a S/.132,537.22 e ingreso por ajuste de las ventas de cemento Tipo II – Granel a empresa vinculada por S/.302,452.60, y manteniendo los reparos por gastos por campamento y servicio docente y gastos por efecto del recálculo de la prorrata del crédito fiscal.

Que la mencionada Resolución de Intendencia N° 0150140006649, ha sido materia de apelación, la que ha sido resuelta mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 07965-4-2014 que confirmó la citada resolución de intendencia en el extremo impugnado.

Que en la apelada, la Administración determinó el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002, ascendente a 0.0900 tomando como referencia el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, y los ingresos del citado ejercicio determinado en la Resolución de Intendencia N° 0150140006649, cuya impugnación parcial ha sido confirmada por este Tribunal en la Resolución N° 07965-4-2014. En ese sentido, procede mantener el coeficiente de los citados pagos a cuenta determinados en la apelada, y por tanto, procede confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por otra parte, la Resolución de Determinación N° 012-003-0010489 fue girada por los intereses de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de setiembre de 2003, de fojas 5155 a 5177, por reparos a la base imponible de dicho periodo como consecuencia del reparo por exportaciones de Cemento y clínker a EUA subvaluadas[14].

Que al respecto, el reparo por exportaciones de cemento a EUA subvaluadas fue levantado en la instancia de reclamación, siendo que las exportaciones de clínker a Estados Unidos de Norteamérica subvaluadas ha sido levantado en la presente instancia, por lo que no se encuentra arreglado a ley que la Administración los haya considerado en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre de 2003, en tal sentido, corresponde revocar la apelada en dicho extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0010489.

III. Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010239, 012-002-0010240, 012-002-0010242 y 012-002-0010243, de fojas 5145, 5146, 5149 a 5152, 5255 y 5256, fueron giradas por la infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción tributaria el 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 influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 178° del citado código, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que mediante el artículo 24° de la Ley N° 27335, vigente a partir del 1 de agosto de 2000 y hasta el 5 de febrero de 2004, se aprobaron las Nuevas Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias que, como anexo, formaron parte del Código Tributario.

[14] Se precisa que la Administración consideró el coeficiente de acuerdo con el Formulario 125 N° 02000196 de 15 de agosto de 2003, por el cual la recurrente modificó el coeficiente o porcentaje para el cálculo de los pagos a cuenta del ejercicio 2003.

Que según lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario aprobada por la Ley N° 27335, aplicable a personas y entidades que perciban renta de tercera categoría, la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario le correspondía una multa equivalente al 50% del tributo omitido, y a la infracción tipificada por el numeral 2 del citado artículo 178° una multa ascendente al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente

Que con relación al cálculo del "tributo omitido" la Nota 7 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario aprobada por la Ley N° 27335, aplicable al período controvertido, señala que el tributo omitido será la diferencia entre el tributo declarado y el que se debió declarar, y en caso que no se hubiese declarado algún tributo, el tributo omitido será el que se debió declarar.

Que para el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, dicha nota precisa que el tributo omitido será la diferencia entre el "tributo resultante" del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como "tributo resultante" de dicho período o ejercicio, en caso que no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido será el obtenido de la verificación o fiscalización.

Que de acuerdo con el criterio vertido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 04084-2-2003, 00812-1-2006, 01659-2-2006 y 06378-2-2006, durante la vigencia de la Tabla aprobada por Ley N° 27335, el "tributo resultante" a que se refiere la citada Nota 7 se entenderá como "tributo a pagar", estableciéndose éste luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones, pagos a cuenta y retenciones del impuesto.

Que teniendo en cuenta que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010242 y 012-002-0010243 han sido emitidas en base a los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010491 y 012-003-0010492 y al haberse establecido que debe reliquidarse parcialmente dichos valores por los reparos levantados en esta instancia, procede concluir en el mismo sentido en el extremo de las citadas resoluciones de multa, a efecto de que la Administración proceda a reliquidarlas una vez determinado el monto del tributo omitido en las resoluciones de determinación.

Que asimismo, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010239 y 012-002-0010240 se sustentan en el reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y setiembre de 2003 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010488 y 012-003-0010489, y siendo que la primera de ellas fue dejada sin efecto por la Administración en la resolución apelada, y la segunda fue dejada sin efecto en al presente instancia, corresponde del mismo modo dejar sin efecto las citadas resoluciones de multa y revocar la apelada en dicho extremo.

Que de otro lado, la Resolución de Multa N° 012-002-0010244, de fojas 4923 y 4924, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, por no haber discriminado la recurrente los cargos y abonos efectuados durante los periodos de enero a diciembre de los años 2002 y 2003 en cada una de las cuentas que conforman el Libro de Inventarios y Balances, según el Resultado del Requerimiento N° 0122060001558 de fojas 4459 a 4462.

Que el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 27335[15], establece que constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y registros, el omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; o llevarlos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que en virtud a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aprobada por Ley N° 27335, la omisión de llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o

[15] Vigente del 1 de agosto de 2000 al 5 de febrero de 2004.

por resolución de superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos se sanciona con una multa equivalente al 60% de la UIT; en tanto que llevar los mismos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, conlleva a una multa equivalente al 20% de la UIT.

Que el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, establece que los deudores tributarios deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el artículo 37° del Código de Comercio señala que el Libro de Inventarios y Balances empezará por el inventario que deberá formar el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones y que deberá contener la relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real y que constituyan su activo y la relación exacta de las deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si las tuviere, y que formen su pasivo, debiendo fijarse, en su caso, la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones. Agrega dicha norma que el comerciante formará además anualmente y extenderá en el mismo libro, el balance general de sus negocios, con los pormenores expresados en este artículo, y de acuerdo con los asientos del diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad.

