



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

EXPEDIENTE N° : 10259-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 25 de mayo de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 12 de agosto de 2013 (fojas 2482, 2483 y 2627), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por Impuesto a la Renta de 2011, y como resultado emitió los siguientes valores:

- a) Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, formulando, entre otros, los reparos a la renta neta del ejercicio listados en el cuadro siguiente, que dieron como resultado un Impuesto a la Renta del ejercicio de S/12 080 053,00 y una omisión de S/6 824 415,00 (fojas 2789 a 2846):

Ítem	Reparos	S/
1	Gastos de exploración y desarrollo activados	1 823 734,00
2	Donaciones entregadas por liberalidad	1 943 641,00
4	Provisión auditoría externa no sustentada	359 432,00
5	Exceso de gastos de depreciación	3 835 353,00
6	Gastos por instrumentos financieros derivados	11 740 423,00

- b) Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011, reparando el coeficiente de enero y febrero (fojas 3526 a 3539).
- c) Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 2847 y 2848).

Que el 25 de agosto y 15 de setiembre de 2014 la recurrente interpuso recursos de reclamación (fojas 2776 a 2787, 3389 a 3471 y 3492 a 3502) contra los precitados valores, los que fueron acumulados y declarados fundados en parte por la resolución apelada, que levantó el reparo por «gastos no sustentados» (fojas 3597 a 3599) y levantó parcialmente y modificó el importe del reparo por «donaciones entregadas por liberalidad» (fojas 3599 a 3608), lo que modificó el Impuesto a la Renta del ejercicio de S/12 080 053,00 a S/11 074 913,00 y el impuesto omitido de S/6 824 415,00 a S/5 819 275,00 (foja 3570/vuelta).

Que según el recurso de apelación presentado (fojas 3705 a 3786, 3812 a 3816, 3848 y 3849, 3892 a 3906), la recurrente cuestiona la apelada únicamente en los extremos confirmados y en aquellos planteados por la recurrente; para lo cual, como cuestión previa, es menester evaluar la pretensión de nulidad formulada, en función a los vicios denunciados en el aludido recurso.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

NULIDAD

Que la recurrente sostiene que la apelada es nula por vulnerar su derecho a la prueba al no admitir los siguientes medios probatorios que presentó el 1 de octubre de 2014, en etapa de reclamación, en virtud del artículo 141 del Código Tributario (foja 3781):

- Resolución Directoral N° e Informe N° relativos al proyecto de exploración minera Crespo.
- Resolución Directoral N° y Resolución Directoral N° relativas al proyecto de exploración minera Azuca.
- Capítulo I (Introducción) del Estudio de Impacto Ambiental del proyecto Crespo.
- Resumen ejecutivo del Proyecto de exploración Azuca.
- Resolución Directoral N° e Informe N° relativos al cierre de minas de la UEA Sipán.
- Partida N° Inscripción de propiedad inmueble del Libro de derechos mineros, relativa al proyecto Anomalía Norte.
- Resolución de Presidencia N° (Acumulación Arcata), Certificado N° , anotación de inscripción, título N°
- Declaración anual consolidada 2011, expediente N°
- Declaración del Impuesto a la Renta 2010.
- Informe denominado Análisis de las operaciones de cobertura económica por los años 2009 y 2010, elaborado por
- Constancia de presentación PDT Renta de tercera categoría 2010.

Que al respecto, arguye que los indicados documentos no fueron requeridos de forma expresa en fiscalización, ya que en dicha etapa únicamente se le requirió documentación de manera genérica, de modo que no le resulta aplicable la restricción establecida en el artículo 141 del Código Tributario, que recae en aquellos casos en los que media requerimiento expreso por parte de la Administración. Invoca las Resoluciones N° 00489-2-2009, 06738-3-2004 y 02407-2-2003.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 13 de setiembre de 2019 (fojas 3910 y 3911), la Administración señaló que los medios probatorios que la recurrente presentó en etapa de reclamación devienen en extemporáneos, ya que durante el procedimiento de fiscalización no se limitó su derecho a probar, sino que tuvo la libertad de presentar toda la documentación que consideraba conveniente, al haberle solicitado expresamente que sustentara documentariamente las deducciones observadas.

Que adicionalmente, sostuvo que al no haber acreditado la recurrente encontrarse en los supuestos de excepción previstos en el artículo 141 del Código Tributario para que tales medios probatorios fuesen admitidos en la etapa de reclamación, la apelada se encuentra acorde a ley. Invocó la Sentencia N° 00535-2013-PA/TC emitida por el Tribunal Constitucional y la Resolución N° 11160-8-2014 emitida por este Tribunal.

Que de conformidad con el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, son principios y derechos de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso, respecto del cual, jurisprudencia uniforme y reiterada del Tribunal Constitucional ha señalado que su respeto y protección, además del ámbito estrictamente judicial, debe observarse en todos los procesos o procedimientos en los que se diluciden los derechos e intereses de las personas¹, incluyendo la instancia administrativa, siendo que, en

¹ STC N° 07289-2005-AA/TC (fundamento 4): «Está consolidada la doctrina jurisprudencial de este Tribunal, en el sentido de sostener que el derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, es un derecho cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente el campo judicial, sino que se proyecta, con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano, público o privado, que ejerza funciones formal o materialmente jurisdiccionales. Así, por ejemplo, hemos subrayado que su respeto y protección, además del ámbito estrictamente judicial, debe observarse en todos los procesos o procedimientos en los que se diluciden los derechos e intereses de las personas, sean estas personas jurídicas de derecho privado, órganos y tribunales administrativos, Tribunal Constitucional, Jurado Nacional de Elecciones, Consejo Nacional de la Magistratura, Congreso de la República (en materia de juicio político y antejuzicio constitucional), tribunales arbitrales, etc.».



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

cuanto a su contenido, el referido colegiado ha señalado que se trata de un derecho continente, en la medida que de él derivan y se fundamentan otros derechos fundamentales.

Que el derecho a la prueba ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como un derecho contenido de manera implícita en el derecho al debido proceso, entendiéndolo como «... *un derecho complejo cuyo contenido está determinado por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, el derecho a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados; que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida Por ello, la valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito a fin de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado*»².

Que los numerales 1.2 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicables supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento, en virtud del cual, los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, así como en el principio de verdad material, por el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Que el artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece la obligación de los administrados de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, lo que incluye, entre otras, las previstas en los numerales 5 y 6 del referido artículo, esto es, la obligación de permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas; y la de proporcionar a la Administración la información que esta requiera o la que ordenen las normas tributarias sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, señala que son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el segundo párrafo del artículo 125 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable por temporalidad, disponía que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que los artículos 141 y 148 del mismo código³, establecían que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido en la etapa previa no hubiere sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

² Fundamento 11 de la STC N° 03271-2012-PA/TC.

³ Antes de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N° 1263 y 1421, publicados el 10 de diciembre de 2016 y 13 de setiembre de 2018, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que tal como se advierte de los Puntos 2 y 7 del Requerimiento N° (fojas 2448 y 2449) y Puntos 1 y 2 del Requerimiento N° (fojas 2386 y 2387), la Administración le solicitó expresamente que sustente con documentación probatoria y la base legal correspondiente, la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 presentada el 28 de setiembre de 2012 mediante el , por gastos de exploración y desarrollo activados, donaciones entregadas por liberalidad, provisión auditoría externa no sustentada, exceso de gastos de depreciación y gastos por instrumentos financieros derivados, materia de pronunciamiento en la presente resolución; requerimientos que fueron reiterados en los Puntos 1.1, 1.4, 1.5, 1.7 y 1.8 del Requerimiento N° (fojas 2337 a 2340), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario.

Que sin embargo, pese a que fue requerida expresamente para presentar los medios probatorios que sustenten las aludidas deducciones, la recurrente no presentó en la etapa de fiscalización los documentos antes enunciados, ni expresó razón alguna por la que se encontrase imposibilitado de presentarlos en aquella etapa.

Que asimismo, de acuerdo a lo indicado en la Ficha del Valor de la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, aquella se encuentra pendiente de pago (foja 3803).

Que según lo expuesto, la recurrente no demostró que la falta de presentación de la documentación solicitada no se generó por su causa y tampoco acreditó el pago o afianzamiento de la deuda tributaria vinculada a dicha documentación, en consecuencia, resulta arreglado a ley que la Administración no admita los medios probatorios presentados en forma extemporánea, no correspondiendo tampoco que sean meritados en esta instancia.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no fue requerida expresamente con los documentos presentados de forma extemporánea, se debe señalar que lo alegado no se condice con lo señalado en los requerimientos enunciados, ya que a través de ellos de forma expresa se le solicitó que sustente documentariamente las deducciones efectuadas por los conceptos antes indicados.

Que asimismo, conviene indicar que de acuerdo a señalado en la Resolución N° 08180-1-2018, los requerimientos a través de los cuales se solicita a la recurrente la sustentación de sus operaciones, tienen que ser genéricos en cuanto a la documentación que debe presentar, debido a que la Administración no conoce en detalle los medios probatorios con los que cuenta el contribuyente.

Que en consecuencia, no se advierte vulneración al derecho a probar de la recurrente por el hecho que la Administración formule sus requerimientos sin enunciar cada uno de los documentos que debería presentar para dar por acreditado un aspecto específico de su determinación tributaria, ya que la Administración no conoce en detalle los medios probatorios con los que cuenta para sustentar lo requerido, por lo que tales requerimiento correctamente pueden ser formulados en términos genéricos sin que por ello se afecte el indicado derecho del administrado, por el contrario, la generalidad del enunciado coadyuva a no restringir la actividad probatoria del contribuyente, quien es el único conocedor de las razones fácticas y jurídicas por las que decidió otorgar determinado tratamiento tributario a sus operaciones.

Que en tal sentido, corresponde desestimar la pretensión de nulidad planteada por la recurrente.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y su constancia de presentación, sí corresponden ser admitidas y meritadas en esta instancia ya que su contenido obraba en poder de la Administración desde la fecha de su presentación, el 31 de marzo de 2011, como lo reconoce la apelada en su nota al pie 11; además de haber sido presentados en fiscalización como Anexo 4 del escrito de respuesta al Requerimiento N° (fojas 109 a 116).

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Gastos de exploración y desarrollo activados por S/1 823 734,00

Que la recurrente sostiene que no corresponde que los gastos reparados se difieran al ejercicio en que se



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

inicie la producción o explotación, como establece el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para los gastos pre operativos, ya que los conceptos reparados no constituyen gastos pre operativos por expansión de actividades, como estableció la Administración, toda vez que no incurrió en ellos con motivo de una nueva línea de negocio, distinta de la actividad minera que corresponde a su objeto social, como lo exige aquel literal. Invoca las Resoluciones N° 09518-2-2004, 19983-9-2012, 03942-5-2010 y 00517-3-2019, esta última invocada mediante escrito de alegatos del 12 de setiembre de 2019.

Que señala que inició actividades en el ejercicio 1993 con la explotación de oro y plata en el Proyecto Minero Ares; que en el ejercicio 2011 el Proyecto Ares y el Proyecto Arcata se encontraban en etapa de explotación, mientras que otros se encontraban en etapa de cateo y prospección. Agregó que los Estudios de Impacto Ambiental de los Proyectos Azuca y Crespo, objeto de reparo, están en la Región Cusco y también tienen por finalidad la extracción y comercialización de oro y plata, de modo que no ha iniciado una nueva línea de negocios que suponga la extensión de las actividades incluidas en su objeto social.

Que arguye que los gastos observados califican como gastos de exploración, pudiendo ser deducibles en el ejercicio en que se incurra en ellos, de acuerdo al artículo 74 de la Ley General de Minería, ya que los gastos de exploración comprenden a todos aquellos desembolsos incurridos en la etapa de exploración, antes de empezar el desarrollo de una mina, con el fin de probar la existencia de un cuerpo de mineral económicamente explotable, realizándose en esta etapa el Estudio de Impacto Ambiental y Remediación Ambiental y el Estudio de Factibilidad.

Que aduce que el Estudio de Factibilidad del Proyecto Crespo determina la ingeniería necesaria para ejecutar el proyecto, su costo y viabilidad económica, siendo indispensable para iniciar la explotación.

Que alega que el Estudio de Impacto Ambiental de los Proyectos Azuca y Crespo, es indispensable para realizar la explotación minera, conforme lo establece el artículo 20 de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y la Resolución Ministerial N° 167-2008-MEM/DM, existiendo mandato legal que establece dicho requerimiento en la etapa de exploración. Añade que, tal como se indica en los referidos estudios, tuvieron por fin obtener la certificación ambiental correspondiente para poder realizar sus actividades de explotación minera.

Que mediante escrito ampliatorio de 9 de marzo de 2017 sostiene que es incorrecta la interpretación que realiza la Administración al equiparar los conceptos de «gasto de exploración» con «actividad de exploración», este último regulado en el artículo 8 de la Ley General de Minería, restringiendo los indicados gastos a los directamente vinculados con la actividad de exploración; toda vez que de acuerdo a la interpretación histórica de los Códigos Mineros vigentes en ejercicios anteriores (Decreto Ley 1880), al actual, la lectura correcta es que el gasto de exploración es toda aquella erogación incurrida en dicha etapa.

Que indica que en el supuesto negado que se establezca que los gastos reparados no califican como gasto de exploración, deben considerarse como gastos de desarrollo, deducibles en el ejercicio 2011 de acuerdo a lo establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, toda vez que se trata de erogaciones que permiten que se haga posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento, siendo que de otro modo no tendría los elementos indispensables para realizar operaciones, como lo define el artículo 8 de la misma Ley.

Que por su parte, la Administración señala que confirmó el reparo al considerar que los gastos incurridos constituyen gastos pre operativos por expansión de actividades, debiendo diferirse al ejercicio en que se inicie la producción o explotación, de acuerdo al literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sostiene con base en las Resoluciones N° 04971-1-2006, 10167-2-2007 y 05349-3-2005, que los gastos pre operativos incurridos para la «expansión de actividades», a los que se refiere el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no deben restringirse a los casos en los que se implementa un nuevo producto o línea de negocio o servicio no realizado anteriormente, como sostiene la recurrente, sino que también comprende los gastos incurridos para ampliar las actividades que la empresa ya viene realizando, ya sea hacia nuevos mercados o hacia nuevas unidades productivas, tal como lo reconoce la jurisprudencia emitida por este Tribunal.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que aprecia que los Estudios de Impacto Ambiental (EIA) de los Proyectos Mineros Azuca y Crespo y el Estudio de Factibilidad del Proyecto Minero Crespo, están vinculados a unidades mineras distintas a las unidades mineras Ares, Arcata (Arequipa) que ya tenía antes del ejercicio 2011, señalando que ellas generarán flujos de caja futuros de acuerdo a los cálculos realizados en los Estudios de Factibilidad. De ese modo consideró que la recurrente habría extendido su actividad minera a través de los proyectos mineros Azuca y Crespo (Cusco), los cuales generarían flujos de caja futuros con la explotación de la mina y posterior beneficio; por lo que los gastos incurridos en dichos estudios califican como gastos pre operativos.

Que indica que la actividad de exploración minera consiste en determinar la cantidad (reservas) y calidad (ley promedio) del mineral de un depósito, siendo necesario en esta actividad saber si el mineral es tratable (si es posible recuperar económicamente su contenido metálico), por lo que se realizan pruebas en plantas piloto de tratamiento, así como se realizan análisis de rocas mediante una serie de trabajos superficiales, canales, trincheras, etc., se realizan operaciones de perforación diamantina (perforaciones en el suelo a fin de analizar el contenido mineral) y algunas labores subterráneas como galerías, cruceros y chimeneas de exploración; mientras que la actividad de desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero, con la finalidad de posibilitar y reparar el acceso al yacimiento minero y su producción, de modo que los gastos de desarrollo minero incluyen labores de desbroce hasta llegar al mineral, así como labores de acceso al yacimiento (socavones, pozos, galerías, chimeneas, remoción de materiales, etc.).

Que desestima que los gastos reparados califiquen como gastos de exploración y desarrollo a que se refiere el literal o del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería, toda vez que de acuerdo al Informe N° _____, emitido por el Ministerio de Energía y Minas, los gastos de exploración son aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad, siendo que entre estos se pueden encontrar gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.; mientras que los gastos de desarrollo son los desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento del mineral a una etapa de producción que principalmente tiene que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito, abrir pozos, socavones, galerías, chimeneas, remover material estéril, edificar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, etc.

Que señala que, una vez confirmada la información sobre la cantidad y calidad de mineral del yacimiento, se deben realizar otros estudios previos al desarrollo de la mina, entre ellos, el Estudios de Impacto Ambiental (EIA) y el Estudio de Factibilidad.

Que manifiesta que el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) es exigido a los titulares de concesiones mineras que proyectan iniciar alguna etapa de explotación, debiendo demostrar que las operaciones que se realicen no alteren el entorno y que los efluentes que se produzcan no contengan elementos nocivos más allá de los límites máximos permisibles establecidos por ley.

Que refiere que el Estudio de Factibilidad se realiza si los datos previos proporcionados por la exploración (tonelaje estimado y las leyes de los minerales encontrados) son positivos, determinado si el proyecto es factible, ya que es un estudio técnico económico que determina la ingeniería necesaria para ejecutar el proyecto, su costo y viabilidad económica, debiendo contener capítulos como tonelaje (probado y probable), leyes mínimas (y ley mínima de corte), plan de desarrollo y método de minado (subterráneo o a tajo abierto), transporte (medios, sistemas, etc.), costos de mano de obra, materiales e insumos en general, inversiones, regalías, seguros, impuestos, gastos legales, se estima el flujo de caja esperado y la rentabilidad del proyecto.

Que concluye que los gastos incurridos en la elaboración de los Estudios de Impacto Ambiental (EIA) y el Estudio de Factibilidad no califican como gastos de exploración debido a que no tienen la finalidad de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad, así como tampoco califican como gastos de desarrollo ya que no están destinados a realizar trabajos que permitan el acceso a dichos recursos, sino que califican como gastos pre operativos al haberse incurrido en ellos



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

para expandir sus actividades mineras.

Que al respecto, en el Punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2822 a 2833), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la renta neta imponible por S/1 823 734,00 correspondiente a gastos de exploración y desarrollo activados, al considerar que no califican como tales sino como gastos pre operativos por expansión de actividades, no siendo deducibles en dicho ejercicio. Señaló como base legal el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el literal d) del artículo 21 de su Reglamento y los artículos 1, 7, 8, 74 y 75 de la Ley General de Minería.

Que del indicado valor se aprecia que el gasto que la recurrente consideró como de exploración y desarrollo, materia de reparo, se encuentra conformado por: (i) gastos por la elaboración del Estudio de Factibilidad relacionado al Proyecto de Exploración Crespo por S/1 313 647,66 y (ii) gastos por la elaboración del Estudio de Impacto Ambiental por los Proyectos de Exploración Azuca y Crespo por S/510 085,94.

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° (foja 2448), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con documentación probatoria y la base legal correspondiente, la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2011 presentada mediante por gastos de exploración y desarrollo activados, entre otros conceptos.

Que en el Punto 7.2 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2398 a 2409) la Administración dejó constancia de lo informado y presentado por la recurrente en el escrito del 17 de diciembre de 2013 (fojas 2421 y 2422), de cuya evaluación únicamente observó los gastos incurridos en la elaboración del Estudio de Factibilidad y del Estudio de Impacto Ambiental de los proyectos antes señalados, por S/1 823 734,00, concluyendo que estos no debieron ser considerados gastos de exploración y desarrollo, sino gastos pre operativos no deducibles en el ejercicio 2011.

Que al respecto, el agente fiscalizador expuso los siguientes fundamentos:

- Los gastos pre operativos originados por la expansión de actividades de la empresa, a los que se refiere el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal d) del artículo 21 de su Reglamento, son aquellos que resultan necesarios para obtener beneficios futuros o que incidan en la generación de futuras rentas. Son gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras, por lo que en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, deben diferirse hasta el ejercicio en que se inicie la generación de renta respecto de la actividad expandida ya que, al estar destinados a la generación de beneficios de nuevos proyectos, no tienen correlación alguna en la generación de los beneficios actuales. Añadió que pueden deducirse en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades, o pueden amortizarse proporcionalmente en un plazo de 10 años desde el inicio de la producción o explotación.
- Los gastos de exploración a los que se refiere el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con los artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería, se deducirán de acuerdo a la etapa en que se encuentre el contribuyente; que de encontrarse en la fecha en que le corresponda cumplir con la producción mínima, podría optar por deducirlos en el ejercicio en que incurra en ellos, o de encontrarse en la etapa de producción mínima obligatoria, podría optar por deducirlos íntegramente en el ejercicio o amortizarlos a partir de este a razón de un porcentaje anual de acuerdo a la vida probable de la mina, establecido al cierre de tales ejercicios.
- De acuerdo a los artículos 1, 7 y 8 de la Ley General de Minería, la exploración es una actividad de la industria minera, ejercida por personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras, a través del sistema de concesiones, que es tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales. De modo que los gastos de exploración están destinados a demostrar la ubicación y calidad del mineral, mientras que los gastos de desarrollo están destinados a realizar trabajos de infraestructura que permitan el acceso a dichos recursos.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

- Con base en la información publicada en la página web de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, indicó que los estudios que se realizan en la etapa de exploración permiten determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, ayudando a determinar si es viable económicamente su explotación, siendo que una vez confirmada la información acerca de la calidad y cantidad de mineral del yacimiento, se deben realizar otros análisis y estudios previos al desarrollo de la mina, entre ellos, el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) y el Estudio de Factibilidad. Indicó que el primero prevé los efectos y consecuencias de realizar la actividad minera, estableciendo los métodos de remediación, y que el segundo es un estudio técnico económico que determina la ingeniería necesaria para ejecutar el proyecto, su costo y viabilidad económica, siendo que la información que contiene permite determinar los años de duración de la mina, asumiendo un ritmo de producción, el tamaño de la planta, entre otros elementos que serán determinantes en las decisiones a tomar para la planificación de los trabajos necesarios para su operación.
- Los Proyectos Mineros de Exploración de Crespo y Azuca, al tener aprobados los Estudios de Impacto Ambiental Semidetallados, como requisito previo para el desarrollo de actividades de explotación minera, evidencian la intención de la recurrente en que tales proyectos generen beneficios económicos futuros; por lo que los desembolsos relacionados con ellos, detallados en el Anexo N° 2 adjunto (foja 2391), no califican como gastos de exploración y desarrollo, toda vez que a través de dicho estudio no se demostrará las dimensiones, posición ni características mineralógicas del yacimiento que se va explotar, sino que es un gasto general en que incurrió la recurrente para la expansión de su actividad minera en los referidos Proyectos Mineros, siendo que de acuerdo a la Ley General de Ambiente N° 28611 y su Reglamento (D.S. N° 020-2008-EM), estaba obligado a presentarlo ante la autoridad minera como requisito legal para iniciar la explotación y beneficio del proyecto minero.
- El desembolso por la elaboración del Estudio de Factibilidad del Proyecto de Exploración Crespo tampoco corresponde a gastos de exploración toda vez que no tuvo como finalidad determinar la probable existencia del mineral y obtener su localización, extensión o calidad, características mineralógicas y reservas, sino que califica como gastos pre operativos con motivo de la expansión de sus actividades toda vez que están directamente relacionados al nuevo proyecto minero Crespo que la recurrente aun no pone en marcha. Preciso que, de acuerdo al Resumen Ejecutivo de tal estudio, dicho proyecto tiene por objeto «*evaluar la viabilidad técnica y económica de explotar los yacimientos del Proyecto Crespo, el procesamiento del mineral del Cerro Crespo, así como la infraestructura asociada para la operación de la futura unidad de producción*».
- En consecuencia, al beneficiar o procurar la realización de actividades futuras, califican ambos estudios como gastos pre operativos con motivo de la expansión de actividades, y no como gastos de exploración y desarrollo, por lo que deben regirse por lo dispuesto en el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo deducible en el ejercicio 2011.

Que en el Punto 1.4 del Requerimiento N° (foja 2338), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 4 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2311 a 2316), la recurrente señaló que los gastos observados no califican como gastos pre operativos por expansión de actividades, debiendo ser deducibles en el ejercicio 2011 al amparo de los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que para tal efecto, expresó lo siguientes fundamentos:

- La ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento delimitan los alcances de lo que debe entenderse por “expansión de las actividades”, a que se refiere el literal g) del artículo 37 de dicha ley, correspondiendo realizar una interpretación semántica del término y analizar la regulación supletoria en normas distintas a la tributaria, como la Ley General de Sociedades, en tanto resulten aplicables. Así, con base en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y en el artículo 11 de la Ley General de Sociedades, sostuvo que para calificar un desembolso como gasto pre operativo por “expansión de las actividades de la empresa”, debería verificarse necesariamente la incorporación de una línea de negocio



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

o tipo de operación o actividad no comprendida inicialmente, expresa o implícitamente, en el objeto social de la entidad; por lo que los desembolsos observados no califican como gastos pre operativos por expansión de actividades, ya que no ha iniciado una línea de negocio distinta de la actividad minera.

- El Estudio de Impacto Ambiental no es en sí mismo una autorización para realizar un giro de negocio distinto del que ya viene realizando, sino que es un requisito esencial en toda actividad humana que implique construcciones, obras, servicios y otras actividades, así como las políticas, planes y programas públicos susceptibles de causar impactos ambientales de carácter significativo, de acuerdo al artículo 24 de la Ley General del Ambiente. De modo que los gastos observados en la realización de tales estudios, al estar vinculados a los proyectos mineros Crespo y Azuca, en los que ya venía realizando actividades en el rubro minero, no están vinculados a una expansión de actividades. Indicó que el Estudio de Factibilidad estaba vinculado al proyecto de exploración Crespo, en el que ya venía realizando actividades en el rubro minero, por lo que tales gastos tampoco están vinculados a una expansión de actividades.

Que en el Punto 4 del Resultado del aludido requerimiento (fojas 2264 a 2274), la Administración reiteró los fundamentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N° y agregó que en el numeral 1 de las Notas a los Estados Financieros, del Informe de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2011 y 2010, se señala que la recurrente opera dos unidades mineras propias: Ares y Arcata, ubicadas en Arequipa; e indicó que los proyectos de exploración Crespo y Azuca forman parte de la expansión de actividades de negocio pues la razón de tal inversión es su futura explotación, lo que forma parte de las actividades normales de la empresa de generar ingresos gravables futuros.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2822 a 2833), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.

Que de acuerdo a lo resuelto al analizar la pretensión de nulidad invocada por la recurrente, no corresponde admitir ni merituar en esta etapa: a) Resolución Directoral N° e Informe N° relativos al proyecto de exploración minera Crespo b) Resolución Directoral N° y Resolución Directoral N° relativas al proyecto de exploración minera Azuca, c) Capítulo I (Introducción) del Estudio de Impacto Ambiental del proyecto Crespo, d) Declaración anual consolidada 2011, expediente N° y e) Resumen ejecutivo del Proyecto de exploración Azuca.

Que de lo expuesto se advierte que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley, lo que supone establecer si los gastos incurridos con motivo de la elaboración de los Estudios de Impacto Ambiental y Estudio de Factibilidad, constituyen gastos pre operativos, como estableció la Administración, o si constituyen gastos de exploración o desarrollo, como consideró la recurrente.

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

Que según el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la amortización a que hace referencia el inciso g) del anotado artículo 37, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, asimismo, señala que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 04971-1-2006 que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

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

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

Que en la Resolución N° 05349-3-2005, en la que se cita a Leopold A. Bernstein con referencia a los gastos diferidos, como es el caso de aquellos incurridos en la expansión de actividades, se señala que *"representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras"*; agregando que *"si un coste producido en un período va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente período futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los períodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos"*.

Que de acuerdo a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 04021-1-2019, ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o "matching" de ingresos y gastos, en tal sentido, debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación, pues de lo contrario, en los casos en que existieran varios años anteriores a dicho inicio, se tendría que existen varios "primeros años" en los que podrían deducirse los gastos pre operativos, lo cual no resulta posible de sostener.

Que sin perjuicio de lo anterior, en la Resolución N° 03678-10-2012, este Tribunal indicó que, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04971-1-2006, el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos pre operativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas y no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

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

Que finalmente la Resolución N° 07488-3-2018 ha establecido que constituyen gastos pre operativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características, o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio, empero la deducción de tales gastos no condicionada a la efectiva generación de ingresos.

Que por su parte, el literal o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que este colegiado señaló en la Resolución N° 06746-1-2020⁴ que el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial respecto del establecido en el inciso g) del mismo artículo, el cual es aplicable a los gastos de exploración y de desarrollo realizados en etapa pre operativa, al permitir que tales gastos puedan deducirse en el ejercicio en que se incurran y no así a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, precisando que aquel tratamiento especial no alcanza a todos los gastos de organización, pre operativos iniciales o por la expansión de las actividades de la empresa, a que se refiere el literal g) del mismo artículo, sino únicamente a aquellos que califiquen como de exploración y de desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras.

Que de similar opinión es Arroyo Langschwager según la cual «... no todos los gastos efectuados en una etapa anterior a las operaciones mineras califican como gastos de prospección y exploración. En efecto, sólo calificarán como tales aquellos que desde un punto de vista técnico tengan dicha naturaleza y estén destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación. Existirán por tanto gastos que no encajen en esta definición técnica ni tampoco califiquen como gastos de desarrollo o preparación, a estos otros gastos los denominaremos “gastos preoperativos generales”. Los “gastos preoperativos generales” tienen una índole distinta a los gastos de prospección, exploración y de desarrollo. Se tratan de desembolsos de corte administrativo, vinculados por ejemplo a la constitución y organización de la sociedad, gastos de financiamiento, alquiler de oficinas, entre otros»⁵.

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

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

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

Que la Resolución N° 06363-9-2019 ha señalado que para definir los alcances de “gastos de desarrollo”, cabe remitirse al “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero”⁶, publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, en el que se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii)

⁴ Emitida al mismo contribuyente.

⁵ Arroyo Langschwager, Gisela. (noviembre, 2017). Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la Renta de los gastos de prospección y exploración minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva. Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal. Universidad de Lima Escuela de Posgrado. Maestría en Tributación y Política Fiscal. Recuperado de: https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9532/Arroyo_Langschwager_Gisela.pdf?sequence=1&isAlloWed=y página 37. Visto el 14 de abril de 2021.

⁶ Tercera Edición 2019, pág. 23 y 24. Recuperado de: <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>. Visto el 14 de abril de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación, y v) cierre y abandono.

Que sobre la etapa de exploración, el referido manual señala que *«Si bien todas las etapas del ciclo de vida de una mina son importantes, la exploración tiene un papel más significativo, en tanto que los estudios que se realizan en ese momento permiten determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento. Para ello se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo. Así, la exploración y los estudios más detallados ayudan a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento»* (pág. 23).

Que sobre la etapa de desarrollo, el citado manual señala que *«Desarrollo es la operación que se realiza para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento. En la etapa de desarrollo se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Los trabajos varían dependiendo de si se trata de una mina subterránea o a tajo abierto. En el caso de una mina subterránea se realizan trabajos para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etcétera. En el caso de minas a tajo abierto se realiza el stripping (o desbroce), que consiste en la remoción del material estéril con la finalidad de acceder al cuerpo mineralizado. También se consideran los cambios de acceso al recurso mineral»* (pág. 24).

Que en similar sentido, el Manual de Minería⁷ publicado por _____, indica que la exploración *«Es la etapa en donde se realizan estudios más profundos de la zona, estos estudios incluyen muestreo y análisis químico de las rocas mediante una serie de trabajos superficiales, canales, trincheras, etc. También se realizan operaciones de perforación diamantina, que consiste en realizar perforaciones en el subsuelo a fin de analizar el contenido mineral, así como algunas labores subterráneas (galerías, cruceros y chimeneas de exploración). Muchas veces las exploraciones determinan si es económicamente explotable un yacimiento o no, de acuerdo al contenido y calidad del mineral encontrado». Así, se define la exploración como «... la actividad que consiste en la determinación de la cantidad (reservas) y de la calidad (ley promedio) del mineral de un depósito. Pero también es necesario en esta actividad saber si el mineral es tratable, es decir si es posible recuperar económicamente su contenido metálico, para lo cual se realiza pruebas metalúrgicas de laboratorio y planta piloto de tratamiento de minerales».*

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

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

⁷ Publicado por _____
Pág. 34. Visto el 16 de abril de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

desbroce hasta llegar al mineral; entre otros»⁸.

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

Que asimismo, la Resolución N° 06230-3-2016 ha indicado que se entiende por “gastos de desarrollo” — por regla— a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.

Que de acuerdo a Arroyo Langschwager, constituyen gastos de exploración minera los «desembolsos destinados a la comprobación de existencia de yacimientos minerales, sus dimensiones, ubicación, características, reservas y valores, así como la viabilidad técnica y económica de su explotación»⁹.

Que por su parte, Rosado Silva señala que los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.¹⁰

Que de acuerdo al Informe N° _____ emitido por la Dirección General de Minería del Viceministerio de Minas del Ministerio de Energía y Minas (fojas 3560 y 3561), «Los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad. Entre estos gastos podemos encontrar gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.», mientras que «Los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento de mineral a una etapa de producción —comercial— que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito».

Que Arroyo Langschwager apunta que «... la calificación de los gastos debe darse en función a su naturaleza y la finalidad para los cuales fueron adquiridos, definiciones que obedecerán a criterios netamente técnicos. En ese sentido, entendemos que si el gasto tiene como finalidad la ubicación del mineral, o determinar sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación calificará como gasto de exploración, mientras que si el gasto tiene como finalidad hacer posible el acceso o la producción del mineral calificará como gasto de desarrollo»¹¹.

Que conforme consta del Informe General de Fiscalización (foja 2636) _____ se constituyó el 6 de octubre de 1993, se dedica a la exploración y explotación de denuncios mineros de alta ley de oro y plata y su correspondiente extracción, procesamiento y comercialización, opera dos unidades mineras propias: Ares y Arcata, ubicadas en Arequipa.

⁸ CHUMACERO QUISPE, Renzo (2013). “Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera”. *Ius et Veritas*, N° 46. Pág. 382. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11977/12545>. Visto el 14 de abril de 2021.

⁹ Op. Cit. p.36

¹⁰ ROSADO SILVA, Elizabeth (2003). “Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo”. *Cuadernos Tributarios*, 28. Lima. Pág. 121. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf.

¹¹ Op. Cit., p. 41



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que en la resolución apelada se aprecia que la Administración indicó lo siguiente:

«De otro lado, mediante la Resolución Directoral N° del 19 de junio de 2009, sustentado en el Informe la Dirección General de Asuntos Ambientales de Ministerio de Energía y Minas (DGAAM), se aprobó el Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del Proyecto “Azuca” presentado por el contribuyente; proyecto que se localiza en el paraje Minaspatá, distrito de Santo Tomás, provincia de Chumbivilcas, departamento de Cusco, y también en los distritos de Haquira provincia de Cotabamba, Oropesa provincia de Antabamba, en el departamento de Apurímac.

Por su parte, mediante la Resolución Directoral N° del 12 de febrero de 2010, sustentado en el Informe la Dirección General de Asuntos Ambientales de Ministerio de Energía y Minas (DGAAM), se aprobó el Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del Proyecto de Exploración “Crespo” presentado por el contribuyente; proyecto que se localiza en el anexo de Tambo Wancarama, perteneciente a la Comunidad Campesina de Ccollpa Ccasahui, distrito de Santo Tomás, provincia de Chumbivilcas, departamento de Cusco».

Que si bien los documentos antes referidos fueron declarados inadmisibles en reclamación y en la presente instancia, corresponde meritar las referencias citadas toda vez que estas fueron analizadas en la apelada, apreciándose en autos que fueron recogidas incluso desde la etapa de fiscalización (fojas 2403 y 2827).

Que en la Resolución N° 06746-1-2020¹² este colegiado indicó que se configura una expansión de actividades cuando el titular de una unidad minera en etapa de explotación, suma concesiones conformantes de un proyecto minero en etapa de cateo y prospección sin actividad minera en el ejercicio fiscalizado, de las que esperaba extraer mineral, ampliando su capacidad exportable de producción, ya que ello supone una nueva unidad de producción minera (con una localización, producción y veta de extracción distinta), adicional a la unidad ya existente que venía siendo explotada por la recurrente.

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, inició actividades en el ejercicio 1993 con la explotación de oro y plata en el Proyecto Minero Ares, siendo que en el ejercicio 2011 únicamente el Proyecto Ares y el Proyecto Arcata, ubicados en Arequipa, se encontraban en etapa de explotación, mientras que sus otros proyectos se encontraban en etapa de cateo y prospección (foja 3777).

Que respecto a los Proyectos Azuca y Crespo, ubicados en la Región Cusco, la recurrente señaló que tienen por finalidad la extracción y comercialización de oro y plata, por lo que a su criterio no representan el inicio de una nueva línea de negocios que suponga la extensión de las actividades incluidas en su objeto social; no obstante, de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 04335-9-2014 y 06746-1-2020, antes indicado, aquellos proyectos en etapa de cateo y prospección suponen una nueva unidad de producción minera de la recurrente, lo que conlleva a una expansión de sus actividades.

Que en tal sentido, corresponde verificar si los gastos reparados, relacionados a los Proyectos Crespo y Azuca, que en principio constituyen gastos pre operativos por expansión de actividades, califican como gastos de exploración o gastos de desarrollo —en los términos definidos precedentemente—, a fin de establecer si su deducción podía efectuarse en el ejercicio 2011 o si debían diferirse y deducirse a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

i) Estudio de Factibilidad del Proyecto Crespo:

Que de acuerdo al Manual de Minería «Si los datos previos proporcionados por la exploración (tonelaje estimado y las leyes de los minerales encontrados) son positivos, se realizará el Estudio Técnico económico o Estudio de Factibilidad del proyecto, el cual determinará si este es factible o no». Agrega que «El estudio deberá pues contener los siguientes capítulos: tonelaje (probado y probable); leyes y medias (y ley mínima de corte); plan de desarrollo y método de minado (subterráneo o a tajo abierto) ; transporte (medios, sistemas, etc.); costos de mano de obra; materiales e insumos en general; inversiones; regalías, seguros;

¹² Emitida al mismo contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

impuestos; gastos legales; etc. Tanto en términos totales, como referidos a una tonelada de mena»¹³.

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

Que de acuerdo a lo verificado por la Administración, para sustentar este concepto, la recurrente proporcionó la Factura N° del 19 de octubre de 2011 por \$482 426,61, emitida por el proveedor por concepto de del Estudio de Factibilidad, Valorización 7, Periodo: 13 de agosto al 30 de setiembre 2011 (foja 2400), y copia del Punto 1 del «Estudio de Factibilidad Reporte Final» del Proyecto Crespo de fecha 20 de abril de 2012 (fojas 1426 a 1479).

Que en el indicado Estudio de Factibilidad se señala que este tuvo por objetivo evaluar la viabilidad técnica y económica de explotar los yacimientos del proyecto Crespo, el procesamiento del mineral del Cerro Crespo, así como la infraestructura asociada para la operación de la futura unidad de producción (foja 1456).

Que asimismo se indica que «En enero de 2011, Ausenco [la empresa encargada de elaborarlo] completó el estudio conceptual (Scoping Study). Con posterioridad a la finalización del estudio conceptual y tomando como sustento la ejecución de perforación de exploración adicional, se identificaron las siguientes oportunidades para mejorar el resultado económico del proyecto: Mejorar el valor presente neto del proyecto incrementando la capacidad de procesamiento sustentados por el incremento de recursos económicamente explotables; e Incrementando la recuperación metalúrgica de plata reduciendo el tamaño de partícula a la salida del circuito de chancado tomando en consideración los resultados de las pruebas metalúrgicas» (foja 1458).

Que se señaló que el cerro Crespo es un yacimiento epitermal de Oro (Au) – Plata (Ag) diseminada de alta ley; que el yacimiento cuenta con una reserva combinada de mineral de 20.5 Mt con 0.46 g/t Au y 39.44 g/t Ag; que el objetivo del proyecto es extraer y procesar este depósito a un ritmo de 2 500 000 t/a; que la vida esperada de las operaciones, desde el comienzo de la puesta en marcha es de aproximadamente nueve (9) años; que durante dicho tiempo, un total de 236 845 oz-t de oro (Au) y 8 816 908 oz-t de plata (Ag) serán producidas; que la estimación de los costos de construcción y pre-producción del proyecto son de \$101.5 M; que la estimación de los costos de operación promedio del proyecto durante la vida de la mina es de aproximadamente \$13.28/t. (fojas 1457 y 1458).

Que en el indicado estudio se deja constancia que Ausenco no llevó a cabo las estimaciones del recurso (sobre las cuales se calcula la reserva minable), por encontrarse fuera del alcance de dicho trabajo, por lo que tomó como válidos y completos los resultados contenidos en el modelo de bloques que recibió de la recurrente, limitándose a la revisión de la información de muestreo usada como ingreso del proceso, el procedimiento de estimación, y la consistencia de los resultados obtenidos (foja 1457), precisando que las estimaciones del recurso fueron desarrolladas internamente por el área de recursos minerales de la recurrente (foja 1455).

Que entre las conclusiones del estudio se señala que la evaluación económica de la explotación del Cerro Crespo arroja resultados positivos, por lo que se recomienda proceder con la ingeniería de detalle y

¹³ Publicado por Estudios Mineros del Perú S.A.C. Recuperado de: http://proesmin.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf. Pág. 41. Visto el 16 de abril de 2021.

¹⁴ [https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20\(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto](https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto). Visto el 16 de abril de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

obtención de permisos (foja 1426).

Que de lo expuesto se colige que el estudio en cuestión no tiene por objeto determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad, sino que a partir de los datos obtenidos por la exploración (tonelaje estimado y las leyes de los minerales encontrados) se efectúa un estudio más profundo respecto a la viabilidad técnica y económica de la explotación del proyecto minero, recomendando continuar con la ingeniería de detalle y la obtención de permisos; en consecuencia, el gasto en dicho estudio de factibilidad no califica como gasto de exploración.

Que por otra parte, el indicado estudio de factibilidad tampoco tiene por finalidad hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, ya que no importa la realización de trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie; por lo que tampoco califica como un gasto de desarrollo.

Que en consecuencia, al haber establecido que se trata de un gasto pre operativo por tratarse de un desembolso que beneficiará uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos, y estar vinculado al Proyecto Crespo, el cual, como se indicó precedentemente, constituye una unidad minera de expansión de actividades de la recurrente; corresponde mantener el reparo formulado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

ii) Estudio de Impacto Ambiental de los Proyectos Azuca y Crespo:

Que el artículo 7 del Decreto Supremo N° 016-93-EM, por el cual se aprobó el Reglamento del Título Décimo Quinto del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, sobre el medio ambiente, que resulta aplicable al caso de autos por temporalidad, establecía en su numeral 2 que los titulares de concesiones mineras que, habiendo completado la etapa de exploración, proyecten iniciar la etapa de explotación, deberán presentar al Ministerio de Energía y Minas un Estudio de Impacto Ambiental del correspondiente proyecto; y en su numeral 3, que los titulares mineros que se encuentren en la etapa de explotación y que requieren ampliar el volumen de sus operaciones extractivas, deberán presentar ante el Ministerio de Energía y Minas la modificación del Estudio de Impacto Ambiental aprobado para tal actividad.

Que en el artículo 2 del mismo reglamento, se definió al Estudio de Impacto Ambiental como el estudio que debe efectuarse en proyectos para la realización de actividades en concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, que deben evaluar y describir los aspectos físico-naturales, biológicos, socio-económicos y culturales en el área de influencia del proyecto, con la finalidad de determinar las condiciones existentes y capacidades del medio, analizar la naturaleza, magnitud y prever los efectos y consecuencias de la realización del proyecto, indicando medidas de previsión y control a aplicar para lograr un desarrollo armónico entre las operaciones de la industria minera y el medio ambiente.

Que de acuerdo al Manual de Minería, el Estudio de Impacto Ambiental *«es exigido a los titulares de concesiones mineras que proyectan iniciar alguna etapa de explotación, y evalúa y describe aspectos físico-naturales, biológicos, socio-económicos y culturales en el área de influencia del proyecto y prevé los efectos y consecuencias de su realización»*¹⁵.

Que el Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del Proyecto Azuca, fue aprobado por la Dirección General de Asuntos Ambientales de Ministerio de Energía y Minas (DGAAM) mediante la Resolución Directoral N° del 19 de junio de 2009, sustentado en el Informe N°

Que el Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado del Proyecto de Exploración "Crespo", fue aprobado por la Dirección General de Asuntos Ambientales de Ministerio de Energía y Minas (DGAAM) mediante Resolución Directoral N° del 12 de febrero de 2010, sustentado en el Informe N°

¹⁵ Publicado por
Pág. 42. Visto el 16 de abril de 2021.

Recuperado de: http://proesmin.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que los gastos vinculados con el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto Azuca se encuentran detallados en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2391) y corresponden a las Facturas N° emitidas por emitidas el 4 de agosto y 5 de setiembre de 2011 (fojas 1158 a 1161), la Factura N° emitida por el 8 de setiembre de 2011 (foja 1155), la Factura N° emitida por el 16 de noviembre de 2011 (foja 1151), la Factura N° emitida por el 13 de diciembre de 2011 (foja 1146) y las Facturas N° emitidas el 15 de diciembre de 2011 (fojas 1140 a 1144).

Que los gastos relacionados con el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto Crespo se encuentran detallados en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2391) y corresponden a las Facturas N° emitidas por el 15 de junio, 25 y 31 de octubre de 2011 (fojas 1165, 1196 y 1203), las Facturas N° emitidas por el 18 de mayo y 11 de julio de 2011 (fojas 1169 y 1185) y la Factura N° emitida por el Ministerio del Ambiente el 22 de setiembre de 2011 (foja 1156).

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

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

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

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

Que de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución, se debe indicar que los gastos de exploración no se refieren a todos los gastos incurridos en la etapa de exploración, sino únicamente a aquellos que califiquen como de exploración, esto es, los incurridos con el propósito de demostrar la ubicación del mineral, determinar la cantidad (reservas) y calidad (ley promedio), posición, características mineralógicas y si es viable recuperar económicamente su contenido metálico, por lo que no corresponde estimar lo señalado por la recurrente en sentido contrario.