Que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° 0122060001558 de fojas 4459 a 4462, la Administración detectó que la recurrente consignaba en forma global el total de los cargos y abonos efectuados durante los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2002 y 2003, en cada una de las cuentas contables respectivas, bajo el título "Resumen Balance de Inventarios", sin detallar la relación exacta de los elementos que conforman su activo y su pasivo.

Que de la revisión del citado libro de los ejercicios 2002 y 2003, fojas 82 a 94, se advierte que contiene un resumen global de los cargos y abonos efectuados en dichos ejercicios, no habiendo detallado o discriminado los elementos que conforman el activo y pasivo, por lo que no habiendo cumplido la recurrente con llevar el Libro de Inventarios y Balances en la forma establecida por ley, se encuentra acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, y en tal sentido la Resolución de Multa N° 022-002-00010244 se encuentra arreglada a ley, procediendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que por el volumen de sus operaciones el nivel de detalle de la información que se imprime en hojas legalizadas es a cuatro dígitos y que dicha información puede ser conciliada con los registros auxiliares de Libro de Inventarios y Balances en los que se aprecia el detalle de sus operaciones a ocho dígitos carece de sustento, por cuanto de la revisión de dicho registro auxiliar, fojas 37 a 48, se advierte que no se encuentra legalizado y solo están referidos a cuentas del activo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la forma de llevar dicho libro no ocasiona perjuicio fiscal por cuanto no se ha impedido o limitado a la SUNAT en el ejercicio de su acción fiscalizadora, cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165° del Código Tributario, las multas son determinadas en forma objetiva por incumplimiento de obligaciones formales, independientemente si la inobservancia de dicha obligación formal origina o no perjuicio fiscal.

Que finalmente, la Resolución de Multa N° 012-002-0010245, de fojas 4921 y 4922, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, según el Resultado del Requerimiento N° 0122060001390.

Que el numeral 6 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye

obligación de los contribuyentes, proporcionar a la Administración la información que ésta 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.

Que de conformidad con el numeral 5 del artículo 177° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante ella, el no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0122060001390, foja 4576, la Administración indicó que del punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0122060000957 se determinaron diferencias de inventario en los rubros "Desmonte Cantera Botadero" y "Caliza Pucara en Pucara" de las UEA Pucara y Atocongo de los ejercicios 2002 y 2003 y en los stocks finales de carbón para el ejercicio 2003, los que se detallaban en los Anexos N° 1 a 5 adjuntos al citado requerimiento, fojas 4556 a 4568, por lo que solicitó a la recurrente que explicara las razones de estas diferencias y sustentara el tratamiento contable y tributario otorgado a las mismas en dichos ejercicios.

Que la Administración dejó constancia en los resultados del citado requerimiento, foja 4527, que la recurrente no cumplió con presentar ningún sustento respecto del rubro "Desmonte Cantera Botadero" de la UEA Atocongo, y que ello acreditaba la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que cabe mencionar que en reiteradas resoluciones de este Tribunal, como la Resolución N° 5319-1-2007 y 00835-10-2012, se ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 5 del citado artículo 177° está referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentren obligados a preparar ante una solicitud de información de la Administración.

Que sobre el particular, de la revisión del punto 6 del Requerimiento N° 0122060000957, fojas 4660, se advierte que la Administración a fin de constatar la correcta valorización y control de los inventarios de materias primas de la recurrente, le requirió que indicara cuáles eran los controles utilizados para determinar la cantidad de material extraído de las canteras Pucará y Atocongo y presentara los reportes e informes realizados de las mediciones topométricas para cuantificar el volumen y calidad de material extraído.

Que de fojas 4593, 4594 y 4615, se aprecia que la Administración dejó constancia en el mencionado punto 6 del resultado del Requerimiento N° 0122060000957, que la recurrente presentó reportes e informes de las mediciones topométricas efectuadas por su personal y la Compañía Minera San Martín, así como de los documentos "Memoria Descriptiva", ubicación de movimiento de material y planos topográficos, de cuyo análisis se determinaron las mencionadas diferencias.

Que conforme se puede advertir del mencionado punto 6 del resultado del Requerimiento N° 0122060000957, la recurrente había cumplido con la presentación de la información o documentación que la Administración le había solicitado preparar y exhibir, concluyendo del análisis de la misma que existían diferencias de inventario en diversos rubros, por lo que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0122060001390 le solicitó que explicara las razones de éstas y sustentara el tratamiento contable y tributario que les otorgó, en tal sentido esta solicitud no se encontraba relacionada a la obligación de la recurrente de presentar información o documentación que debía preparar sobre sus actividades, sino a un requerimiento a fin que la recurrente justificase el tratamiento contable y tributario de las mencionadas diferencias, la que en caso de incumplimiento podría conllevar la formulación de algún reparo a la determinación efectuada por la recurrente, mas no a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0010245.

Que estando a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en relación a la aludida infracción.

Que la diligencia de informe oral se realizó el 18 de junio de 2014 con la asistencia de ambas partes, según Constancia de Informe Oral N° 0428-2014-EF/TF, de foja 5914.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140006757 de 28 de setiembre de 2007, en el extremo del reparo por exportaciones de clínker a Estados Unidos subvaluadas, vinculado al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, y el pago a cuenta de Impuesto a la Renta de setiembre de 2003; así como respecto de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0010489 y la Resolución de Multa N° 012-002-0010245, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL

Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/SM/EG/AD/mgp