Que cabe indicar que tanto el Estudio de Factibilidad del Proyecto Crespo, como los Estudio de Impacto Ambiental de los Proyectos Azuca y Crespo, son indispensables para iniciar la etapa de explotación de aquellos proyectos, tal como se ha indicado en párrafos precedentes; sin embargo, ello no implica que los gastos incurridos en ellos califiquen como gastos de exploración y desarrollo, ya que no tienen por finalidad



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

ubicar el mineral, determinar su cantidad y calidad, o si es viable su recuperación, ni corresponde a operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie (remoción de tierra, escombros, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general); de modo que lo señalado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a la interpretación histórica que invoca la recurrente respecto de los Códigos Mineros vigentes en ejercicios anteriores (Decreto Ley 1880), se debe señalar que la interpretación realizada por este Tribunal se sustenta en la normativa vigente, resultando impertinente la invocación de dispositivos normativos derogados.

2. Donaciones entregadas por liberalidad por S/1 943 641,00

Que la recurrente señala que la ejecución de acuerdos contractuales válidamente celebrados origina erogaciones deducibles en tanto las obligaciones acordadas estén relacionados con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora y la deducción no se encuentre prohibida por las normas tributarias.

Que sostiene que los pagos que realizó en virtud del Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico, tuvieron por finalidad obtener la posesión de las parcelas o predios denominados Huachuhuilca, Colcabamba, Huayllcca, Sora, Ccenco y Cayllma, para desarrollar sus actividades de exploración y explotación minera en el Proyecto Huachuhuilca; de modo que no pueden ser considerados un acto de liberalidad ya que incurrió en aquellos desembolsos debido a la necesidad de realizar sus operaciones, cumpliendo con el principio de causalidad; así como incurrió en ellos a modo de contraprestación por la transferencia de posesión que realizaron los poseedores de los indicados predios rústicos.

Que refiere que es incorrecto que la Administración exija la acreditación de la posesión de los poseedores mediante un documento emitido por el Municipio de la zona, ya que la posesión es una situación de hecho y no de derecho, no existiendo disposición legal que ampare el establecimiento de una prueba tasada para este caso; de modo que la Administración debe merituar el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico que presentó para acreditar dicha posesión, el cual contiene la declaración de los poseedores y recoge su voluntad de transferirle su posesión, siendo que de considerar que tal documento no acredita la transferencia de posesión, la Administración se encontraba obligada a desvirtuar que lo poseedores, quienes declararon tener tal condición, transfirieron su posesión a la recurrente.

Que indica que de acuerdo al principio de presunción de veracidad, en todo procedimiento administrativo los documentos y declaraciones de los administrados se presumen ciertos; de modo que, de considerar que existe inexactitud o incoherencia en la información presentada, es la Administración quien debe probar dicha circunstancia ya que es ella quien pretende afectar su patrimonio, generándose una presunción de no afectación al particular, si es que la autoridad no logra acreditar por qué formula reparos en un sentido u otro.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 12 de setiembre de 2019, se remite a los argumentos y medios probatorios expuestos y presentados en el procedimiento de fiscalización, reclamación y apelación (foja 3895).

Que respecto al gasto incurrido en la nivelación del campo deportivo de la Comunidad de Pampa Cuyoc, señala que dicha comunidad se ubica en la zona de influencia de la Unidad Operativa Sipan, razón por la que asumió distintos compromisos sociales con la referida comunidad en el contexto de cumplir con su obligación de presentar el Plan de Cierre de Minas, para lo cual debió solicitar la participación ciudadana a fin de atender sus solicitudes, lo que le permitió mantener una relación estable con dicha comunidad. Indicó que dicho gasto no constituye un acto de desprendimiento voluntario sin esperar contraprestación alguna, ya que buscaba garantizar que la comunidad permita el desarrollo del Plan de Cierre de Minas, aprobado por Resolución Directoral N°



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que añade que acreditó el riesgo inminente de conflictos sociales que pudieren entorpecer el Cierre de Minas, mediante el Informe Analítico preparado por SNV en que se señala que tuvo la necesidad de atender algunas solicitudes de la comunidad en tanto esto le permitiría evitar un enfrentamiento con la misma y la paralización de sus actividades.

Que indica que la apelada cuestiona la fehaciencia del gasto a pesar que este aspecto no fue cuestionado en la resolución de determinación.

Que en cuanto a los gastos de S/200 000,00 y S/414 000,00, señala que no constituyen gastos pre operativos ya que incurrió en ellos como contraprestación a las comunidades campesinas Chucñihuaqui y Pumallacta por el otorgamiento de servidumbres para que pueda realizar sus actividades de exploración en los proyectos Anomalía Norte y Azuca, respectivamente; enfatizando en que el desembolso está destinado a probar la existencia de un mineral económicamente explotable, por lo que constituyen gastos de exploración.

Que en cuanto al gasto de S/700 000,00 incurrido por concepto de servidumbre vinculado a la Unidad Minera Arcata, indica que este fue contabilizado como costo de producción del ejercicio 2011, ya que la referida unidad minera se encontraba en etapa de explotación, correspondiendo su deducción en el ejercicio del devengo.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 12 de setiembre de 2019, reitera los indicados argumentos (fojas 3893 a 3895).

Que por su parte, la Administración mantuvo el reparo por el gasto vinculado a la «reubicación posesionarios Huachuillca», al considerar que los desembolsos a favor de aquellos posesionarios no se encuentran debidamente sustentados, al no haber acreditado la recurrente que tales personas fuesen efectivamente los posesionarios de los predios rústicos denominados Huachuillca, Colcabamba, Huayllca, Sora, Ccencco y Cayllma, ubicados en la Comunidad Campesina de Pampamarca, toda vez que no acreditó dicha posesión con la documentación emitida por la Municipalidad Distrital correspondiente o con algún otro documento. Para tal efecto, consideró insuficiente que en el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico del 18 de marzo de 2011, tales personas declarasen tener la posesión de los predios indicados.

Que mantuvo el reparo al considerar que la recurrente no acreditó que los gastos relacionados con la nivelación del campo deportivo en la Comunidad de Pampa Cuyoc cumplan con el principio de causalidad toda vez que no acreditó su finalidad y la motivación empresarial, ya que no acreditó que aquel gasto se encuentre incluido en el Plan de Cierre de Minas de la Unidad Operativa Sipan, ni acreditó con denuncias policiales o pedidos de intervención fiscal u otros documentos pertinentes, que el gasto lo efectuó con la finalidad de evitar conflictos con la indicada comunidad, ni para garantizar que se permita el desarrollo del Plan de Cierre de Minas. Para tal efecto, consideró como prueba insuficiente el Acta Extraordinaria del 21 de setiembre de 2010, para efectos de acreditar el riesgo inminente de los conflictos sociales. Asimismo, observó que la referida acta es una copia simple que no cuenta con las firmas de los suscriptores, por lo que no acreditó la obligación contractual que derivó en el gasto acotado.

Que mantuvo el reparo de S/1 314 000,00 correspondiente a los desembolsos por las servidumbres mineras pagadas a las comunidades campesinas de Chucñihuaqui y Pumallacta, al considerar que estos conceptos no constituyen gastos de exploración propiamente dichos ya que estos últimos están destinados a demostrar la ubicación y calidad del mineral (como gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.), mientras que las servidumbres mineras son necesarias cuando el titular de la concesión minera necesite tener el derecho para utilizar el terreno donde se encuentra su concesión, de modo que posteriormente pueda desarrollar las actividades mineras de exploración y explotación.

Que según se aprecia en el Punto 1 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2835 a 2842), la Administración reparó la deducción efectuada a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por S/1 943 641, correspondiente a diversos conceptos, siendo que algunos de ellos los



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

consideró como actos de liberalidad por haber sido otorgados a sujetos no contemplados en el literal x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y a otros como gastos pre operativos por beneficiar o procurar la realización de actividades futuras. Señaló como base legal el artículo 37 literales g) y x) y el artículo 44 literal d) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al haber levantado parte del reparo en etapa de reclamación por S/305 000,00¹⁶ (foja 3570/vuelta), este quedó conformado por los siguientes conceptos¹⁷:

Motivo del reparo	Fecha	Glosa	Importe (S/)
Actos de liberalidad	18/03/2011	Firma reubicación posesionarios Huachuahuilca	210 000,00
	31/12/2011	Campo deportivo N° 1 - Econeli	114 640,95
	Subtotal (1)		324 640,95
Gastos pre operativos	21/09/2011	Cumplimiento de compromisos Chucñihuaqui	200 000,00
	21/09/2011	Acta cc Chucñihuaqui	700 000,00
	16/11/2011	Acta de compromiso -18 años plazo servidumbre	414 000,00
	Subtotal (2)		1 314 000,00
Total (1) +(2)			1 638 640,95

Que en tal sentido, la presente resolución se pronunciará únicamente por dichos conceptos.

2.1 Actos de liberalidad

Que de acuerdo al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que según el último párrafo del citado artículo 37, para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo; entre otros.

Que conforme con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada y según se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00710-2-99, 01275-2-2004, 18285-1-2011 y 01918-1-2012, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio así como debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en ese sentido, el "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de otro lado, el inciso d) del artículo 44 de la misma ley dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad

¹⁶ La apelada levantó el extremo del reparo correspondiente a los gastos por «Pago anexo Vizcacuto, según convenio» por S/180 000,00 y «Pago según convenio con comunidad» por S/125 000,00 (fojas 3604 a 3606/vuelta).

¹⁷ Datos extraídos del cuadro a foja 3608/vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley.

Que por su parte, el artículo 66 de la Constitución Política del Perú establece que “Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal”. Por su parte, el artículo 67 de dicha norma señala que “El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de sus recursos naturales”.

Que en atención a las anotadas normas constitucionales el 26 de junio de 1997 se publicó la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, Ley N° 26821, cuyo artículo 1 precisa el ámbito de su aplicación indicando que “La presente Ley Orgánica norma el régimen de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, en tanto constituyen patrimonio de la Nación, estableciendo sus condiciones y las modalidades de otorgamiento a particulares, en cumplimiento del mandato contenido en los artículos 66 y 67 del Capítulo II del Título III de la Constitución Política del Perú y en concordancia con lo establecido en el Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales y los convenios internacionales suscritos por el Perú”.

Que sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC, dicho colegiado ha señalado que “Ningún privado puede utilizar dichos recursos sin una previa concesión administrativa (...) la cual se otorgará con fines distributivos de recursos de alta significación económica y social, desde la perspectiva de su mejor utilización social”.

Que de conformidad con el Numeral II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, todos los recursos minerales pertenecen al Estado, su propiedad es inalienable e imprescriptible, a la vez que anota que el aprovechamiento de los recursos naturales se realiza a través de la actividad empresarial del Estado y de los particulares, mediante el régimen de concesiones.

Que según el inciso i) del artículo 17 del Reglamento de Procedimientos Mineros aprobado por Decreto Supremo N° 018-92-EM, agregado mediante Decreto Supremo N° 042-2003-EM, vigente en el ejercicio de autos, constituía requisito del petitorio minero el presentar en original y copia un Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada del peticionario, mediante el cual se comprometía a: 1) Realizar sus actividades productivas en el marco de una política que busca la excelencia ambiental. 2) Actuar con respeto frente a las instituciones, autoridades, cultura y costumbres locales, manteniendo una relación propicia con la población del área de influencia de la operación minera. 3) Mantener un diálogo continuo y oportuno con las autoridades regionales y locales, la población del área de influencia de la operación minera y sus organismos representativos, alcanzándoles información sobre sus actividades mineras. 4) Lograr con las poblaciones del área de influencia de la operación minera una institucionalidad para el desarrollo local en caso se inicie la explotación del recurso, elaborando al efecto estudios y colaborando en la creación de oportunidades de desarrollo más allá de la vida de la actividad minera. 5) Fomentar preferentemente el empleo local, brindando las oportunidades de capacitación requeridas. 6) Adquirir preferentemente los bienes y servicios locales para el desarrollo de las actividades mineras y la atención del personal, en condiciones razonables de calidad, oportunidad y precio, creando mecanismos de concertación apropiados.

Que en este sentido, cuando una empresa suscribe un contrato de concesión para la explotación de minerales el concesionario se compromete con el Estado —que representa a la Nación— en neutralizar el impacto medio ambiental y social que pueda generar dicha explotación, por lo que está obligado a asumir dicha responsabilidad social con la Nación.

Que sobre el particular, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1752-2004-AA/TC de 20 de noviembre de 2004 ha señalado que «... ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales».

Que a su vez, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC, de 1 de abril de 2005, el



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

mencionado Tribunal manifestó que *«el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general»*, a la vez que agregó que *«en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible»*.

Que asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° 3343-2007-AA/TC de 19 de febrero de 2009 dicho Colegiado señaló *«En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno»*.

Que sobre la responsabilidad social, en las Resoluciones N° 18397-10-2013 y 03766-3-2016 este Tribunal ha indicado que forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional; en este sentido, los gastos incurridos por tal concepto constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales¹⁸.

Que en virtud a ello, este Tribunal señaló en las resoluciones antes citadas que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación de sus ingresos y/o mantenimiento de la fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se enmarcan dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese mismo sentido, en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 01424-5-2005 este Tribunal ha establecido que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social corporativa resultan deducibles en tanto se encuentren debidamente acreditados y, además, se constate de los correspondientes contratos la referida obligación.

Que de otro lado, en la Resolución N° 00756-2-2000, este Tribunal ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de *«el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa»* y por tanto son *«todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe»*.

Que de lo expuesto se tiene que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social no constituyen meros actos de liberalidad, sino —por el contrario— instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos, con el objetivo de que los servicios contratados se orienten a favorecer las relaciones públicas entre la recurrente y la población donde desarrollan su actividad generadora de renta y, en ese sentido, tales erogaciones debidamente acreditadas y sustentadas se enmarcan dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸ Al respecto, véase: ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela (2013). "La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "gastos de responsabilidad social" efectuados en etapas preproductivas". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 53. Lima. Páginas 107 a 136.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

2.1.1 Firma reubicación posesionarios Huachuhuillca por S/210 000,00

Que en el Punto 1, b) del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2838 y 2839) la Administración reparó el gasto en que incurrió la recurrente con motivo de la transferencia de posesión de parcelas o predios rústicos ubicados en lugares donde se desarrollan actividades de exploración y explotación minera de las concesiones mineras de su titularidad, correspondientes al Proyecto Huachuhuillca, ya que lo consideró como una liberalidad debido a que la recurrente no acreditó que dichos predios se encontrasen en posesión de quienes se reputaban como posesionarios.

Que de autos se aprecia que por medio del Punto 2 del Requerimiento N° (foja 2449), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación probatoria y la base legal correspondiente, los gastos registrados en la cuenta contable 65911002 – Donaciones Entidades No Registradas, detallados en el Anexo N° 2 adjunto, el cual incluye, entre otros, el cargo a la indicada cuenta mediante asiento 072700008137 con la glosa «Firma reubicación posesionarios Huachuhuillca» por S/210 000,00 (foja 2445).

Que mediante el Punto 2.2 del escrito de respuesta de 17 de diciembre de 2013 (fojas 2436 y 2437), la recurrente señaló que incurrió en el referido gasto de acuerdo a lo establecido en el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico del 18 de marzo de 2011, por el que se comprometió a realizar pagos en favor de .

poseedores de los predios rústicos denominados Huachuhuillca, Colcabamba, Huayllcca, Sora, Ccencco y Cayllma, ubicados en la Comunidad Campesina de Pampamarca, por la transferencia y entrega de posesión de los mismos, con la finalidad de llevar a cabo actividades de exploración y explotación mineras en el proyecto Huachuhuillca de la unidad minera Selene, agregando que sin los indicados pagos, dichos posesionarios no hubiesen permitido el desarrollo de las actividades de exploración, por lo que califican como gastos de exploración deducibles en el ejercicio 2011.

Que en el Punto 2 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2412 y 2413) la Administración dejó constancia de lo informado por la recurrente, indicó que presentó el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico, entregas a rendir cuentas y cheques. Al respecto, concluyó que los desembolsos observados no fueron otorgados en favor de los sujetos comprendidos en los alcances del artículo 37, literal x) de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los consideró actos de liberalidad, de acuerdo al artículo 44 de la misma ley.

Que en el Punto 1.1 del Requerimiento N° (fojas 2339 y 2340), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 1.2 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2325, 2326, 2308 a 2330 y 2311), la recurrente señaló que el registro del gasto en tal cuenta proviene de un error en su calificación pero que son erogaciones causales, toda vez que corresponden a obligaciones contraídas para la realización de sus actividades gravadas; que el gasto no califica como acto de liberalidad ya que con la celebración de tal acuerdo obtuvo una contraprestación a cambio de las obligaciones que asumió, las cuales consistieron en el pago total de S/310 000,00 a los poseedores del indicado predio rústico, del cual quedó pendiente de pago S/100 000,00, por lo que únicamente dedujo como gasto el importe de S/210 000,00. Al respecto, reiteró que, de no cumplir con aquel contrato, no habría podido tomar posesión pacífica de los predios y, en consecuencia, no habría podido realizar cabalmente sus actividades dado que, a la fecha, los terrenos se encuentran dentro del área de concesión que conforman el Proyecto Huachuhuillca.

Que en el resultado al aludido requerimiento (fojas 2279 a 2281) la Administración mantuvo sus conclusiones al considerar que la recurrente no acreditó la posesión por parte de .

de los predios rústicos objeto del acuerdo transferencia y entrega de posesión.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2838, 2839 y 2842), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que de lo expuesto se tiene que la Administración considera que la recurrente no acreditó que los predios rústicos objeto del acuerdo contractual por el que se obligó a efectuar los desembolsos que motivaron el gasto reparado, estuviesen en posesión de _____, identificados en tal acuerdo como los poseedores de los predios.

Que respecto a la acreditación de la condición de poseedores de las personas identificadas como tales en el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico del 18 de marzo de 2011, por el cual se obligaron a transferir y entregar en favor de la recurrente la posesión del predio rústico ahí identificado, corresponde indicar que la acreditación de tal condición resulta necesaria ya que constituye el aspecto fáctico que subyace a la causa del gasto incurrido por la recurrente, y, como tal, pasible de ser objeto de constatación en el marco de las labores de fiscalización de la Administración.

Que de acuerdo al artículo 896 del Código Civil señala que la posesión es el ejercicio de hecho de uno o más poderes inherentes a la propiedad.

Que a fin de acreditar tal situación de hecho, la recurrente presentó el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico del 18 de marzo de 2011 (fojas 1977 a 1982), que suscribió con _____, quienes se identifican como poseedores de las parcelas o predios rústicos denominados Huachuillca, Colcabamba, Huayllcca, Sora, Ccencco y Cayllma, con un área total de 1 553 hectáreas, ubicados en la Comunidad Campesina de Pampamarca, distrito de Cotaruse, provincia de Aymaraes, departamento de Apurímac, cuya ubicación, perímetro y colindancias se detallan en el plano que forma parte del indicado contrato como Anexo N° 1 (foja 1977).

Que en la cláusula segunda del mismo contrato se señala que la recurrente es titular de las concesiones mineras que conforman el Proyecto Huachuillca, por lo que requiere realizar trabajos de exploración y explotación minera en el indicado predio.

Que de acuerdo a las cláusulas tercera y cuarta, por el indicado contrato los poseedores se obligaron a transferir y entregar la posesión del predio a favor de la recurrente por un plazo de 30 años para que esta pueda realizar sus actividades de exploración y explotación minera, obligándose esta última a pagar a modo de contraprestación, el importe total de S/310 000,00 de la siguiente forma:

- (i) A favor de _____ S/50 000,00 mediante cheque de gerencia N° _____ emitido por el _____ el 21 de enero de 2011, entregado a la firma del contrato (foja 1987), el cual fue sustituido por el cheque de gerencia N° _____ emitido por el mismo banco el 11 de abril de 2011 (foja 1983 y 1984).
- (ii) A favor de _____, S/130 000,00, cancelados de la siguiente forma: S/80 000,00 mediante cheque de gerencia N° _____ emitido por el _____ el 21 de enero de 2011, entregado a la firma del contrato (foja 1985) y S/50 000,00 a pagarse el 21 de junio de 2011 mediante cheque de gerencia, una vez constatado el retiro de los poseedores y la entrega del mismo.
- (iii) A favor de _____ S/130 000,00, cancelados de la siguiente forma: S/80 000,00 mediante cheque de gerencia N° _____ emitido por el _____ el 21 de enero de 2011, entregado a la firma del contrato (foja 1986) y S/50 000,00 a pagarse el 21 de junio de 2011 mediante cheque de gerencia, una vez constatado el retiro de los poseedores y la entrega del mismo.

Que obran en autos las actas de entrega de los cheques de gerencia N° _____ antes indicados (fojas 1984, 1988 y 1989) y el reporte de entregas a rendir cuenta – rendición de gastos por S/210 000,00 por concepto de transferencia y entrega de posesión de predio (foja 1990).

Que de lo actuado se tiene que, si bien la recurrente acreditó el compromiso contractual contraído con las personas antes indicadas, así como el pago de S/210 000,00 como pago parcial del total al que se obligó, no acreditó la condición de poseedores de aquellas personas, aspecto relevante en el caso de autos debido a que dicha condición justificaría el gasto incurrido.

Que si bien la posesión es una situación de hecho, como arguye la recurrente, ello no implica que no pueda



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

ser acreditada por quien la invoca como razón justificante de la causalidad del gasto que pretende deducir, exigencia que no resulta irrazonable ya que dicha condición debió ser verificada por la recurrente como parte de la diligencia ordinaria mínima que se requiere para efectos de obligarse frente a tales personas por las razones expuestas en el contrato.

Que si bien la Constancia de Posesión emitida por la Municipalidad de la jurisdicción donde se ubica el predio, es un medio de prueba idóneo para efectos de acreditar la condición de poseedores de | este fue enunciado por la Administración a modo de ejemplo (foja 3603/vuelta), mas no como si se tratase de una prueba tasada, como alega la recurrente, pudiendo haber presentado cualquier otro medio de prueba que considere pertinente para tal fin.

Que es preciso advertir que el Acta de Transferencia y Entrega de Posesión de Predio Rústico que presentó la recurrente con la finalidad de acreditar la posesión de las personas indicadas como poseedores, no resulta suficiente para tal fin ya que la sola manifestación de aquellas personas señaladas en el contrato, no evidencia la efectiva posesión que tuvieron sobre el predio en cuestión, especialmente si en este acuerdo no se hace referencia a las circunstancias de tal situación de hecho, esto es, al título por el cual ostentan o creen ostentar la posesión del inmueble.

Que cabe indicar que la carga de la prueba en el presente caso no es de la Administración, como sostiene la recurrente, ya que es la recurrente quien pretende la deducción del gasto incurrido, por lo que la acreditación del cumplimiento del principio de causalidad, así como la acreditación del aspecto fáctico de sus operaciones, le corresponde a ella; no advirtiéndose en el presente caso alguna circunstancia que invierta la carga de la prueba, para efectos de pretender que sea la Administración quien deba acreditar la condición de poseedores de las personas con quienes se obligó la recurrente a causa de dicha condición, la misma que razonablemente debió ser corroborada por el propio recurrente antes de obligarse frente a ellos, de modo que no es exacto lo afirma en sentido contrario con base en una incorrecta apreciación del principio de presunción de veracidad, ya que este no implica que la Administración sustituya al contribuyente en la acreditación de las razones por las que otorgó determinado tratamiento tributario a sus operaciones.

Que no habiendo acreditado la condición de poseedores de las personas frente a las que se obligó en virtud de dicha condición, el reparo se encuentra acorde a ley, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

2.1.2 Campo deportivo N° 1 – Econeli por S/114 640,95

Que en el Punto 1, c) del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° | (fojas 2837 y 2838) la Administración reparó el gasto en que incurrió la recurrente con motivo de la nivelación del campo deportivo en la Comunidad de Pampa Cuyoc ejecutado por Econeli, ya que lo consideró un acto de liberalidad de acuerdo al artículo 44, literal d) de la Ley del Impuesto a la Renta, al no ser un gasto necesario para producir renta gravada o para mantener su fuente productora, debido a que los desembolsos incurridos fueron otorgados a sujetos no contemplados en el artículo 37, literal x) de la misma ley.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° | (foja 2449), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación probatoria y la base legal correspondiente, los gastos registrados en la cuenta contable 65911002 – Donaciones Entidades No Registradas, detallados en el Anexo N° 2 adjunto, el cual incluye, entre otros, el cargo a la indicada cuenta mediante asiento 125000023630 con la glosa «Campo deportivo N° 1 - Econeli» por S/114 640,95 (foja 2445).

Que en el Punto 2.2 del escrito de respuesta de 17 de diciembre de 2013 (fojas 2434 y 2435), la recurrente señaló que incurrió en el referido gasto ya que de acuerdo al Acta de Asamblea Extraordinaria de la Comunidad de Pampa Cuyoc, se comprometió con la referida comunidad a mejorar el estado de su campo deportivo, por lo cual contrató a la empresa |, a quien realizó el pago de la valorización N° 1 por los servicios de nivelación del campo deportivo de Pampa Cuyoc, de acuerdo a la Factura N° | del 24 de noviembre de 2011, el informe y la valoración que la acompañan.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que en el Punto 2 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2412 y 2413) la Administración indicó que los desembolsos observados no fueron otorgados en favor de los sujetos comprendidos en los alcances del artículo 37, literal x) de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los consideró actos de liberalidad, de acuerdo al artículo 44 de la misma ley.

Que en el Punto 1.1 del Requerimiento N° (fojas 2339 y 2340), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 1.2 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2322 y 2323), la recurrente señaló que incurrió en el gasto a fin de cumplir con el compromiso que asumió frente a la Comunidad de Pampa Cuyoc vinculado al mejoramiento de su campo deportivo, en el marco de su programa de responsabilidad social con los pueblos ubicados en su zona de influencia, por lo que no constituyen actos de liberalidad en tanto espera obtener de ellos una contraprestación o recompensa. Presentó copia del «Informe analítico sobre la necesidad de la de invertir en gastos sociales en la zona de influencia de sus operaciones» (fojas 150 a 158).

Que en el resultado al aludido requerimiento (fojas 2278 y 2279) la Administración mantuvo sus conclusiones al considerar que el compromiso que asumió la recurrente frente a la indicada comunidad, fue voluntario por lo que constituye un acto de liberalidad, no siendo un gasto necesario para producir renta gravada o mantener la fuente productora de la misma.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2837 y 2838), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración cuestionó el carácter causal del gasto incurrido en la nivelación del campo deportivo en la Comunidad de Pampa Cuyoc, mas no su fehaciencia, por lo que la controversia consiste en establecer si dicho gasto cumple con el principio de causalidad para efecto de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que obra en autos la Factura N° del 24 de noviembre de 2011, emitida por correspondiente a la valoración N° 1 de la obra «Nivelación de campo deportivo de Pampa Cuyoc» por \$42 506,84 más I.G.V. (foja 1937/vuelta), el Informe N°, emitido por el Ingeniero Supervisor de la obra al Gerente de la Unidad Operativa Sipan y al Jefe de Relaciones Comunitarias de dicha unidad operativa, por el que remite la aludida valoración y fotografías de la obra (fojas 1932 a 1936), el Acta Extraordinaria de la Comunidad Campesina Pampa Cuyoc, del 21 de setiembre de 2010, fotocopia del documento manuscrito y su transcripción (fojas 1923 a 1927) y el documento denominado «Informe analítico sobre la necesidad de la de invertir en gastos sociales en la zona de influencia de sus operaciones» del 20 de mayo de 2014, elaborado por (fojas 150 a 158).

Que la referida Acta Extraordinaria del 21 de setiembre de 2010 da cuenta de la reunión en la que participaron, de un lado, los comuneros y la Junta Directiva de la Comunidad Campesina Pampa Cuyoc del Distrito de Llapa, Provincia de Cajamarca y, de otro, una comisión de la recurrente conformada por el Gerente de Relaciones Laborales, la Responsable de la Gerencia Legal, un representante de la Gerencia de Medio Ambiente, el Superintendente Medio Ambiente Sipan, un representante de la Gerencia de Relaciones Comunitarias y un representante del área de Relaciones Comunitarias U.O. Sipan. En su contenido se advierte que en dicha reunión las partes acordaron, entre otros, la realización de trabajos de mejoramiento del campo deportivo de la indicada comunidad (foja 1927).

Que de los documentos emitidos por se desprende que esta tuvo a cargo la ejecución de la referida obra, cuya culminación se produjo en noviembre de 2011, obrando en el expediente fotografías de las diferentes etapas de su ejecución (fojas 1932 y 1933).

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, se aprecia que la recurrente acreditó haberse comprometido con la Comunidad Campesina Pampa Cuyoc en la realización de mejoras en su



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

campo deportivo, así como acreditó la ejecución de la obra «Nivelación de campo deportivo de Pampa Cuyoc», en favor de la población de dicha zona, donde se ubica y realiza operaciones de la Unidad Operativa Sipán.

Que al respecto, se advierte que el compromiso asumido por la recurrente tiene por objeto mantener las buenas relaciones entre la empresa y la comunidad, que a su vez redundan en la continuidad de sus operaciones generadoras de renta gravada, por lo que se concluye que aquellas califican como gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa, de acuerdo con la jurisprudencia antes citada; en tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que, de acuerdo al análisis realizado, no estamos ante el supuesto regulado en el artículo 37 literal x) de la Ley del Impuesto a la Renta, que exija que se trate de donaciones a las personas o entidades detalladas en la referida norma, ya que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, el gasto observado no corresponde a una liberalidad sino que, tal como se ha concluido, resultaba necesario para que la recurrente realice sus operaciones y, en tal sentido, cumple con el principio de causalidad.

Que es preciso referir que si bien la copia del Acta Extraordinaria presentada por la recurrente se encuentra escrita a mano (fojas 1923 a 1925), acompañó a dicho documento una transcripción en formato Word (fojas 1926 y 1927), cuyo contenido fue valorado sin ser cuestionado por el agente fiscalizador, siendo que los motivos determinantes del reparo no tuvieron por objeto la fehaciencia del gasto, por lo que corresponde desestimar los argumentos expuestos en la apela en referencia a la ilegibilidad del acta.

Que respecto a lo indicado por la Administración en el sentido que la recurrente no acreditó que el gasto se encuentre incluido en el Plan de Cierre de Minas de la Unidad Operativa Sipán, se debe señalar que la inclusión o no en el Plan de Cierre de Minas no condiciona al gasto como uno de responsabilidad social, así como tampoco lo condiciona un contexto de conflicto social, por lo que debe desestimarse los argumentos de la Administración orientados a cuestionar la causalidad del gasto por no haber acreditado tales circunstancias.

2.2. Gastos pre operativos

Que de acuerdo al literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que según el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la amortización a que hace referencia el inciso g) del anotado artículo 37, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, asimismo, señala que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Que por su parte, el literal o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, indica que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que tal como se indicó anteriormente, en la Resolución N° 06746-1-2020¹⁹ este colegiado señaló que el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial respecto del establecido en el inciso g) del mismo artículo, el cual es aplicable a los gastos de exploración y de desarrollo realizados en etapa pre operativa, al permitir que tales gastos puedan deducirse en el ejercicio en que se

¹⁹ Emitida al mismo contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

incurran y no así a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, precisando que aquel tratamiento especial no alcanza a todos los gastos de organización, pre operativos iniciales o por la expansión de las actividades de la empresa, a que se refiere el literal g) del mismo artículo, sino únicamente a aquellos que califiquen como de exploración y de desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras.

Que asimismo indicó que se configura una expansión de actividades cuando el titular de una unidad minera en etapa de explotación, suma concesiones conformantes de un proyecto minero en etapa de cateo y prospección sin actividad minera en el ejercicio fiscalizado, de las que esperaba extraer mineral, ampliando su capacidad exportable de producción, ya que ello supone una nueva unidad de producción minera (con una localización, producción y veta de extracción distinta), adicional a la unidad ya existente que venía siendo explotada por la recurrente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, para efectos del presente análisis nos remitimos a los fundamentos legales, doctrinales y jurisprudenciales desarrollados en la presente resolución en el punto correspondiente al reparo por gastos de exploración y desarrollo activados.

2.2.1 Cumplimiento de compromisos Chucñihuaqui por S/200 000,00, Acta CC Chucñihuaqui por S/700 000,00 y Acta de compromiso -18 años plazo servidumbre por S/414 000,00

Que en el Punto 1, d) del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2835 y 2836) la Administración reparó el gasto total de S/1 314 000,00 en que incurrió la recurrente con motivo del pago efectuado a la Comunidad Campesina Chucñihuaqui por concepto de servidumbres mineras, al considerar que tales conceptos constituyen gastos pre operativos no deducibles en el ejercicio 2011, materia de fiscalización. Señaló como base legal el literal g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el literal d) del artículo 21 de su Reglamento y los artículos 1, 7, 8, 74 y 75 de la Ley General de Minería.

Que de autos se aprecia que por medio del Punto 2 del Requerimiento N° (foja 2449), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación probatoria y la base legal correspondiente, los gastos registrados en la cuenta contable 65911002 – Donaciones Entidades No Registradas, detallados en el Anexo N° 2 adjunto, el cual incluye, entre otros, el cargo a la indicada cuenta mediante asientos 102700012367, 102700012524 y 102700014970 con las glosas «Cumplimiento de compromisos Chucñihuaqui», «Acta CC Chucñihuaqui» y «Acta de compromiso -18 años plazo servidumbre» por S/200 000,00, S/700 000,00 y S/414 000,00, esto es, por S/1 314 000,00 (foja 2445).

Que mediante el Punto 2.2 del escrito de respuesta de fecha 17 de diciembre de 2013 (fojas 2435 y 2436), la recurrente señaló lo siguiente:

- El gasto de S/200 000,00 lo realizó en cumplimiento del Acuerdo de servidumbre de exploración minera y servidumbre de paso de un predio de 407, 00 hectáreas denominado Chumille II y Diamante, ubicado en el distrito de Cayarani, provincia de Condesuyos, departamento de Arequipa, para el desarrollo de sus actividades de exploración minera en el Proyecto Anomalía Norte de la Unidad Minera Arcata, el cual suscribió con la Comunidad Campesina Chucñihuaqui el 15 de setiembre de 2011.
- El gasto de S/700 000,00 lo realizó en cumplimiento del Acuerdo de servidumbre de explotación y exploración minera de un predio de 400 hectáreas y 4 271 metros denominado Ccolpa, Ccasa, ubicado en el distrito de Cayarani, provincia de Condesuyos, departamento de Arequipa, para el desarrollo de sus actividades en la Unidad Minera Arcata, el cual suscribió con la Comunidad Campesina Chucñihuaqui el 6 de junio de 2007, con escritura pública N° 1429.

Indicó que en dicho acuerdo se comprometió a llevar a cabo inversiones, apoyo a las actividades de salud, educación, capacitación y formación, entre otros, a favor de dicha comunidad. Añadió que mediante Escritura Pública N° del 15 de setiembre de 2011, la recurrente y la comunidad dieron por canceladas todas las obligaciones derivadas del contrato de servidumbre, mediante el pago de S/700 000,00 de acuerdo a la cláusula 5.1 del referido contrato.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

- El gasto de S/414 000,00 lo realizó en cumplimiento del Acuerdo de servidumbre minera de un predio de 700 hectáreas ubicado en el distrito de Quiñota, provincia de Chumbivilcas, departamento de Cusco, para el desarrollo de sus actividades en el Proyecto Minero Azuca, el cual suscribió con la Comunidad Campesina Chucñihuaqui el 13 de mayo de 2009.

Que en el Punto 2 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2412 y 2413) la Administración indicó que los desembolsos observados no fueron otorgados en favor de los sujetos comprendidos en los alcances del artículo 37, literal x) de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los consideró actos de liberalidad, de acuerdo al artículo 44 de la misma ley.

Que mediante el Punto 1.1 del Requerimiento N° (fojas 2339 y 2340), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 1.2 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2326 a 2328), la recurrente precisó que el incurrió en el gasto de S/200 000,00 y S/700 000,00 con motivo de las obligaciones asumidas mediante la cláusula quinta de la Escritura Pública N° de Servidumbre Minera de 15 de setiembre de 2011, suscrita con la Comunidad Campesina Chucñihuaqui, las que consistieron en: (i) Pagar S/700 000,00 en setiembre de 2011 a favor de la comunidad, de acuerdo a las obligaciones contratadas en la Escritura Pública N° del 6 de junio de 2007, dejándose constancia en tal documento de la cancelación de todas las obligaciones derivadas de aquel contrato; y (ii) Pagar S/200 000,00 en favor de la comunidad por la nueva servidumbre minera y servidumbre de paso sobre los predios Chumille II y Diamante. Asimismo, informó que ambos pagos se realizaron mediante cheques de gerencia N°

Al respecto, indicó que los mencionados pagos no constituyen actos de liberalidad ya que fueron realizados con motivo de las servidumbres mineras que les fueron otorgadas por aquella comunidad campesina, las cuales resultaban necesarias para la realización de sus actividades mineras.

Que con relación al gasto de S/414 000,00, indicó que corresponde al pago efectuado en favor de la Comunidad Campesina de Pumallacta, de acuerdo a la obligación contraída mediante Escritura Pública N° del 13 de mayo de 2009, por la cual dicha comunidad le otorgó un derecho de servidumbre minera sobre un área de 700 hectáreas de propiedad de dicha comunidad, con la finalidad que realice trabajos de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero, incluyendo las partes integrantes y accesorias de estas y demás labores relacionadas con tal actividad, por el plazo irrevocable de 20 años contados a partir del 13 de mayo de 2009 y hasta el 12 de mayo de 2029, así como un derecho de servidumbre de paso sobre un área de 5 metros de ancho sobre la propiedad de la comunidad. Indicó que como contraprestación de la servidumbre minera y la servidumbre de paso, se obligó a pagar S/23 000,00 por cada año, especificando que el importe observado de S/414 000,00 corresponde al pago adelantado de 18 años restantes (sin considerar los años 2009 y 2010 cuyo pago no fue objeto de observación) del plazo del contrato. Informó que el pago se realizó mediante cheque de gerencia N°

Que en referencia a los gastos antes indicados, la recurrente señaló que no constituyen actos de liberalidad ya que fueron realizados con motivo de las servidumbres mineras que les fueron otorgadas por aquellas comunidades campesinas, enfatizando en que estos resultaban necesarios para la realización de sus actividades mineras, por lo que cumplen con el principio de causalidad.

Que en el resultado al aludido requerimiento (fojas 2276 a 2278) la Administración concluyó que los gastos observados constituyen gastos pre operativos ya que representan la asignación de costes a operaciones futuras, por lo que deben diferirse hasta el correspondiente periodo futuro y amortizarse a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos, no resultando deducibles en el ejercicio 2011, materia de fiscalización. Asimismo, señaló que la recurrente no presentó documentación referida a la aprobación de la servidumbre minera por parte de la Dirección General de Minería para el inicio de las obras.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2837 y 2838), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que la controversia de autos consiste en establecer si el reparo se encuentra conforme a ley, esto es, si los gastos incurridos por la recurrente por concepto de servidumbre mineras y de paso constituyen gastos pre operativos cuya deducción o amortización debe diferirse a partir del ejercicio en que inicie la producción o explotación, como determinó la Administración.

2.2.1.1. Acta CC Chucñihuaqui por S/700 000,00

Que de autos se advierte que el gasto de S/700 000,00 corresponde al pago realizado por la recurrente a favor de la Comunidad Campesina de Chucñihuaqui, como parte de las obligaciones que asumió en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° del Contrato de Servidumbre Minera para la Exploración y Explotación, del 6 de junio de 2007 (fojas 1955 a 1966), de cuyo pago se dejó constancia en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° del Contrato de Servidumbre Minera y de Paso, del 15 de setiembre de 2011 (fojas 1967 a 1970),

Que en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° la recurrente se obligó a realizar un pago de S/130 000,00 (del cual se dejó constancia en la escritura pública), un pago anual mínimo de S/100 000,00 por diez años consecutivos constados desde el 2007 hasta el año 2016 destinado a planes de desarrollo e inversión social, y una serie de prestaciones en salud, educación, emergencias producidas por el friaje, servicio de transporte, entre otros; a modo de contraprestación por la servidumbre minera que dicha comunidad le otorgó sobre 400 hectáreas y 4 272 metros de terreno de la estancia o fundo denominado Ccolpa Ccasa, el cual forma parte del predio rural de su propiedad, ubicado en el distrito de Cayarani, Provincia de Condesuyos, departamento de Arequipa, inscrito en la Partida Electrónica N° de la Sección de Predios Rurales del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Arequipa (fojas 1960 y 1961).

Que de acuerdo a la cláusula cuarta del indicado contrato, el derecho de servidumbre otorgado a la recurrente incluye pero no se limita a la facultad de desarrollar todo tipo de actividades de exploración y explotación, como cateo, prospección, exploración minera, desarrollo, beneficio, traslado de mineral y todo tipo de actividades relacionadas, incluyéndose pero no limitándose a trabajos de geofísica, tendido de cables de alto voltaje, perforación, voladura, extracción de muestras y mineral, construcción de plataformas, construcción y acondicionamiento de vías de acceso, labores subterráneas, vetas y todo tipo de actividades relacionadas con la exploración y explotación minera de la Unidad Arcata, por el plazo de 20 años contados a partir de la firma del presente contrato (fojas 1962 y 1963).

Que en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° las partes dejaron constancia que la recurrente cumplió con cancelar en setiembre de 2011 el importe de S/700 000,00 a favor de la comunidad, dando por canceladas todas las obligaciones contraídas en la Escritura Pública N° del 6 de junio de 2007 (fojas 1968 y 1973).

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, inició actividades en el ejercicio 1993 con la explotación de oro y plata en el Proyecto Minero Ares, siendo que en el ejercicio 2011 únicamente el Proyecto Ares y el Proyecto Arcata, ubicados en Arequipa, se encontraban en etapa de explotación, mientras que sus otros proyectos se encontraban en etapa de cateo y prospección (foja 3777), lo que no ha sido controvertido por la Administración.

Que tal como se advierte en autos, la recurrente efectuó el pago de S/700 000, 00 como parte de la contraprestación acordada con la Comunidad Campesina Chucñihuaqui mediante Testimonio de Escritura Pública N° del Contrato de Servidumbre Minera para la Exploración y Explotación, del 6 de junio de 2007 (fojas 1955 a 1966), por la servidumbre que esta le otorgó sobre un terreno de su propiedad por un plazo de 20 años, en virtud del cual la recurrente realizaría operaciones de exploración y explotación minera en la Unidad Minera Arcata (foja 1962).

Que de lo actuado se verifica que el gasto reparo está relacionado a una Unidad Minera que en el ejercicio 2011 se encontraba en etapa de explotación (Unidad Minera Arcata), no advirtiéndose en autos que el derecho de servidumbre que generó el aludido gasto hubiere estado vinculado a concesiones de un proyecto minero en etapa de cateo o prospección que se incorpore al Proyecto Arcata que ya venía siendo



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

explotada por la recurrente, respecto del cual esta hubiere esperado extraer mineral, ampliando su capacidad de producción; por lo que no puede concluirse que se trate de un gasto pre operativo, como sostiene la Administración.

Que en consecuencia, el reparo señalado no se encuentra debidamente sustentado por lo corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que si bien el desembolso observado corresponde a una contraprestación por un contrato por un plazo de 10 años, la Administración no sustentó el reparo en que el desembolso no corresponde a un gasto del ejercicio, no siendo tal aspecto materia de controversia, lo que impide a este colegiado emitir pronunciamiento al respecto. En tal sentido, habiendo la Administración sustentado el reparo en la calificación del referido desembolso como gasto pre operativo cuya deducción o amortización debe diferirse a partir del ejercicio en que inicie la producción o explotación, lo cual, como se ha analizado precedentemente, resulta incorrecto, se tiene que el reparo de la Administración no se encuentra debidamente sustentado.

2.2.1.2. Cumplimiento de compromisos Chucñihuaqui por S/200 000,00

Que de autos se advierte que este corresponde al pago realizado por la recurrente a favor de la Comunidad Campesina de Chucñihuaqui, como parte de las obligaciones que asumió en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° del Contrato de Servidumbre Minera y de Paso, del 15 de setiembre de 2011 (fojas 1967 a 1970), como contraprestación por el derecho de servidumbre minera y de paso que dicha comunidad le otorgó sobre 407 hectáreas de los predios denominados Chumille II y Diamante, ubicados en el distrito de Cayarani, Provincia de Condesuyos, departamento de Arequipa, inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Aplao.

Que de acuerdo a la cláusulas primera a tercera del indicado contrato, la comunidad constituyó el derecho de servidumbre a favor de la recurrente para el desarrollo de sus actividades de exploración minera en el Proyecto Anomalía Norte, en lo concerniente a la ejecución de 5 plataformas de perforación diamantina, incluida su construcción y operación, sus respectivos accesos detallados en el en Anexo N° 1 de dicho contrato y las actividades de cierre y post cierre de las labores relacionadas; por un plazo de 3 años contados a partir de la suscripción del contrato.

Que en la escritura pública se dejó constancia que el pago de S/200 000,00 fue realizado mediante cheque de gerencia N° (foja 1972).

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, inició actividades en el ejercicio 1993 con la explotación de oro y plata en el Proyecto Minero Ares, siendo que en el ejercicio 2011 únicamente el Proyecto Ares y el Proyecto Arcata, ubicados en Arequipa, se encontraban en etapa de explotación, mientras que sus otros proyectos se encontraban en etapa de cateo y prospección (foja 3777), siendo que el Proyecto Anomalía Norte se encuentra dentro de la Unidad Operativa Arcata (foja 3756), lo que no ha sido controvertido por la Administración.

Que si bien la Administración sostiene que el aludido gasto constituye un gasto pre operativo, no se advierte en autos que el derecho de servidumbre se encuentre vinculado a un proyecto que se encuentre en etapa de cateo o prospección, advirtiéndose por el contrario que se encuentra vinculado al Proyecto Anomalía Norte que se encuentra dentro de la Unidad Operativa Arcata, que ya venía siendo explotada por la recurrente, no constando en autos que se trate de una ampliación de su capacidad de producción; por lo que no puede concluirse que se trate de un gasto pre operativo.

Que en consecuencia, el reparo señalado no se encuentra debidamente sustentado por lo corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que si bien el desembolso observado corresponde a una contraprestación por un contrato por un plazo de 3 años, la Administración no sustentó el reparo en que el desembolso no corresponde a un



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

gasto del ejercicio, no siendo tal aspecto materia de controversia, lo que impide a este colegiado emitir pronunciamiento al respecto. En tal sentido, habiendo la Administración sustentado el reparo en la calificación del referido desembolso como gasto pre operativo cuya deducción o amortización debe diferirse a partir del ejercicio en que inicie la producción o explotación, lo cual, como se ha analizado precedentemente, resulta incorrecto, se tiene que el reparo de la Administración no se encuentra debidamente sustentado.

Acta de compromiso -18 años plazo servidumbre por S/414 000,00

Que respecto al gasto de S/414 000,00, de autos se advierte que este corresponde al pago realizado por la recurrente a favor de la Comunidad Campesina de Pumallacta, como parte de las obligaciones que asumió en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° del Contrato de Servidumbre Minera y de Paso, del 13 de mayo de 2009 (fojas 1937 a 1950), como contraprestación por el derecho de servidumbre minera que dicha comunidad le otorgó por 20 años sobre 700 hectáreas del predio rústico ubicado en el distrito de Quiñota, Provincia de Chumbivilcas, departamento y región Cusco, inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Cusco.

Que en la cláusula quinta del Testimonio de Escritura Pública N° la recurrente se obligó a realizar un pago anual de S/23 000,00, pagaderos de la siguiente forma: (i) S/46 000,00 por dos años el plazo de la servidumbre (cuyo pago se dejó constancia en la escritura pública) y (ii) S/414 000,00 como cancelación y pago adelantado de los 18 años del plazo de servidumbre minera; a modo de contraprestación por la servidumbre minera que dicha comunidad le otorgó para que realice las labores de exploración y explotación minera metálica sobre el área de las concesiones mineras Titan 3, Azuca 2 y Azuca 3, donde se desarrolla el Proyecto Minero Azuca (fojas 1942 y 1943).

Que de acuerdo a la cláusula cuarta del indicado contrato, el derecho de servidumbre otorgado a la recurrente incluye tanto las actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general, transporte minero, incluyendo las partes integrantes y accesorias de estas y demás labores relacionadas.

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, inició actividades en el ejercicio 1993 con la explotación de oro y plata en el Proyecto Minero Ares, siendo que en el ejercicio 2011 únicamente el Proyecto Ares y el Proyecto Arcata, ubicados en Arequipa, se encontraban en etapa de explotación, mientras que sus otros proyectos se encontraban en etapa de cateo y prospección (foja 3777).

Que estando a lo señalado en la presente resolución acerca del reparo sobre gastos de exploración y desarrollo activados, corresponde establecer si el desembolso incurrido por el derecho de servidumbre sobre el área en que se desarrollará actividades de exploración y explotación minera califican como gastos de exploración o si debían diferirse y deducirse a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Que de los actuados se verifica que por el derecho de servidumbre minera que es objeto de observación, la recurrente adquiere el derecho de realizar trabajos de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero, incluyendo las partes integrantes y accesorias de estas y demás labores relacionadas con tal actividad, derecho de uso que recae sobre el predio en mención, por el plazo irrevocable de 20 años contados a partir del 13 de mayo de 2009 y hasta el 12 de mayo de 2029, así como un derecho de servidumbre de paso sobre un área de 5 metros de ancho sobre la propiedad de la comunidad, de ello se tiene que tiene lo descrito no califica como gastos de exploración y desarrollo, en la medida que no constituyen actividades de ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de la explotación, así como tampoco se trata de actividades que se realizan para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento, de conformidad con las definiciones de actividades de exploración y desarrollo descritas precedentemente, en consecuencia, no se encuentra acreditado que el desembolso observado corresponda a gastos de exploración o desarrollo y siendo que en el ejercicio 2011 el Proyecto Minero Azuca, con relación al cual se pactó el derecho de servidumbre, no se encontraba en explotación, se concluye que el referido desembolso califica como gasto preoperativo, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

2.3 Provisión auditoría externa no sustentada por S/359 432,00

Que la recurrente sostiene que la provisión en exceso por el servicio de auditoría del ejercicio 2010 fue registrada contablemente en dicho ejercicio y adicionada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta; que el extorno de aquella provisión, registrada contablemente como ingreso en el 2011, es deducible en este último ejercicio.

Que indica que la deducción no puede ser sustentada con comprobantes de pago sino con registros contables de extorno de provisión por el indicado servicio, ya que corresponde un exceso de provisión adicionado en el ejercicio 2010.

Que agrega que los ajustes contables como el extorno de provisión, aun cuando califiquen como ingreso para efectos contables, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, ya que no se encuentran contenidos en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley que regula dicho impuesto; por lo que al pretender someterlos a imposición se estaría gravando un ajuste que no refleja capacidad contributiva alguna, además de afectar el principio de legalidad y no confiscatoriedad.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al señalar que los importes facturados a la recurrente en los ejercicios 2010 y 2011, eran pagos a cuenta por el servicio de auditoría correspondiente al ejercicio 2010, el cual culminó en el ejercicio 2011; que en aplicación del principio del devengado se deducirá en el ejercicio 2011 siempre que se sustente adecuadamente; sin embargo, la recurrente únicamente sustentó el referido servicio por S/694 145,00, confirmando el reparo por la diferencia de S/359 432,00.

Que refiere que si bien la recurrente señaló que adicionó el total del importe provisionado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, esta no se encuentra acreditada ya que la recurrente no proporcionó el detalle de las adiciones y deducciones del ejercicio 2010, a pesar que en respuesta al Requerimiento N° _____ indicó proporcionar las hojas de trabajo de aquella declaración.

Que indica que no se ha podido verificar que realizó el extorno de la provisión del gasto por el servicio de auditoría, ya que el reporte del Libro Diario del 1 de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2011, los reportes y cuadros resúmenes del asiento de la provisión del 2010 y el asiento de extorno que afectó resultados en el 2011, no son suficiente para tal acreditación ya que no obra en autos los asientos contables, ni el movimiento de tales cuentas según el Libro Mayor o alguna otra documentación fehaciente.

Que según se aprecia en el Punto 4 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 2820 a 2822), la Administración reparó la deducción efectuada a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por S/359 432,00, que según la recurrente corresponde al exceso de la provisión efectuada en el ejercicio 2010 por concepto de auditoría externa, al considerar que la recurrente no sustentó documentariamente el importe deducido en el ejercicio fiscalizado. Señaló como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° _____ (foja 2448), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación probatoria y la base legal correspondiente, la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2011 presentada el 28 de setiembre de 2012 mediante el _____, por provisión auditoría externa.

Que en el Punto 7.7 del escrito de respuesta de 17 de diciembre de 2013 (foja 2419), la recurrente señaló que en el ejercicio 2010 contabilizó como gasto en la cuenta 63211006 el importe de S/1 053 577,00, el cual adicionó en la declaración del Impuesto a la Renta del indicado ejercicio en el rubro «Otros», por lo que dicha provisión debe ser deducida en el ejercicio 2011, objeto de fiscalización. A modo de sustento indicó adjuntar un reporte de la cuenta mayor del sistema contable SAP, e hizo referencia al detalle de adiciones y deducciones que entregó en respuesta al Requerimiento N° _____ y una copia de los estados financieros del ejercicio 2010.

Que en el Punto 7.4 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2397 y 2398) la Administración dejó constancia de lo informado por la recurrente, indicando que presentó como sustento diversas facturas por



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

el referido servicio de auditoría prestado por por un total de S/694 145,00 (fojas 1480 a 1483) y su respectiva constancia de depósito del pago de detracciones; de cuyo análisis concluyó que la recurrente no sustentó la deducción de S/359 432,00.

Que mediante el Punto 1.5 del Requerimiento N° (foja 2337), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 5 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2310 y 2311), la recurrente señaló que el importe observado corresponde al extorno de la provisión por la auditoría externa del ejercicio 2010, el cual devino en exceso debido a que realizó una estimación mayor al gasto realmente incurrido; que el referido extorno fue registrado en la «cuenta contable 63211006 Honorarios Auditoría externa», a través de los asientos de diario N° 60000011696 y 6300013597, como un menor gasto; que debido a ello, el extorno no puede ser sustentado con comprobantes de pago sino mediante registros contables de extorno de provisión; que aquel extorno no genera efectos tributarios, de modo que el ingreso o menor gasto registrado en el 2011 no califica como renta gravada; indicó proporcionar mediante los Anexos 4 y 6 de dicho escrito, los reportes con el asiento de la provisión 2010 correspondiente a la auditoría externa por S/1 053 577,00, el asiento del extorno que afectó resultados del ejercicio 2011, la declaración jurada del ejercicio 2010 y los papeles de trabajo que muestran la adición correspondiente a tal concepto.

Que en el resultado al aludido requerimiento la Administración indicó que al no haber sustentado el gasto observado, no debe ser deducible, añadiendo que de acuerdo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se deben adicionar aquellos gastos no deducibles en el ejercicio gravable, sin embargo, cualquier ajuste debe tener implicancias en el ejercicio en que se genera la diferencia.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2820 a 2822), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el literal f) del artículo 44 de la misma ley señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

Que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07454-2-2004, 01164-2-2004 y 17792-8-2012, entre otras, para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resulta necesario que se identifiquen los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que en tal sentido, conforme con la Resolución N° 12459-8-2015, a fin de deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos.

Que de acuerdo a lo resuelto al analizar la pretensión de nulidad invocada por la recurrente, no corresponde admitir ni merituar en esta etapa los documentos denominados adiciones del año 2010 y el cuadro a foja 3089.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que a diferencia de aquellos documentos, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y su constancia de presentación, sí corresponden ser admitidas y meritadas en esta instancia ya que su contenido obraba en poder de la Administración desde la fecha de su presentación el 31 de marzo de 2011, además de haberlos presentado en fiscalización como Anexo 4 del escrito de respuesta al Requerimiento N° (fojas 109 a 116).

Que en el presente caso se tiene que desde la etapa de fiscalización como en la etapa de reclamación y apelación, le recurrente sostiene que la deducción observada por S/359 432,00, no corresponde a un gasto que pretenda deducir, sino al ingreso contable generado por el extorno de la provisión en exceso por el servicio de auditoría del ejercicio 2010 que fue registrada contablemente en dicho ejercicio y adicionada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del mismo, siendo que el extorno de dicha provisión en el ejercicio 2011 le generó un ingreso contable por dicho monto que afectó los resultados del 2011 y siendo que dicho ingreso contable no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta, correspondía su deducción vía declaración jurada, como efectivamente hizo, por lo que tal deducción si le corresponde, añadiendo que adjunto la documentación que acredita los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, el origen de la provisión, que se adicionaron las mismas en el ejercicio 2010 y la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores, pudiéndose verificar que se trata de los mismos conceptos lo que ratifica que le correspondía su deducción en el ejercicio 2011.

Que de lo actuado se advierte que no es materia de controversia el origen de la provisión, ya que la apelada reconoce que está relacionada con el servicio de auditoría prestado por l

respecto del ejercicio 2010, que culminó en el ejercicio 2011, y por el cual se dedujo el gasto en el ejercicio 2011 por S/694 145,00, el mismo que no fue materia de observación, reparándose el importe que la recurrente sostiene se originó por el extorno de la provisión en exceso por el mismo concepto que fue adicionada en el ejercicio anterior por S/359 432,00, al considerar que la misma no se encuentra debidamente sustentada.

Que tal como se ha indicado, la recurrente no sostiene que los S/359 432,00, deducidos en su declaración jurada del ejercicio 2011, correspondan a un gasto deducible, sino a una deducción por un ingreso contable no gravada generado en el ejercicio 2011 que fue originado por el extorno en dicho ejercicio de la provisión en exceso por el servicio de auditoría del ejercicio 2010 que fue registrada contablemente en dicho ejercicio y adicionada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del mismo, por tanto, de acuerdo a las normas y jurisprudencia detalladas precedentemente, corresponde verificar si dicha deducción se encuentra de acuerdo a ley.

Que en efecto, obra en autos las Facturas N° emitidas por

el 10 de enero, 22 de marzo, 17 de junio y 2 de setiembre de 2011, por concepto de Honorarios profesionales por la Auditoría de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010 – CIU 7412, por valor venta de S/132 072,00, S/332 073,00, S/115 000,00 y S/115 000,00, respectivamente (fojas 1480 a 1483); esto es, por S/694 145,00.

Que en cuanto a la diferencia de S/359 432,00, respecto del total provisionado en el ejercicio 2010 por S/S/1 053 577,00, la recurrente indicó que aquel importe fue adicionado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del aludido ejercicio. Al respecto se tiene que en la casilla 103 de la declaración jurada determinativa de aquel impuesto y periodo (foja 114), que fue presentada por la recurrente como Anexo N° 4 de su escrito de respuesta al Requerimiento N° (fojas 109 a 117), se aprecia que adicionó en total S/89 918 375,00, habiendo indicado la recurrente que el total de la provisión por el servicio de auditoría fue adicionado en el rubro «Gastos no devengados cargados a resultados» de la aludida declaración jurada.

Que a fojas 109 y 110 se aprecia el asistente de la referida casilla 103, en cuyo rubro «Gastos no devengados cargados a resultados» se adicionó S/40 464 590,00 (foja 109), el cual está conformado por los conceptos: (i) Provisión de auditoría 2010 S/1 053 577,00; (ii) provisión de vacaciones, neto S/257 282,00; (iii) bonificación de funcionarios corto plazo pagado en 2011 luego de DJ 2010 S/8 581 495,00; (iv) bonificación a funcionarios largo plazo S/11 287 236,00; (v) bonificación extraordinaria al personal 2010 pagada 2011 luego de DJ2010 S/18 718 000,00; (vi) Participación voluntaria 2010 S/567 000,00 (fojas 3090



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

y 3751).

Que de ello se verifica que la provisión por el gasto de auditoría externa efectuada durante el ejercicio 2010 fue adicionada vía declaración jurada con el concepto de "Provisión de auditoría 2010" en el mismo ejercicio, por el importe de S/1 053 577,00, en consecuencia, tal provisión no tuvo efecto en los resultados de dicho ejercicio.

Que asimismo, se aprecia que durante el ejercicio 2011 al verificarse que el gasto provisionado inicialmente en el ejercicio 2010 no correspondía a S/1 053 577,00 sino a S/694 145,00, debidamente sustentado en las Facturas N° _____ emitidas por _____

_____, no resultaba deducible el exceso de gasto provisionado, siendo necesario efectuar el extorno a tal exceso de gasto, el cual fue realizado mediante un ingreso vía la disminución del gasto con dos abonos en la Cuenta de gastos 63211006, ajuste que no tiene alcance impositivo al corresponder a un ingreso generado por la reversión o extorno de una provisión de gasto que fue adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta de un ejercicio anterior (fojas 99 a 117).

Que habiéndose verificado en los asientos contables detallados a foja 99, en donde se describe como sustento las facturas emitidas por _____ es posible establecer la correlación entre la provisión extornada y la adición efectuada en el ejercicio 2010.

Que de acuerdo a lo expuesto, se encuentra acreditado el origen de la provisión, que esta fue adicionada a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, asimismo, se encuentra acreditada la correlación entre la provisión extornada y la adición efectuada en el ejercicio anterior lo que tuvo efectos en los resultados del ejercicio 2011, en consecuencia, la deducción en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por dicho motivo se encuentra debidamente sustentada, en tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que con relación al argumento de la Administración en el sentido que de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se deben adicionar aquellos gastos no deducibles en el ejercicio gravable, sin embargo, cualquier ajuste debe tener implicancias en el ejercicio en que se genera la diferencia, cabe indicar que tal como se ha indicado precedentemente la controversia en el presente caso no gira en torno a si un gasto es deducible o no, sino a la deducción vía declaración jurada del ingreso contable generado por el extorno de una provisión que había sido adicionada en el ejercicio anterior, por lo que tal argumento no resulta pertinente.

2.4 Exceso de gastos de depreciación por S/3 835 353,00

Que la recurrente sostiene que atendiendo a sus cualidades técnicas, utilización y vida útil, los activos materia de reparo no califican como "edificios y/o construcciones", agrega que la Administración formuló el reparo partiendo del hecho que algunos desembolsos corresponden a trabajos de construcción, sin considerar ni analizar la naturaleza real de los bienes, en función de sus cualidades técnicas, utilización y vida útil.

Que mediante escrito de alegatos del 12 de setiembre de 2019, señala que los activos reparados no califican en el rubro de "edificios y/o construcciones", tal como se advierte de los informes técnicos presentados, ya que no cumplen con las características de fijeza y permanencia, sino que califican como "otros bienes del activo fijo" y/o "maquinaria y equipo", toda vez que en la mayoría de casos se trata de componentes o accesorios instalados respecto de maquinaria o equipo principal, formando parte de un sistema, por lo que deberían depreciarse de forma similar a los bienes a los cuales las instalaciones sirven, o, debido a que su naturaleza es móvil y permite que sean desmontados, y trasladados sin afectar sus funciones; asimismo, agregó que como consecuencia de su uso, algunos de los activos tienen una vida útil inferior a 20 años, mientras otros no cumplen con ser obras de carácter permanente que alberguen actividades humanas.

Que respecto a las "Instalaciones Línea de Transmisión Selene-Chacapunte", indica que si bien cuentan con un soporte fijo, es perfectamente viable que estas sean desmontadas para su reubicación, por lo que



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

su naturaleza es intrínsecamente movable, no debiendo ser calificadas como “edificios y/o construcciones”.

Que invoca los Informes N° [redacted] en los que se indica que por “edificación y construcción” debe entenderse a toda edificación y construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tiene como característica a su fijeza y permanencia. Asimismo, invoca las Resoluciones N° 07724-2-2005, 10826-4-2009 y 04473-10-2012, que señalan que para determinar si una construcción califica como “edificios y construcciones” debe tenerse en cuenta las características de tal construcción, ya que no resulta razonable afirmar que toda construcción corresponde al grupo de “edificios y construcciones”.

Que la Administración confirma el reparo al considerar que la expresión “edificaciones y construcciones” comprende no solo aquellas destinadas a albergar al hombre, sino que incluye a las construcciones de obras de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra que tenga como característica su fijeza y permanencia, y que se utilizan en el proceso de producción o comercialización.

Que señala que las características de fijeza y permanencia exigidas a los “edificios y construcciones”, están directamente relacionadas con el tipo de material con el que fueron elaborados, lo que determina que su vida útil sea relativamente larga, por lo que debe tenerse en cuenta las características del bien para efecto de su calificación como tales.

Que mediante escrito del 13 de setiembre de 2019, alega que las instalaciones eléctricas, luminarias, sistemas de aire acondicionado, sistema contra incendios, entre otros forman parte de la edificación y construcción. Invoca la Resolución N° 10748-1-2019.

Que según se aprecia del Punto 5 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 2809 a 2820), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por S/3 835 353,00, correspondiente a la depreciación tributaria de los activos fijos registrados en la cuenta contable 33241001 – Instalaciones, a los cuales calificó como «edificaciones y construcciones» que debían depreciarse con la tasa del 5%, no obstante fueron depreciados por la recurrente con una tasa diferente. Señaló como base legal el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Reglamento Nacional de Edificaciones, Norma G40, y el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú, artículos II.A.01 y II.A.04.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° [redacted] (foja 2387), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con documentación probatoria fehaciente y la base legal correspondiente, el cálculo de la depreciación de los activos fijos registrados en la cuenta contable 33241001, detallados en el Anexo N° 1 adjunto (foja 2384), especificando que detectó una diferencia de S/3 835 353,00 entre la depreciación aplicada por la recurrente y la correspondiente a edificios y construcciones, de acuerdo al artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, en el Punto 1 del escrito del 26 de febrero de 2014 (fojas 2378 a 2380), la recurrente presentó un cuadro describiendo los activos fijos observados (fojas 2372 y 2373) e indicó que no corresponde aplicar la tasa de depreciación del 5%, como consideró la Administración, ya que presenta características diferentes a las construcciones y/o edificaciones, siendo que su vida útil es menor a la de estos últimos.

Que precisó que los activos fijos observados corresponden a las instalaciones de activos fijos del tipo maquinarias y/o edificaciones, cuyas características de fabricación y/o construcción y/o adquisición son distintas a las de edificaciones y construcciones, así como son activos fijos independientes de las edificaciones y construcciones donde se han habilitado o ubicado tales bienes; que las instalaciones relacionadas a las edificaciones, las controla en una subdivisionaria diferente a la edificación y/o construcción, de acuerdo al Plan Contable General Empresarial; que es incorrecto que hubiese depreciado a una tasa del 20%, como indicó la Administración, ya que depreció con base a la vida útil financiera, resultando en ciertos casos una depreciación menor a la de aplicar la tasa máxima tributaria, tal como se aprecia en su Registro de Activos Fijos.

Que en el Punto 1 del resultado del indicado requerimiento (fojas 2359 a 2366), la Administración indicó



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

que de acuerdo con la documentación que la recurrente proporcionó, los servicios prestados por los diversos contratistas consisten en trabajos de construcción relacionados directamente con la construcción de los activos fijos observados; asimismo, señaló que de acuerdo al artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 84 de la Ley General de Minería, tales activos se deprecian a razón del 5% anual, no obstante que la recurrente utilizó la tasa del 20%, por lo que mantuvo la observación de S/3 835 352,55 por exceso de depreciación, según detalle del Anexo N° 1 adjunto (foja 2344).

Que mediante el Punto 1.7 del Requerimiento N° (foja 2336), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 7 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2295 a 2306), la recurrente manifestó que si bien algunos de los proveedores realizaron trabajos de construcción, es erróneo considerar que el producto de tales servicios tenga la naturaleza de edificación; asimismo, indicó que la Administración realizó tal calificación sin considerar ni analizar la naturaleza de los bienes materia de reparo, sus cualidades técnicas, utilización y consistencia; finalmente, se refirió a los activos observados señalando que para efectos de la depreciación tributaria, no califican como edificaciones y construcciones, como sostiene la Administración, adjuntando para tal efecto, los informes técnicos y documentos (fojas 19 a 88).

Que en el resultado del aludido requerimiento (fojas 2251 a 2262), la Administración describió cada activo fijo observado y reiteró sus conclusiones.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2661 a 2672), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.

Que de lo expuesto, la controversia de autos se contrae a establecer si el reparo se encuentra acorde a ley, esto es, si los activos fijos materia de reparo califican como edificaciones y/o construcciones que deben depreciarse a razón del 5% anual, generando la depreciación en exceso determinada por la Administración.

Que el literal f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que de conformidad con el artículo 38 de la misma Ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que según el artículo 39 de la referida ley, modificado por la Ley N° 29342²⁰, aplicable al caso de autos, los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual.

Que el artículo 41 de dicha ley, antes de ser modificado por el Decreto Legislativo N° 1112²¹, señalaba que las depreciaciones se calculan sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que de acuerdo al artículo 20 de la misma ley, debe entenderse por (1) costo de adquisición, a la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte

²⁰ Publicada en el diario oficial El Peruano el 7 de abril 2009, vigente desde el 1 de enero de 2010.

²¹ Publicado en el diario oficial El Peruano el 29 de junio de 2012, vigente a partir del 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

del costo de adquisición; asimismo, debe entenderse por (2) costo de producción o construcción, al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que por su parte, el literal g) del artículo 11 del reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, antes de ser sustituido por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF²², establece que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Que los párrafos 16 y 17 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 Propiedad, Plata y Equipo²³, se precisa que para efecto de la medición inicial de las partidas del activo referidas a inmuebles, maquinaria y equipos, además del precio de adquisición, se deben considerar todos aquellos costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, tales como a) costo de preparación del lugar de emplazamiento, b) costos iniciales de despacho y manipuleo, c) costo de instalación y montaje, entre otros; agregando en el párrafo 20 que el reconocimiento de los costos terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

Que el inciso a) del artículo 22 del reglamento de la misma ley, modificado por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF²⁴, señala que los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual.

Que el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF²⁵, establece que para el cálculo de la depreciación, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán según el método de línea recta, aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

Bienes	Vida útil	Porcentaje anual de depreciación
Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	4 años	25%
Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	5 años	20%
Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	5 años	20%
Equipos de procesamiento de datos	4 años	25%
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	10 años	10%
Otros bienes del activo fijo	10 años	10%

Que según el numeral 1 del literal b) del artículo 11 del reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, constituyen parte del costo computable o se incrementan a él, las mejoras incorporadas con carácter permanente, de ser el caso.

Que por su parte, el literal g) del mismo artículo de la norma reglamentaria, antes de ser sustituido por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF²⁶, establece que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Que en las Resoluciones N° 11792-2-2008 y 00697-2-2014, entre otras, este Tribunal indicó que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i)

²² Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 diciembre 2012.

²³ Versión oficializada por Resolución N° 048-2012-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, aplicable al ejercicio 2011.

²⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el 9 de julio de 2011.

²⁵ Publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1999.

²⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 diciembre 2012.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

El uso al que está destinado el bien y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que la Resolución N° 06154-1-2009 señala que a efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización; y asimismo, la Resolución N° 351-2-98 ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que asimismo, en la Resolución N° 05402-4-2010, entre otras, se indica que el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyéndose dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que atendiendo a la vida útil de los bienes, la legislación del Impuesto a la Renta ha considerado dos grupos: el primero de ellos corresponde al rubro de «edificios y construcciones», establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, para el cual se ha contemplado una tasa de depreciación de 5% anual, con lo cual se asume que la vida útil de estos bienes es de 20 años.

Que el segundo grupo, corresponde a los «demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas», al que se refiere el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 22 del reglamento, que contempla “porcentajes máximos” de depreciación para estos activos, con lo cual los contribuyentes tienen la posibilidad de depreciarlos a una tasa igual o menor a tales porcentajes; con ello, se asume que la vida útil para estos bienes, en ningún caso podría ser menor a 4, 5 o 10 años, según el porcentaje de depreciación sea 25%, 20% o 10%, respectivamente.

Que según el criterio establecido en la Resolución N° 07724-2-2005, a efecto de ubicar los activos en los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es suficiente que el bien haya sido "construido" sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción, las cuales no cambian o se pierden por la forma de contabilización. Además, agrega que al no pertenecer necesariamente todas las construcciones al grupo contenido en el artículo 39 de la citada ley, la divisionaria contable de "edificios y construcciones" puede comprender tanto a las de dicho grupo como a las que por su menor vida útil correspondan a los "demás activos" del artículo 40 de la citada ley.

Que en la Resolución N° 08471-9-2019, se indicó que el análisis de la Administración sobre la procedencia de aplicar la tasa de depreciación correspondiente a “edificaciones y construcciones”, no puede sustentarse principalmente en la vida útil de cada uno de los componentes de la obra de ingeniería (en dicho caso, líneas de transmisión y subestaciones eléctricas), sino en la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento de la indicada obra, más aun si se advierte que el componente principal y de mayor costo es una máquina eléctrica (en dicho caso, el transformador de potencia).

Que de las normas glosadas se advierte que a efecto del Impuesto a la Renta se admite de forma general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, para lo cual debe tenerse en cuenta las características del bien depreciable.

Que cabe indicar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos “edificios” y “construcciones”, por lo que se debe recurrir a su significado usual y supletoriamente a otros dispositivos legales, según la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario²⁷.

Que el Diccionario de la Lengua Española²⁸ define “edificación” como “edificio o conjunto de edificios”, y define “edificio” como la “*construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para*

²⁷ Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

²⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

otros usos”; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas²⁹ define “edificio” como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana; y en cuanto al término “construcción”, el Diccionario de la Lengua Española³⁰ lo define como “obra construida o edificada”, y precisa que “construir” significa “hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)”.

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, aplicable al caso de autos, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA³¹.

Que el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA, aplicable al presente caso, considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que atendiendo a lo expuesto, y de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 00452-5-2009, 06880-7-2009 y 03174-7-2013, entre otras, se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento, cumple con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades (vivienda, comercio, industria y otros).

Que el artículo 887 del Código Civil, establece que es parte integrante, lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien y que estas no pueden ser objeto de derechos singulares, asimismo, de acuerdo con su artículo 889, las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este, salvo que la ley o el contrato permitan su diferenciación o separación.

Que de acuerdo a lo expuesto, a fin que determinado activo califique como “edificios y construcciones”, de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es suficiente que el bien haya sido “construido” sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción, para lo cual se debe tomar en cuenta i) la naturaleza del bien y ii) al uso al cual se destina el activo fijo; debiendo considerarse la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento de la obra, en tal sentido, califican como “edificios y construcciones” el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades (vivienda, comercio, industria y otros) y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella, siendo estas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni

²⁹ CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.

³⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

³¹ Derogada por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA, publicado el 4 de mayo de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este.

Que de esta manera, si la obra tiene un propósito distinto al de albergar al hombre en sus actividades humanas, tal obra no se encontraría comprendida en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, así por ejemplo, las obras necesarias para la instalación o puesta en funcionamiento de una maquinaria (que no califica como edificios y construcciones) y que tiene como propósito principal el funcionamiento de dicha maquinaria, no calificará dentro del referido artículo 39, sin embargo, si para efectos del funcionamiento de dicha maquinaria es necesario levantar paredes, techos, esto es levantar un edificio, se debe estar al componente principal que en este caso podría ya no ser la referida maquinaria sino el edificio mismo, en cuyo caso, si estaremos ante “edificios y construcciones”, para lo cual se deberán tener en cuenta los medios probatorios actuados a fin de establecer la naturaleza del bien, uso al cual se destina el activo fijo y el componente principal que permite o determina el funcionamiento de la obra, correspondiendo el análisis caso por caso.

Que de acuerdo con el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°

(foja 2231), la deducción reparada corresponde a los siguientes activos:

Ítem	Código de Activo Fijo	Descripción	Importe (S/)
i	4000231	Instalaciones remodelación piso 3	107 624,52
	4000232	Instalaciones remodelación piso 4	50 882,20
ii	4000179	Molienda - optimización y clasificación	61 074,92
iii	4000220	Control de derrame de cianuro	142 328,26
iv	4000228	Accesorios para tuberías de relleno	393 591,20
v	4000262	Adición control de derrame de cianuro	260 796,42
vi	4000171	Planta de desaguado	192 760,42
vii	4000203	Ampliación Planta Chancadora Norberg a 3000 TXD	605 884,45
	4000204	Instal. Molino Comesa-Amplic.Planta 3000 TXD	25 296,31
	4000207	Instal. Molino Comesa 7x7 Amplic.Planta 3000 TXD	53 002,29
	4000208	Instal. Molino Denver 7x7 Amplic.Planta 3000 TXD	54 002,29
	4000209	Instal. Molino Denver 9x12 Amplic.Planta 3000 TXD	433 673,99
	4000210	Instal. Flotación - Amplic.Planta 3000 TXD	241 672,48
	4000211	Instal. En manejo de relaves Amplic.Planta 3000 TXD	130 070,52
	4000213	Instal. Sección filtrado Amplic.Planta 3000 TXD	127 423,03
viii	4000236	Instalaciones línea de trans. Selene Chacapunte	955 343,90
ix	4000261	Lavador de mineral-instalaciones	147 728,24
x	4000183	Molienda primaria	39 450,63
	4000185	Concentración-flotación planta	16 547,39
	4000186	Manejo de relaves	24 061,18
	4000187	Manejo de productos-espesado	51 486,46
xi	4000242	Mejoras infraestructura campamento obreros	21 651,45

i. Activos fijos «Instalaciones remodelación piso 3» (Código 4000231) por S/107 624,52 e «Instalaciones remodelación piso 4» (Código 4000232) por S/50 882,20

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que los principales desembolsos corresponden al acondicionamiento e instalaciones de otros bienes del activo fijo que no constituyen desembolsos posteriores (mejoras de carácter permanente) sobre el activo principal (edificación), ya que por su propia naturaleza las instalaciones eléctricas, luminarias, sistemas de aire acondicionado, sistema contra incendios, etc., constituyen activos distintos de edificaciones y construcción, que no condicionan el funcionamiento normal del activo principal, no tienen características de fijeza (drywalls, alfombras y luminarias), permanencia y tienen una vida útil menor a la de la obra o edificación (instalaciones eléctricas, alarmas, etc.) (fojas 3735 y 2304); que asimismo, indicó que los trabajos se llevaron a cabo en los pisos 3 y 4 de su edificio administrativo, ubicado en su oficina central, precisando que la labor fue llevada a cabo principalmente por (foja 2373).



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados corresponden a «otros bienes del activo fijo» y no a «edificios y construcciones», presentó lo siguiente:

- Facturas N° de 6 de julio, 15 de setiembre, 15 de agosto, 15 de octubre, 24 de diciembre de 2007, emitidas por por honorarios por «Servicios de gerenciamiento del proyecto de remodelación de sus oficinas actuales en Surco», por los meses de enero a diciembre de 2007, por el valor venta de \$4 500,00 las cuatro primeras y \$9 000,00 la última (fojas 1037 a 141).
- Facturas N° del 31 de enero, 27 de febrero, 26 de marzo, 22 de abril, 19 de mayo, 23 de junio, 24 de julio, 31 de agosto, 30 de setiembre y 28 de octubre de 2008, emitidas por la empresa por servicio de gerencia de proyecto y supervisión de obra de enero a octubre de 2008, haciendo referencia en cada una al mes correspondiente, por el valor venta de \$7 100,00, las cinco primeras, y \$4 850,00, las cuatro siguientes y \$4 000,00 la última (fojas 1008 a 1012, 1022 a 1024, 1032, 1035 y 1036).
- Factura N° de 24 de diciembre de 2007, emitida por por «Saldo de honorario por diseño de arquitectura, instalaciones eléctricas, comunicaciones y aire acondicionado para la remodelación de sus oficinas en Surco», por el valor venta de \$18 000,00 (foja 1010).
- Plano de instalaciones eléctricas de tomacorrientes red de voz y datos del tercer piso; plano de instalaciones eléctricas de red de alumbrado del tercer piso, ambos de diciembre de 2007 (fojas 20 y 21).
- Facturas N° de 8 de febrero, 24 de marzo y 30 de junio de 2008, emitidas por por las valorizaciones N° 1, 2 y 3 de la «Remodelación edificio Minera Ares según contrato», por el valor venta de \$92 131,54, \$181 969,76 y \$97 372,69, respectivamente (fojas 1020, 1030 y 1033), acompañadas de las valorizaciones N° 2 y 3 (fojas 1014 a 1019, 1025 a 1028).
- Plano de arquitectura del cielo raso del tercer piso, elaborado por , plano de arquitectura del falso cielo raso del cuarto piso, elaborado por (fojas 19 y 22).

Que de acuerdo a lo indicado por la Administración, le prestó a la recurrente el servicio de «Remodelación Edificio Lima – Ares», según valorizaciones 1, 2 y 3, así como la empresa , le prestó servicios de gerenciamiento del proyecto de remodelación de sus oficinas y supervisión de obras (fojas 2366 y 3593), asimismo, agregó que los planos sobre las obras realizadas no demuestran fehacientemente que los trabajos realizados no están relacionados directamente con la construcción del activo fijo (fojas 2818 y 3593/vuelta).

Que de lo verificado se tiene que conforme con las valorizaciones (fojas 1014 a 1019, 1025 a 1028), los trabajos realizados por consistieron en trabajos de muros de ladrillo y columnelas, tarrajeo de muros interiores, cerámicos, porcelanato, contrazócalo de porcelanato, zócalo de cerámico, tablero de mármol, instalaciones sanitarias, inodoros, urinarios, lavaderos, puertas, instalaciones eléctricas, luminarias, sistema de aire acondicionado, sistema de control de accesos y seguridad, sistema de detección de alarmas contra incendios, muro de drywall y mesa de concreto; por los cuales emitió las Facturas N° del 8 de febrero, 24 de marzo y 30 de junio de 2008, bajo el concepto de «Remodelación edificio Minera Ares según contrato», por el valor venta de \$92 131,54, \$181 969,76 y \$97 372,69 (fojas 1020, 1030 y 1033).

Que de acuerdo a lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, porque son parte integrante y funcional de este, lo que se condice con el tipo de trabajos realizados por en la remodelación del tercer y cuarto piso del edificio administrativo de la recurrente, como son las instalaciones eléctricas, sanitarias, del sistema de aire acondicionado, además de la construcción de muros de ladrillo, tarrajeo, pisos de cerámico y porcelanato, etc.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que respecto de la Factura N° _____, emitida por _____ (foja 1010), por el servicio de diseño de arquitectura, instalaciones eléctricas, comunicaciones y aire acondicionado para la remodelación de sus oficinas en Surco, respecto del cual obra en autos los planos correspondientes al tercer y cuarto piso de las aludidas oficinas, se verifica que están relacionados a bienes que constituyen instalaciones fijas y permanentes, conforme se ha expuesto precedentemente, que califican como edificios y/o construcciones, por lo que este extremo del reparo se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a los demás servicios prestados por _____, la recurrente únicamente presentó fotocopias de los comprobantes de pago, no resultando suficientes para efecto de corroborar su dicho acerca que los activos fijos observados corresponden a «otros bienes del activo fijo».

Que si bien la recurrente indica que no se cumple con la característica de fijeza, además de tener una vida útil menor a la de la edificación, no ha acreditado esta aseveración respecto de los activos fijos observados, por ejemplo, con un informe técnico que explique las características de estos bienes y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, en principio, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones.

Que asimismo, es oportuno señalar en las Resoluciones N° 05633-4-2019 y 1190-9-2019, así como en la Resolución N° 10748-1-2018, citando la Resolución N° 03174-7-2013, entre otras, se ha indicado que no resulta definitivo para determinar si un elemento forma parte de una edificación, el hecho que sea una estructura desmontable, pues ella puede formar parte de la edificación, como un techo o cobertura o incluso las puertas o ventanas, o ser una instalación, caso en el cual normalmente sería desmontable, pero alterando o deteriorando la edificación.

Que de tal manera, la sola afirmación de la recurrente en el sentido que los activos fijos observados no cumplen con la característica de fijeza, no hace que la edificación no pueda ser destruida, deteriorada o alterada en su valor, como, en principio, señalan las normas técnicas antes mencionadas.

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apeda en este extremo.

ii. Activo fijo «Molienda – optimización y clasificación» (Código 4000179) por S/61 074,92

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que los principales desembolsos corresponden a los componentes necesarios para la instalación de la Zaranda Derrick, Bomba SRL 8x6 y Bomba SRL 5x 4, en las estructuras metálicas prefabricadas para mejorar el circuito de clasificación en molienda y el uso de mallas de poliuretano de 18mm. Precisó que el montaje de la Zaranda está sobre una estructura metálica adquirida a _____ y cuyo diseño fue llevado a cabo por _____ (foja 2373); agregó que las instalaciones de la chancadora de molino están relacionados directamente a determinada maquinaria y equipo, siendo incorrecto calificarlos como edificaciones ya que de acuerdo a la norma G040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, una edificación es una obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas; añadió que los activos fijos observados tienen una vida útil menor a la obra, además de no contar con las características de fijeza y permanencia. Asimismo, señaló que lo indicado se desprende del Informe «Instalaciones de la Molienda, Optimización y Clasificación Planta de Beneficio Ares» que puso a disposición de la Administración (fojas 3733 y 3734).

Que para sustentar que los activos fijos observados corresponden a «otros bienes del activo fijo» y no a «edificios y construcciones», presentó lo siguiente:

- Informe denominado Molienda Optimización y Clasificación del 20 de mayo de 2014, suscrito por el Ingeniero _____ Superintendente de Planta de la recurrente (fojas 84 a 88), en el que se indica que los activos se ubican en el área de molienda de la Planta de Beneficio, cuya instalación tiene por finalidad aumentar el tonelaje de tratamiento de planta y mejorar la clasificación de la pulpa molida para aumentar la recuperación global de los valores de oro y plata contenidos en el mineral de tratamiento, siendo que a partir de la implementación del sistema de la Zaranda Derrick, la planta puede tratar volúmenes de mineral encima de las 1000 toneladas secas por día, impactando en la productividad



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

del proceso.

Que el aludido informe describe el referido proceso de modo siguiente, acompañándolo de un diagrama (fojas 85 y 86):

- El mineral tratado en la sección molienda, luego de la descarga de la pulpa, es sometido a clasificación mediante bombeo de la pulpa hacia dos hidrociclones D-10, instalados en la parte superior de la Zaranda Derrick, siendo que dicho ciclón genera dos productos: una pulpa gruesa que se dirige a la Zaranda Derrick y una pulpa fina que se dirige al cajón de las bombas 5x4, siendo que posteriormente esta última es bombeada hacia la etapa de lixiviación.
- La pulpa alimentada a la Zaranda Derrick genera dos productos: los finos que se dirigen al cajón de las bombas 8x6 y los gruesos que retornan al molino de remolienda 9x13.

Que al respecto, explica que el mecanismo de la Zaranda, por efecto de la corriente eléctrica, genera un movimiento de alta frecuencia en las mallas de la zaranda (mallas de 0.18mm. de abertura y de 4 pisos), lo que ayuda a realizar una clasificación entre material fino y grueso que ingresan a esta, disminuyendo la carga circulante que genera el molino secundario e impactando en el tonelaje a tratar.

Que en cuanto a los trabajos de obra realizados, el informe señala lo siguiente:

- se encargó de las obras civiles que consistieron en: (i) ubicación y trazado de piso en el área de molienda, (ii) demolición y excavación de loza existente en piso de molienda, considerando una nueva zapata de 7x4m., (iii) construcción de 4 bases de concreto armado de 0.7m. de ancho x 0.55m. de espesor x 0.65m. de altura, las cuales son soporte del castillo estructural metálico que se levanta sobre un área de 5.10x2.46m. (distancia entre eje y eje de las bases de concreto).
- se encargó de los trabajos de cimentación de la Zaranda Derrick, que consistieron en: (i) el armado del castillo estructural hasta una altura de 15 metros, tomando como base los 4 dados de concreto armado, (ii) las estructuras metálicas tipo H (las mayores fueron de 12"x8" para las columnas y de 8"x8" para las vigas horizontales), precisando que estas últimas fueron adquiridas a la empresa , y (iii) estructuras complementarias que consistieron en pisos, barandas y escaleras metálicas, usadas para acceder a las Zarandas Derrick, las cuales fueron realizadas por el personal del Taller de Mantenimiento de la planta de beneficio.
- El Taller de Mantenimiento de la planta de beneficio, se encargó de los siguientes trabajos para el montaje de la Zaranda Derrick, con la asesoría del fabricante (Goldex): (i) levantamiento del cuerpo estructural de la zaranda, haciendo uso del puente grúa instalado con capacidad para 10 toneladas, (ii) montaje eléctrico del equipo, que comprende la instalación de líneas eléctricas, tableros y su conexión desde el centro de control de motores de molienda, (iii) montaje mecánico del equipo, que incluye la instalación de tuberías de conexión que sirven como alimentación de pulpa a la zaranda y tuberías de descarga hacia la molienda secundaria, para lo cual se empleó líneas de caucho reforzado (Trellex) de 8" y 6" diámetro, y (iv) repotenciación de las bombas de alimentación de pulpa molida (bomba SRL 8X6 de 100 HP de potencia) y de las bombas 5x4 para bombear pulpa clasificada al sistema de tanques de lixiviación.

Que el indicado informe contiene fotografías de las bases de concreto, de la estructura metálica y de la Zaranda Derrick (fojas 84 y 85).

Que al respecto, la apelada indica que de lo descrito en el informe y de las fotografías adjuntas se advierte que el activo posee características de ser fijo y permanente, toda vez que se observan estructuras metálicas que se ubican sobre bases de concreto armado. Agregó que el montaje eléctrico del equipo comprende la instalación de las líneas eléctricas, tableros y su conexión desde el centro de control de motores de molienda, los cuales constituyen aditamentos de carácter permanente que tienen una vida útil relativamente larga como la obra, los que además son elementos especiales de la estructura principal. Asimismo, indicó que las "edificaciones y construcciones" alcanzan no solo a las que están destinadas a albergar al hombre y tener condiciones de habitabilidad, sino también a las construcciones de obras de arquitectura o ingeniería



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

o, en general, cualquier obra que tenga como característica su fijeza y permanencia, y que se utilizan en el proceso de producción o comercialización.

Que en la Resolución N° 08471-9-2019, referida a un reparo por depreciación en exceso de líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, este Tribunal señaló —siguiendo a la Resolución N° 07724-2-2005—, que si bien en aquellos activos existen obras civiles, para ubicarlos en los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no basta que el bien haya sido “construido” sino que debe tenerse en cuenta las características de su construcción, así como su finalidad, tal como se concluyó en la Resolución N° 00343-3-2005, a través de la cual se indicó que cuando las obras civiles son diseñadas y construidas en forma tal que sólo sirven para el funcionamiento de las maquinarias instaladas, corresponde que la Administración aplique la tasa de depreciación del 20% a las obras antes mencionadas³², lo que guarda coherencia con la práctica contable, siendo que W.A. Paton señala que el costo del equipo incluye los fletes u otros cargos de transporte, los costos de cimientos especiales, plataformas o soportes, así como el costo de instalación³³.

Que en el caso de autos se advierte que el valor del activo comprende los componentes necesarios para la instalación de la Zaranda Derrick, 8x6 y 5x 4, en las estructuras metálicas prefabricadas para mejorar el circuito de clasificación en molienda y el uso de mallas de poliuretano de 18mm. Precisó que el montaje de la Zaranda está sobre una estructura metálica adquirida a ., y cuyo diseño fue llevado a cabo por . (foja 2373).

Que de acuerdo a lo indicado en el informe proporcionado por la recurrente, los componentes y obras realizadas para la instalación de tales bienes, implicaron la realización de diversos trabajos de obras civiles, estructurales y montajes, cuya única funcionalidad es servir de soporte a los indicados bienes, los cuales se relacionan en un sistema mecánico que permite la clasificación entre el material fino y grueso que ingresa a la Zaranda Derrick, es decir, solo sirve para el funcionamiento de la maquinaria, en tal sentido los indicados activos no califican como “edificios y construcciones”, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo indicado por la Administración en el sentido que el activo posee características de ser fijo y permanente, por contener estructuras metálicas que se ubican sobre bases de concreto armado, debe reiterarse que de acuerdo al o señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00343-3-2005 y 08471-9-2019, entre otras, si bien un activo fijo puede comprender una obra civil, debe tenerse en cuenta su finalidad, no pudiendo calificarlo como edificios y construcciones si sólo sirven para el funcionamiento de las maquinarias instaladas, siendo que en el caso de autos la Administración no ha desvirtuado aquella única funcionalidad, la cual se desprende del informe técnico presentado por la recurrente.

Que en cuanto a que el montaje eléctrico del equipo (que comprende la instalación de las líneas eléctricas, tableros y su conexión desde el centro de control de motores de molienda) constituye aditamentos de carácter permanente que tienen una vida útil relativamente larga como la obra, los que además son elementos especiales de la estructura principal, se debe señalar —siguiendo a la Resolución N° 08471-9-2019— que la aplicación de la tasa de depreciación correspondiente a las “edificaciones y construcciones”, no puede sustentarse principalmente en la vida útil de cada uno de sus componentes, sino en la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento del activo fijo (en aquel caso, las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas) ya que si, por ejemplo, la vida útil de los cimientos o de las estructuras sobre las que se apoya el referido activo fijo podría ser de un período extenso, ello no puede llevar a la conclusión que este, en su conjunto, constituye un activo de larga vida útil, más aun cuando por ejemplo se ha advertido que un componente de este (en aquel caso, el transformador de potencia) es una máquina eléctrica que constituye la parte principal y de mayor costo.

³² A dicha conclusión se llegó luego de evaluar el peritaje efectuado a la planta industrial de un contribuyente, que fuera solicitada por la Administración a fin de establecer la tasa de depreciación aplicable a los bienes materia de observación, y determinar la naturaleza de las obras civiles, es decir, si éstas tenían carácter accesorio o eran indispensables para el funcionamiento de las máquinas y equipos allí instalados.

³³ PATON, W. A. Manual del Contador. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México 1973. Tomo I. p. 547.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

iii. Activo fijo «Control de derrame de cianuro» (Código 4000220) por S/142 328,26

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que lo observado corresponde a los componentes necesarios para la instalación del sistema de contención de derrame de cianuro cuya ingeniería fue diseñada por _____ y cuya estructura fue fabricada y montada por _____ (foja 2373); agregó que es arbitrario argumentar que toda actividad de construcción siempre tenga como resultado el reconocimiento de una edificación, siendo que en el presente caso nos encontramos ante instalaciones realizadas para el funcionamiento de determinado activo y no con una edificación en los términos del Reglamento Nacional de Tasaciones; asimismo, indicó que el activo materia de reparo tiene una vida útil menor a la obra, además de no contar con las características de fijeza y permanencia, calificando como una maquinaria y equipo destinado a la actividad minera sujeta a una tasa máxima de depreciación del 20% o, en su defecto, como otros bienes del activo fijo, a los que debe aplicarse una tasa máxima de depreciación del 10%. Asimismo, señaló que lo indicado se desprende del Informe «Instalación para el Control del Derrame de Cianuro» que puso a disposición de la Administración (fojas 3732 y 3733).

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados corresponden a «maquinaria y equipo» u «otros bienes del activo fijo», y no a «edificios y construcciones», presentó:

- Factura N° _____ del 1 de diciembre de 2008, emitida por _____ por «sistema de prevención y contención de derrame de cianuro», por el valor venta de S/536 731,39 (foja 998), acompañada de la valorización N° 1 (fojas 996 y 997).
- Informe denominado Control de Derrame de Cianuro del 20 de mayo de 2014, suscrito por el Ingeniero _____, Superintendente de Planta de la recurrente (fojas 79 a 83), que indica que los trabajos se circunscribieron a las áreas de molienda planta (tanque de recirculación de 450 m³), tanques de lixiviación, espesadores de pulpa lixiviada y tanques de almacenamiento de solución rica y solución barren, teniendo como objetivo principal asegurar el control sobre los posibles derrames de pulpa de mineral o líquido con contenido de cianuro, los cuales tienen potencial de causar daño al entorno ambiental.

Que el aludido informe explica que para implementar el aludido sistema de contención, la empresa _____ realizó las siguientes obras civiles: (i) ubicación y trazado de piso en las distintas áreas, (ii) demolición y picado de loza existente en piso de los tanques de lixiviación, incluye el levantamiento de un muro perimetral de 1.65 m. de altura que funciona como contención de los posibles derrames del sistema de tanques, (iii) construcción de piso de concreto armado impermeable de aproximadamente 180 m² en el área del tanque de 450m³, incluye levantamiento de un muro de 1.0 m. de altura que funciona como muro de contención, (iv) construcción de muros de contención de 1.20 m de altura en la parte baja y lateral del sistema de tanques espesadores y preclarificadores, con su respectiva conexión a los canales de conducción hacia la poza de contingencias de 9000m³ de capacidad, (v) construcción de muros de contingencia de 1.20 m. de altura en la zona de los tanques de solución rica y de solución barren, con una extensión de 79x0.70m de altura, adicionalmente se reforzó el piso con concreto impermeable, (vi) construcción de canales de concreto, puentes de concreto y canales recubiertos de geomembrana en el sistema de interconexión entre todos estos tanques y su derivación hacia la poza de contingencias, (vii) puentes de concreto armado hasta en 4 puntos, para mantener la arquitectura del sistema de accesos para vehículos al interior de la planta.

Que asimismo, explica que el aludido sistema de contención está conectado a una gran poza de colección (poza de contingencias) con capacidad que excede los volúmenes contenidos en todos los depósitos de pulpa de mineral y líquido que forman parte del proceso, siendo que dicha poza captaría el material derramado para luego ser recirculado al proceso sin exposición ni riesgo hacia las zonas adyacentes.

Que a modo de ejemplo se refirió al sistema de contención en el tanque de recirculación de 450m³, señalando que, de darse el caso de derrame, por rebose, dicha solución ingresaría a su respectiva canaleta, la cual, por gravedad, se dirige hacia la poza de contingencias. De igual manera sucedería si la contención en los tanques de lixiviación excediera su capacidad, ya que el rebose se conectaría hacia esa misma



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

canaleta y, por gravedad, también se depositaría en la poza de contingencias. Agregó que el mismo mecanismo funciona para los sistemas en los tanques espesadores y los tanques de solución rica y solución barren.

Que el citado informe contiene un diagrama del sistema de contingencias, en el que se aprecia la interconexión, mediante canaletas, entre el tanque 450m³, tanque de lixiviación, tanque solución rica y barren, y la zona de espesadores, en dirección a la poza de contingencias (foja 80). Asimismo, contiene fotografías de los pisos y muros de contención en el tanque 450m³, tanque de lixiviación, tanque preclarificador, tanque solución rica y barren, y fotografías de la canaleta forrada con geomembrana (fojas 79 y 80).

Que al respecto, la apelada mantuvo el reparo señalando que de los trabajos realizados por el proveedor, se aprecia que el diseño, las estructuras y materiales involucran actividades de construcción que evidencian la elaboración de una construcción o edificación, con características de fijeza y permanencia.

Que de lo expuesto se aprecia que el sistema de contención implementado por la recurrente, si bien interconecta a determinados activos fijos, tiene un propósito por sí mismo; esto es, controlar los posibles derrames de pulpa de mineral o líquido con contenido de cianuro que se presentasen en dichos activos, por lo que aun estando relacionados a tales activos, cada uno tiene un funcionamiento independiente, por lo que corresponde analizar el tipo de activo fijo del que se trata a tendiendo a sus propias características.

Que estando a que los desembolsos capitalizados comprenden, además del diseño de ingeniería, obras en la que predomina la construcción civil, lo que se desprende del informe presentado por la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que las instalaciones se realizaron para el funcionamiento de determinado activo y no como una edificación en los términos del Reglamento Nacional de Tasaciones, en tanto no cumple con características de fijeza y permanencia, se debe indicar que tal como se desprende del informe proporcionado por la recurrente, el sistema de contención implementado tiene una funcionalidad propia y cumple un propósito específico, siendo que en su construcción predominan obras civiles con base en concreto armado impermeable, de lo que se colige el carácter de fijeza y permanencia, así como una vida útil relativamente extensa, debiendo precisarse que si bien la recurrente indica que no se trata de un activo de larga duración debido al uso asignado, corresponde señalar que tal afirmación se opone a lo indicado por ella misma en el sentido que se trata de una estructura elaborada con base a material durable, no habiendo acreditado que el uso asignado impacte en la vida útil del activo, reduciéndolo.

iv. Activo fijo «Accesorios para tuberías de relleno» (Código 4000228) por S/393 591,20

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que este activo corresponde a los componentes específicos adquiridos para la instalación de estructuras compuestas por tubos, codos, empaquetaduras y acompañamientos adquiridos a l (foja 2373), los cuales son identificables y pueden ser separados del activo principal sin alterar su naturaleza, agregó que las tuberías fueron instaladas dentro de los túneles de las minas (socavones), lo que visibiliza que no constituyen edificaciones en tanto no tienen una condición fija y/o durable que evidencie un vida útil extensa; debiendo calificar como maquinaria y equipo destinado a la actividad minera, sujeta a una tasa máxima de depreciación del 20% o, en su defecto, como otros bienes del activo fijo, a los que debe aplicarse una tasa máxima de depreciación del 10%. Asimismo, señaló que lo indicado se desprende del Informe técnico que puso a disposición de la Administración (fojas 2298, 2299, 3732 y 3733).

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados corresponden a «maquinaria y equipo» u «otros bienes del activo fijo», y no a «edificios y construcciones», presentó:

- Informe de Identificación de Instalaciones suscrito por el Ingeniero Jefe de Sección de Relleno de la recurrente (fojas 70 a 78), referido a la ampliación de la red de tuberías en Tajeos 650 Veta Isabel y Tajeos 042, 017 y 023 Veta Lula, lo que involucró el traslado e instalación de



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

tuberías, codos y acoplamientos, para explotar las reservas existentes, garantizando el abastecimiento del relleno en pasta.

Que en el informe se especifica que se emplearon tuberías de acero, pudiendo ser convencionales de una sola chapa o especiales de doble chapa, codos bicapa y codos livianos, así como acoplamiento ZX para tubería bicapa y tipo cuña para tubería liviana. Asimismo, se aprecia fotografías de las instalaciones (fojas 70 a 74).

Que en concordancia con lo indicado por la recurrente, en fiscalización se dejó constancia que como parte integrante del activo se encuentran el suministro de accesorios como codos Bicapa Esser 900 alta pres. de 5", tubo Bicapa Esser 780, 125x3000x8.1mm, acoplamiento ZX para tubo Bicapa d.i.125mm., entre otros (fojas 2260 y 2365).

Que de autos se aprecia que la Administración consideró que la red de tuberías materia de reparo califica como edificaciones y construcciones debido a que las tuberías están compuestas por acero estructural de una y doble chapa, siendo que por dichos materiales puede alcanzar una vida útil relativamente larga, así como cumplir con las características de fijeza y permanencia, encontrándose adheridas a las paredes internas de la mina (foja 3590/vuelta).

Que al respecto, se advierte que los tubos, codos y acoplamientos, materia de reparo, se instalaron en el marco de las labores de ampliación de la red de tuberías que constituye la línea principal para el bombeo de concreto, en tal sentido, dichas instalaciones son componentes de una estructura (la red de tuberías) y un sistema (bombeo de concreto) que tenían como fin y funcionalidad precisamente el bombeo de concreto, lo que hace que no califique como "Edificios y construcciones", de acuerdo a las definiciones previamente expuestas.

Que en tal sentido los indicados activos no califican como "edificios y construcciones", por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente con relación al presente reparo.

v. Activo fijo «Adición control de derrame de cianuro» (Código 4000262) por S/260 796,42

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que este activo corresponde a la instalación de canaletas recubiertas de geomembranas desde el canal de coronación de la presa de relaves hasta la instalación de la poza de clarificación en la planta de beneficio, siendo su uso la captación de soluciones cianuradas por filtración o contaminación para prevención de derrames, siendo que los trabajos fueron realizados por (foja 2373), agregó que si bien tal activo fue construido y constituye una estructura elaborada con base en material durable, no es de larga duración debido al uso asignado, habiendo sido construido para proteger otras estructuras tales como tanques de lixiviación, pozas de contingencias, zona de espesadores; añadió que al no tener el activo la fijeza y permanencia asociada a una vida útil extensa, no corresponde su calificación y depreciación como edificio o construcción, toda vez que por su naturaleza técnica y funcional, su vida útil se mide en razón del uso productivo del activo principal, debiendo depreciarse con la tasa del 20% correspondiente a maquinarias y equipos, o con la tasa del 10% aplicable a otros bienes del activo fijo; señaló que lo indicado se desprende del Informe técnico que puso a disposición de la Administración (fojas 2297, 2298, 3730 y 3731).

Que para sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Correo electrónico del 7 de agosto de 2009, en el que se aprecia que el Jefe de Infraestructura de la recurrente especifica que requirió 16 trabajadores del proveedor. en referencia con el Proyecto ERM Sistema de Prevención y Contención de Derrame de Cianuro Segunda Etapa Planta de Beneficio, ejecutado por el área de Infraestructura de la recurrente (foja 982).



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

- Pedido N° : del 10 de setiembre de 2009, por el cual la recurrente solicita a la empresa sus servicios referidos al «*Proyecto Sistema de Contención y Prevención de Derrame de Cianuro Segunda Etapa Planta de Beneficio. Canaletas revestidas con geomembrana HDPE de 1mm*» (foja 981).
- Factura N° del 14 de setiembre de 2009, emitida por AYFG Minería y Construcción E.I.R.L. por concepto de «*Valorización Nro. 01 Proyecto Sist. De Contención y Prevención de derrame de Cianuro Segunda Etapa Palnta [sic] de Beneficio*», por valor venta de S/57 513,65, carta de presentación de la aludida factura (fojas 983 y 984).
- Factura N° del 13 de octubre de 2009, emitida por / . por la valorización N° 1 del servicio de revestimiento de canaletas planta de beneficio, por el valor venta de S/54 337,95, acompañada de la carta de presentación de factura, en referencia al pedido N° (fojas 979 y 980).
- Factura N° de 11 de noviembre de 2009, emitida por por la valorización N° del servicio de construcción de Caseta Parshall, por el valor venta de S/19 325,97, acompañada de la carta de presentación de factura, en referencia al pedido N° (fojas 977 y 978).
- Factura N° de 19 de noviembre de 2009, emitida por . por la valorización N° del Proyecto ERM pago a personal, por el valor venta de S/51 764,26, con referencia al pedido (foja 976).
- Factura N° de 6 de febrero de 2009, emitida por por la valorización N° del sistema de prevención y contención de derrame de cianuro, por el valor venta de S/203 313,32, con referencia al pedido (foja 989).
- Factura N° de 3 de agosto de 2009, emitida por por la valorización N° del sistema de contención de derrames de cianuro segunda etapa planta de beneficio ARES, por el valor venta de S/75 178,55, con referencia al pedido 20/48081 (foja 988), factura N° del 3 de agosto de 2009 por valorización N° construcción canal Parcial Modelo W – 9 y servicio de mantenimiento de contenedores de agua de Mina, por el valor venta de S/38 769,55, con referencia al pedido N° acompañadas de la carta de presentación de facturas (fojas 985 a 988).
- Informe denominado Adición Control de Derrame de Cianuro del 20 de mayo de 2014, suscrito por el Ingeniero , Superintendente de Planta de la recurrente (fojas 65 a 69), en el que se indica que los trabajos consistieron en la construcción de canaletas cubiertas con geomembranas para incluir dentro las tuberías de bombeo de pulpa de relave y de solución recuperada de la presa de relaves, abarcando los siguientes tramos: desde las bombas de relaves hacia la presa de relaves, del canal de coronación hacia la poza de clarificación y zona de destoxificación, tramos auxiliares de ingreso hacia las pozas de decantación y de hidróxidos, y tramo de la presa de relaves hacia la planta de desaguo.

Que asimismo, explica que el sistema de canaletas es complementario al trabajo de contención de derrames de cianuro, teniendo por objetivo principal brindar control sobre los posibles derrames de pulpa de mineral o líquido con contenidos de cianuro en las líneas de conducción implementadas en el sistema de transporte de pulpa de relaves; agregó que se trata de un sistema simple que apunta a ser conector de cualquier tubería que transporte pulpas o líquidos contaminantes, que está conectado a una gran poza de colección (poza de contingencias) con capacidad suficiente para captar los derrames que se presenten. Agrega que las canaletas impermeabilizadas captan cualquier derrame y de acuerdo a la pendiente, cualquier pulpa o líquido se dirigirá por gravedad hacia la poza de contingencias (cuando se trata de las líneas del tramo de bombeo hacia la presa de relaves), y hacia la poza de clarificación (cuando se trate de las líneas de retorno de solución de la presa).

Que el aludido informe explica que el trabajo del sistema de canaletas fue diseñado y realizado por el área de infraestructura de la unidad Ares, el mismo que consistió en las siguientes obras civiles: (i) trazado de



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

64), en el que se indica que el proyecto de ampliación inicia con un estudio de ingeniería básica y luego sigue la ingeniería de detalle, en donde se ubican todos los equipos que van a ser instalados, así como los diferentes planos de construcción de obras civiles, planos estructurales, planos mecánicos, planos eléctricos, planos de distribución, etc.

Que en el referido informe se especifica que para la ampliación de la planta concentradora a 3000 TMSD, se instalaron diversos equipos, entre ellos, la planta de desaguado N° (fojas 53 y 54), la cual tiene por finalidad obtener mayor cantidad de relave en pasta para relleno de mina, y que consta de: 1 zaranda vibratoria VD-15, 4 separators, 3 bombas 8x6 y el edificio, siendo que dichos trabajos fueron ejecutados por la empresa Goldex; asimismo, el informe contiene fotografías sobre la referida planta.

Que de la valorización adjunta a la factura emitida por el contratista se aprecia que los trabajos que este realizó comprenden: (i) Trabajos preliminares como el traslado de maquinarias, equipos y herramientas, (ii) Instalación del sistema de agitación, bombeo, desaguado, faja transportadora y estructura de nave: que incluye trabajos de obras civiles (movimiento de tierras, excavaciones, obras de concreto simple, obras de concreto armado como pedestales, vigas, canaletas, losa base de tanque, base para bombas, sumidero bomba vertical); (iii) Obras Metal Metálicas que comprende labores de *limpieza y mantenimiento de estructuras existentes; pintura industrial provisión; estructuras metálicas*, como la fabricación y montaje de estructuras metálicas pesadas y livianas (incluyendo los soportes de tuberías, soportes eléctricos, soporte de equipos como separator, bombas, motores, etc.), provisión de planchas metálicas A-36, fabricación y montaje de cajones, cajas, sumideros, distribuidores, planchas bases de bombas, motores u otros equipos, fabricación y montaje de escaleras y barandas, habilitación y colocación de parrilla metálica, provisión de pernos, instalación de cobertura con calamina traslúcida; *equipamiento*, que incluye el montaje de equipos como la instalación de bomba vertical 21/2" y horizontal 4"x4" incluyendo motor y conexiones, instalación de zaranda vibratoria Linatex Velco 4'x10', instalación de un tanque acondicionador incluyendo el sistema de agitación, instalación de faja transportadora, instalación de motoreductor polines y poleras para faja de 32ml., instalación de manifold 7" dody w/6" feed and 3" supply, instalación de válvulas pinch de 3" y 6", instalación a pozas a tierra; *sistemas industriales*, que comprende la unión por termofusión e instalación de tuberías HDPE 12", 10", 8", 4", instalación kit de empalme HDPE, cordón de soldadura en tuberías y accesorios de acero 6" a 10", forrado interior de tuberías y accesorios de acero con poliuretano, instalación de spools de acero 6" a 10", instalación de válcula de bola; (iv) Obras eléctricas industriales (no incluye materiales), que comprende el montaje e instalación de transformador, bandeja portacable, amarracables, tomacorriente doble con toma tierra, soldadura, tubos galvanizados, conector recto galvanizado, unión, canales, pintura esmalte, terminal, pernos, cables, botonera de uso industrial, marcador de cables, letras y números, luminaria, equipos fluorescente, kit botella terminal, fotocelda, caja registro concreto, varilla de cobre, instalación de tableros para motores, instalación de contactores para motores, instalación de interruptores para motores, instalación de protección térmica.

Que al respecto, la apelada mantuvo el reparo señalando que la planta de desaguado califica como una edificación y construcción debido a que en esta comprende las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como característica su fijeza y permanencia, siendo esta última asociada a una vida útil relativamente extensa similar a la que corresponde a un edificio.

Que de autos se advierte que el reparo recae sobre las obras ejecutadas para la instalación de la Planta de Desaguado N° la cual comprende una zaranda vibratoria VD-15, cuatro separators y tres bombas 8x6, además de la edificación, siendo que dicha planta tiene por propósito separar el tamaño del flujo de relave proveniente de la Planta Concentradora Selene, a fin de usar el material grueso en el relleno de mina y almacenar el material fino en la cancha de relave

Que sin embargo, de acuerdo a la valorización del contratista, lo indicado en el informe técnico y las fotografías adjuntas, se advierte que la instalación de la Planta de Desaguado N° requirió la ejecución de determinadas obras, siendo su propósito y funcionalidad la instalación de los bienes que permitirán separar el tamaño del flujo de relave proveniente de la Planta Concentradora Selene, en material grueso y material fino, para que cada uno sea usados de acuerdo a lo previsto en el proceso de la mina; esto es, la instalación de una zaranda vibratoria VD-15, cuatro separators y tres bombas 8x6.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que de las fotografías insertadas en el informe presentado por la recurrente y las labores ejecutadas por el contratista se desprende que la aludida edificación únicamente está diseñada para albergar los bienes antes descritos (zaranda vibratoria VD-15, cuatro separators y tres bombas 8x6), siendo que si bien existe la presencia del concreto, no se aprecia que dicho material predomine en la edificación, ya que fue empleado para los pedestales, vigas, canaletas, losa base de tanque, base para bombas y sumidero bomba vertical.

Que de acuerdo a lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 08471-9-2019, el análisis de la Administración sobre la procedencia de la aplicación de la tasa de depreciación correspondiente a “edificaciones y construcciones” para el caso particular de una obra de ingeniería en la que participan varias especialidades, no podría sustentarse principalmente en la vida útil de cada uno de sus componentes, sino en la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento del activo fijo.

Que en tal sentido los indicados activos no califican como “edificios y construcciones”, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente con relación al presente reparo.

vii. Activo fijo «Ampliación Planta Chancadora Norberg a 3000 TXD» (Código 4000203) por S/605 884,45; activo fijo «Instal. Molino Comesa-Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000204) por S/25 296,31; activo fijo «Instal. Molino Comesa 7x7 Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000207) por S/53 002,29; activo fijo «Instal. Molino Denver 7x7 Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000208) por S/53 002,29; activo fijo «Instal. Molino Denver 9x12 Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000209) por S/433 673,99; activo fijo «Instal. Flotación - Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000210) por S/241 672,48; activo fijo «Instal. En manejo de relaves Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000211) por S/130 070,52; activo fijo «Instal. Sección filtrado Amplific.Planta 3000 TXD» (Código 4000213) por S/127 423,03.

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que los indicados activos fijos fueron capitalizados con motivo del proyecto de ampliación de la capacidad de tratamiento de la Planta de Beneficio de la Unidad Selene a 300 toneladas por día, señalando que dicho proyecto se ejecutó durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010, precisando que a su culminación activó 44 bienes, los cuales clasificó atendiendo a su naturaleza y cualidades técnicas, así como los costos incurridos respecto al resultado final de la obra, en edificaciones y construcciones, maquinarias y equipos y otros bienes del activo fijo (instalaciones), siendo que los activos materia de observación son los que clasificó como instalaciones, sujetos a la tasa máxima de depreciación tributaria del 10%; agregó que en la clasificación realizada reconoció un componente en la cuenta 3323001 - Edificaciones y construcciones, que agrupa el costo de los desembolsos con naturaleza durable, permanente, fija y con vida útil de largo alcance, relacionado a los siguientes activos fijos: instalación molino Denver (códigos 4000208 y 4000209), instalación flotación (código 400210) e instalación en manejo de relaves (código 400211); asimismo, señaló que la clasificación realizada se sustenta en el Informe técnico que puso a disposición de la Administración (fojas 2301 a 2303 y 2373); adicionalmente, sostiene que la Administración calificó los activos basándose en los servicios que recibió de su proveedor, mas no en la naturaleza técnica de los bienes que se obtienen producto de tales servicios, enfatizando que al estar relacionados al funcionamiento de un equipo usado en su actividad minera, no deben ser calificados como “edificaciones y construcciones” (fojas 3728 a 3730).

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Informe denominado Memoria descriptiva de ampliación de Planta Selene 3000 TMS, suscrito por el Ingeniero _____, Superintendente de Planta de la Unidad Minera Selene (fojas 51 a 64), en el que se indica que el proyecto de ampliación inicia con un estudio de ingeniería básica y luego sigue la ingeniería de detalle, en donde se ubican todos los equipos que van a ser instalados, así como los diferentes planos de construcción de obras civiles, planos estructurales, planos mecánicos, planos eléctricos, planos de distribución, etc.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que en el referido informe se especifica que para la ampliación de la planta concentradora a 3000 TMSD, se instalaron, además de la planta de desaguado N° 2 analizada en el punto precedente, los equipos siguientes: (a) Chancadora terciaria Nordberg HP-200 (N°3), (b) Molino Comesa 9.5x12, (c) Molino Comesa Denver 9x12, (d) Circuito de flotación N° 3, (e) Filtro Prensa EIMCO, (f) Lavador de Mineral (planta de lavado) y (g) Manejo de relaves; refiriéndose a cada uno, describiendo su funcionalidad:

- (a) Chancadora terciaria Nordberg HP-200 (N°3): Corresponde al activo con código 4000203 (foja 2373). Se indicó que recibe carga de la tolva intermedia, luego va a un azaranda vibratoria 6x14 para clasificar el mineral, obteniendo mineral de 3/8", el cual se almacena en tolvas de finos. Se indica que se instaló al costado de la chancadora HP-200 N° 2, incluyendo una fotografía en la que se aprecia el referido activo y su ubicación (foja 64).
- b) Molino Comesa 9.5x12: Se instaló como molino secundario para moler las arenas de los hidrociclones. Se indica que se instaló al costado del molino primario 9.5x15, ya existente.
- (c) Molino Comesa Denver 9x12: Corresponde al activo con código 4000209 (foja 63 y 2373). Se indicó que tiene por función la reducción de tamaño en húmedo, siendo utilizado en molienda secundaria del circuito 2. Agregó que la instalación de este tipo de equipos se realiza sobre bases de concreto armado, acompañado de diversos componentes mecánicos que deben ser instalados en soportes debidamente protegidos (lo que involucra guardas de seguridad, mallas, enrejados, etc.), los que son de funcionamiento o uso exclusivo para este tipo de equipos debido a su tamaño y resistencia específica para su peso, dimensiones y vibración. Asimismo, señaló que este activo fijo tiene, principalmente, componentes mecánicos y eléctricos de accionamiento, como reductor de ejes paralelos (relacionada con el giro uniforme del molino), motor eléctrico de transmisión trifásico con una velocidad de nominal de 1190rpm, motores electrónicos de lubricación de alimentos trifásicos con velocidad nominal de 1160 rpm, sensores de temperatura de platino (monitorea la temperatura adecuada de funcionamiento del equipo), flujómetros de lubricación (monitoreo y control del accionamiento y lubricación del equipo). Incluye fotografías (fojas 57, 62 y 63) y ficha técnica del molino y sus componentes mecánicos, eléctricos y de instrumentación (fojas 58 a 61).
- (d) Circuito de flotación N° 3: Consta de una batería de 6 celdas WEMCO (2 celdas Rougher I, 2 celdas Rougher II y 2 celdas Scavenger). Se indica que se instaló frente de los molinos 9.5x12 y 9.5x15. Incluye una fotografía (fojas 56 y 57).
- (e) Filtro Prensa EIMCO: El filtro EMCO se instaló para filtrar el incremento de concentrado por mayor producción por ampliación de mineral tratado a 3000 TMSD. Se indica que se instaló al costado del Filtro Prensa CIDELCO y que la instalación y montaje lo realizó BISA. Incluye una fotografía (foja 56).
- (f) Lavador de Mineral (planta de lavado): Se instaló para lavar las arcillas y material fino que viene en el mineral de mina, protegiendo la operación de las chancadoras terciarias evitando que se deterioren. Se indica que tanto las obras civiles como la puesta en marcha estuvo a cargo de la empresa. Se incluyen fotografías (foja 55).
- (g) Manejo de relaves: Se instaló 1 espesador de relave N° 3 y 2 bombas 8x6, que bombean el relave del espesador hacia la planta de desaguado y posteriormente el relave fino se bombea a la cancha de almacenamiento de relave. Se incluyen fotografías (fojas 51 a 53).

- Facturas N° de 29 de mayo, 23 de junio, 9 de octubre de 2008, 4 de marzo de 2010, emitida por por las valorizaciones 7 y 13 del servicio de supervisión de la construcción por la ampliación de la Planta Explorador a 3000 TMPD, así como por los servicios de pruebas metalúrgicas y estudio de material pallancata, estudio de sobredimensionamiento, topografía y conceptual molino (foja 969, 966, 838 y 791), las cuales llevan adjuntas valorizaciones (ilegibles) y correos electrónicos sobre modificación y aprobación de valorizaciones.

- Facturas N°



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

de 26 de junio, 8 de julio, 15 de agosto, 12 de setiembre, 14 de noviembre de 2008, 2 febrero, 3 de abril y 6 de marzo de 2009, emitidas por por las valorizaciones 4, 5, 6, 7, 9, 11, 13 y 12 de la obra "Mejora del área chancado y obras civiles. Ampliación Planta Selene a 3000" (fojas 961, 954, 928, 897, 852, 830, 822 y 805). Adjunta valorizaciones de cuyo contenido se aprecia que los trabajos realizados incluyeron obras civiles como movimiento de tierras, demoliciones de zapata, canaleta y losa, obras con concreto armado como zapatas, columnas, bases de cajas y bombas, losa de piso y sardineles, muros de contención, canaleta de desagüe en zona de molinos, base de molino, pedestales en base de molino, soporte de zaranda derrick, base para bombas dobles, base para tanque metálico, celdas de limpieza y cimentación para filtro de prensa, zanja en celdas, base para bombas dobles, muros de contención en zona de espesadores de relave, losa maciza para zona de espesador, túnel de espesador, sumidero de espesador, zapata y pedestal para espesador de concentrados, losa de piso para tanque de repulpado; asimismo, se aprecia que los trabajos realizados incluyeron diversas obras civiles para la ampliación de molienda y flotación, ampliación de tolva de finos, ampliación de edificio de filtrado y caseta de bombeo (fojas 841 a 849).

- Facturas N°

, de 2, 12 de agosto, 18, 30 de setiembre, 17 de octubre de 2008 y 30 de enero de 2009, emitida por , por las valorizaciones 2, 4 y 5 por las obras civiles del proyecto ampliación de la planta Selene a 3000 TMSD y por las valorizaciones 4, 5, 7 y 13 por las obras electromecánicas del mismo proyecto (fojas 947, 921, 909, 890, 878, 865, 832, 810 y 808), Adjunta valorizaciones de cuyo contenido se aprecia que los trabajos realizados incluyeron obras civiles como movimiento de tierras, demoliciones, obras con concreto simple y concreto armado, trabajos de estructuras metálicas en el área de molienda como desmontaje de estructuras de acero y coberturas existentes, estructuras de acero en plataformas de servicio, estructuras de acero y coberturas en ampliación de edificio de molienda; así como trabajos de estructuras metálicas en el área de tolva de finos como desmontaje de estructuras, estructuras de acero para silos, estructuras de acero en planta cavas sobre silos, estructuras de acero para soporte de faja alimentador, estructura para torre de transferencia; asimismo, trabajos de estructuras metálicas en el área de flotación y filtrado como desmontaje de estructuras, plataforma de celdas, plataforma para filtro prensa, estructura de acero para plataforma de tanque acondicionador, tanques metálicos de agua, ampliación de edificio de filtrado estructura de acero y coberturas en ampliación de edificio de filtrado; así como trabajos de estructuras en el área de espesadores como escalera en zona de espesador de relave; adicionalmente se realizaron trabajos de montaje de equipos como molinos, caja bombas, acondicionador, celdas de filtración, bombas, espesadores, incluye reubicación de tanque y zarandas, montaje de fajas transportadoras y chutes, desmontaje de fajas; trabajos de suministro y montaje de tuberías de acero, empaquetaduras, pernos y soportes (fojas 930 a 936).

Que al respecto, la apelada mantuvo el reparo al señalar que todos los equipos forman parte de la construcción y ampliación de la planta debido a que en las fotografías insertadas en el informe se aprecia las estructuras fijas en las que fueron instalados; asimismo, indica que de los materiales utilizados en los activos se desprende que muchos de ellos son de material durable como concreto armado, acero de refuerzo, columnas de concreto, lo que permite inferir que tienen una vida útil relativamente larga, no habiendo la recurrente acreditado lo contrario.

Que de autos se advierte que el reparo recae sobre la instalación de la Chancadora Nordberg HP-200 (N°3), Molino Comesa 9X15, Molino Comesa Denver 9x12, el Flitro Prensa EMCO y la Planta de Lavado y Circuito de Flotación N° 3, todos ellos con un propósito específico en el proceso de la mina; asimismo, se observa que para su instalación resultó necesario realizar labores de distinto tipo como son (i) obras preliminares, (ii) obras civiles para la ampliación del área de molienda y flotación, ampliación de tolva de finos, ampliación de edificio de filtrado y caseta de bombeo (iii) obras de estructuras metálicas en el área de molienda, en el área de flotación y filtrado, estructuras en el área de espesadores y (iv) obras de montaje de equipos (molinos, caja bombas, acondicionador, celdas de filtración, bombas, espesadores).

Que de acuerdo a la valorización de los contratistas, lo indicado en el informe técnico y las fotografías adjuntas, se advierte que la instalación de los indicados bienes requirió la ejecución de obras que tenían como propósito y funcionalidad la instalación de los bienes a fin de colocarlos en condiciones de operar;



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

esto es, la instalación de la Chancadora Nordberg HP-200 (N°3), Molino Comesa 9X15, Molino Comesa Denver 9x12, el Flitro Prensa EMCO y la Planta de Lavado y Circuito de Flotación N° 3, lo que no califica como "edificios y construcciones" de conformidad con las definiciones previamente señaladas, a lo que se debe añadir que la Administración no realizó indagaciones adicionales que permitan sustentar cómo la instalación de las referidas maquinarias calificaría dentro del rubro de "edificios y construcciones", en tal sentido el reparo no se encuentra debidamente sustentado por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

viii. Activo fijo «Instalaciones línea trans. Selene Chacapunte» (Código 4000236) por S/955 343,90

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que el referido activo fijo forma parte de la obra de instalación de la red de energía eléctrica de Línea de Transmisión Selene Chacapunte, llevada a cabo para suministrar energía eléctrica a la planta concentradora Selene y la Unidad Minera Pallancata, indicando que dicha obra se ejecutó en los ejercicios 2009 y 2010, en los que se registró como obra en curso acumulando diversas inversiones bajo el activo N° , incluyendo edificaciones, instalaciones y maquinarias y equipos diversos, siendo que a su culminación la reclasificó como activo fijo definitivo, reconociendo diversas cuentas contables según la naturaleza de cada activo o componente de la obra, atendiendo a la composición del resultado final de la obra, los cuales clasificó atendiendo a la naturaleza de cada activo o componente, sus cualidades técnicas y a la composición del resultado final de la obra, siendo que los activos materia de observación son los que clasificó como instalaciones, sujetos a la tasa máxima de depreciación tributaria del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo; asimismo, señaló que la clasificación realizada se sustenta en el Informe técnico que puso a disposición de la Administración (fojas 2299 a 2303 y 2372); adicionalmente, sostiene que la Administración calificó los activos basándose en los servicios que recibió de su proveedor, mas no en la naturaleza técnica de los bienes que se obtienen producto de tales servicios, enfatizando que al estar relacionados al funcionamiento de un equipo usado en su actividad minera, no deben ser calificados como "edificaciones y construcciones" (fojas 3727 y 3728).

Que para sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Informe denominado Línea de Transmisión 60 KV Chacapunte – Selene y S.E., suscrito por el Ingeniero (fojas 44 a 50).

Que en el referido informe se indica que la Línea de Transmisión tiene una longitud de 75.4 Km. y está compuesta por 232 estructuras de acero (como soporte de la línea), conductor de aleación de aluminio, accesorios de línea (aisladores de porcelana, contrapesos, amortiguadores, preformados, empalmes, conectores, etc.), cable de guarda de 38 mm², sistema de puesta a tierra en todas las estructuras de la línea y bases de concreto para fijar las patas de las estructuras; siendo que las principales obras civiles ejecutadas durante el montaje y puesta en servicio de la línea de transmisión fueron el desbroce y limpieza de la franja de servidumbre a lo largo de toda la línea, apertura de trochas para la etapa constructiva y mantenimiento, excavaciones para las cimentaciones de 225 estructuras, retenidas y puestas a tierra, en cada estructura, cimentaciones de las bases, de las estructuras y sus retenidas; mientras que las principales actividades ejecutadas en el montaje electromecánico de la aludida línea de transmisión consistieron en el armado y montaje de las estructuras de celosía, tendido y flechado de los conductores de aluminio y del cable guarda, instalación de las cadenas de aisladores, instalación de las retenidas y sus anclajes, montaje de los sistemas de puesta a tierra en cada estructura, instalación y conexión del cable de guarda y partes metálicas de la estructura a la puesta a tierra, pruebas y puesta en servicio de la línea.

Que asimismo, el informe refiere que para que la línea de transmisión pueda conectarse con la Sub Estación Eléctrica de Chacapunte y la Sub Estación de Selene, era indispensable el montaje de una bahía de salida en la primera y una bahía de llegada en la segunda, siendo que en esta última se instaló, además, un nuevo transformador de potencia de 10 MVA, 60±8 x 1.25% / 4.16 kv.

Que el referido informe precisa que en ambas bahías se realizó el montaje electromecánico y diversas obras civiles para la cimentación de los siguientes equipos:



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

- (i) Sub Estación Chacapunte: sistema de barra y cadena de aisladores en 60 kv, un interruptor de potencia de 60 kv, un seccionador de barra, un seccionador de línea y uno tierra de 60 kv, transformadores de corriente y tensión capacitivo, tablero de servicios auxiliares, control y protección, y
- (ii) Sub Estación Selene: sistema de barra (pórticos y barras flexibles) y cadena de aisladores en 60 kv, transformador de potencia, conmutador bajo carga del transformador de potencia 10 MVA, un interruptor de potencia de 60 kv, un seccionador de barra, uno de línea y uno de tierra de 60 kv, transformadores de corriente y tensión capacitivo, pararrayos de Línea y Transformador, tableros de servicios auxiliares, control y protección, sistema de puesta a tierra.

Que en cuanto al montaje electromecánico en ambas bahías, se indicó que las principales actividades realizadas consistieron en el montaje del sistema de barras en 60 kv, el montaje de los equipos antes señalados, cableado en alta tensión, montaje, cableado y conexionado de los tableros de control, protección, medición y de servicios auxiliares, montaje del banco de baterías y su cargador, montaje de la red de tierra, instalaciones eléctricas de los cables de fuerza, alumbrado, mando, señalización, medición, protección, etc., pruebas y puesta en servicio, y montaje de transformador de potencia.

Que el aludido informe contiene un listado de las 232 estructuras, así como fotografías de la obra (fojas 44 a 48).

Que la apelada mantuvo el reparo al considerar que en su construcción se presentan materiales de naturaleza durable, como estructuras de acero, bases para la fijación de las patas de las estructuras de concreto, lo que permite inferir que la construcción fija puede tener una vida útil relativamente larga; asimismo, indicó que de las características de los activos involucrados (diseño, estructura y materiales con los que fueron elaborados), se advierte que se trata de una edificación o construcción, siendo que de las fotografías que forman parte del informe presentado por la recurrente se advierte que el activo tiene características de ser una construcción fija.

Que los párrafos 16 y 17 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 Propiedad, Plata y Equipo³⁴, se precisa que para efecto de la medición inicial de las partidas del activo referidas a inmuebles, maquinaria y equipos, además del precio de adquisición, se deben considerar todos aquellos costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, tales como a) costo de preparación del lugar de emplazamiento, b) costos iniciales de despacho y manipuleo, c) costo de instalación y montaje, entre otros; agregando en el párrafo 20 que el reconocimiento de los costos terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

Que por su parte, Dammert, Molinelli y Carbajal³⁵ señalan que las principales instalaciones que se utilizan en el sistema de transmisión son las subestaciones de transformación y las torres de transmisión eléctrica. Al respecto, indican que una subestación de transformación se encarga de modificar el nivel de tensión (voltaje) y que la parte principal y de mayor costo en una subestación es el transformador de potencia, que es una máquina eléctrica, la cual tiene la facultad de incrementar o disminuir el voltaje en un circuito eléctrico. Asimismo, precisan que las torres de transmisión son las estructuras sobre las cuales se sostienen las líneas de transmisión eléctrica y que dichas estructuras son frecuentemente metálicas y galvanizadas, sin embargo, el material utilizado para la construcción de las torres depende de las características geográficas, climatológicas, del lugar en el cual se va a construir y del factor económico, siendo que con la utilización de estas estructuras se pueden elevar los conductores o líneas de transmisión a una distancia prudencial del suelo. Por último, sostienen que las torres de alta tensión se componen principalmente de las siguientes partes: cables o hilos de guarda, fase, conductores de fase, aisladores, cuerpo piramidal, extensiones y stub (base en el suelo sobre la que se encuentra la torre de transmisión).

Que en las Resoluciones N° 09677-9-2019 y 11457-3-2019, este Tribunal emitió pronunciamiento sobre un

³⁴ Versión oficializada por Resolución N° 048-2012-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, aplicable al ejercicio 2011.

³⁵ Dammert Lira Alfredo, Molinelli Aristondo Fiorella y Carbajal Navarro Max Arturo. Fundamentos Técnicos y Económicos del Sector Eléctrico Peruano. OSINERGMIN. Primera edición, mayo 2011. Páginas 49, 50 y 52.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

reparo similar al de autos³⁶ y señaló que en el Informe N° remitado a la Administración, a efecto de atender las consultas formuladas por esta, la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas indicó que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas no pueden ser consideradas como una obra de ingeniería civil, sino como una obra de ingeniería en la que participan varias especialidades como la ingeniería eléctrica, mecánica, civil y electrónica, siendo que no puede establecerse una vida útil estimada de las líneas y subestaciones entendida como una infraestructura única, sino que sobre la base de factores de operación y del ambiente donde están instalados, lo que puede establecerse es la vida útil de los principales elementos de las líneas y subestaciones que en algunos casos podrían tener una vida útil de 30, 20, 15, 10, 8 o 7 años. Añade dicho informe que *“Cada uno de los elementos que constituyen una línea de transmisión tiene una vida distinta, que depende del tipo de elemento y de las condiciones del medio ambiente donde se instala (...), y a raíz de ello existe una renovación parcial periódica de cada uno, que se efectúa como parte de las actividades de mantenimiento de la línea”*.

Que resulta pertinente reiterar que en la Resolución N° 07724-2-2005, se estableció que para ubicar a los activos dentro de los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no basta que el bien haya sido “construido”, sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción. Asimismo, en la Resolución N° 00343-3-2005 se ha indicado que cuando las obras civiles son diseñadas y construidas en forma tal que sólo sirven para el funcionamiento de las maquinarias instaladas, corresponde que la Administración aplique la tasa de depreciación del 20%³⁷.

Que en tal sentido los indicados activos no califican como “edificios y construcciones”, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente con relación al presente reparo.

ix. Activo fijo «Lavador de mineral-instalaciones» (Código 400261) por S/147 728,24

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que el referido activo fijo corresponde a la instalación de los componentes necesarios para la instalación de la Planta compacta de lavado de mineral de la marca ERAL, modelo MLE-50-150-37-53, el cual se utiliza para la remoción el porcentaje fino del mineral proveniente de la mina, a fin de evitar la interferencia de dicho material en los procesos de chancado secundario y terciario; agregó que es arbitrario considerar que toda actividad de construcción siempre tenga como resultado el reconocimiento de una edificación, siendo que el activo observado tiene una vida útil menor a la de la obra, así como no cuentan con las características de fijeza y permanencia, por lo que no corresponde depreciarlos a razón del 5%, sino con la tasa del 20% correspondiente a maquinarias y equipo; asimismo, refirió que la clasificación realizada se sustenta en el Informe técnico que puso a disposición de la Administración (fojas 2296 y 2372); adicionalmente, sostiene que la Administración no ha considerado que el lavador de mineral se encuentra vinculado a un equipo que la compañía utiliza para la remoción del mineral, al cual se vincula su vida útil en atención a sus cualidades técnicas y funcionales (fojas 3726 y 3727).

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Informe denominado Memoria descriptiva de ampliación de Plata Selene 3000 TMS, suscrito por el Ingeniero _____, Superintendente de Planta de la Unidad Minera Selene (fojas 51 a 64), en el que se indica que el proyecto de ampliación inicia con un estudio de ingeniería básica y luego sigue la ingeniería de detalle, en donde se ubican todos los equipos que van a ser instalados, así como

³⁶ Por exceso de depreciación de los activos fijos líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, al considerar que debió utilizarse la tasa correspondiente a edificaciones y construcciones.

³⁷ A dicha conclusión se llegó luego de evaluar el peritaje efectuado a la planta industrial de un contribuyente, que fuera solicitado por la Administración a fin de establecer la tasa de depreciación aplicable a los bienes materia de observación, y determinar la naturaleza de las obras civiles, es decir, si éstas tenían carácter accesorio o eran indispensables para el funcionamiento de las máquinas y equipos allí instalados.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

los diferentes planos de construcción de obras civiles, planos estructurales, planos mecánicos, planos eléctricos, planos de distribución, etc.

Que en el referido informe se especifica que para la ampliación de la planta concentradora a 3000 TMSD, se instaló, entre otros, una Planta de lavado (lavador de Mineral) para lavar las arcillas y material fino que viene en el mineral de mina, protegiendo la operación de las chancadoras terciarias evitando que se deterioren. Se indicó que tanto las obras civiles como la puesta en marcha estuvo a cargo de la empresa . Se incluyeron fotografías (foja 55).

- Facturas N°

de 11 de setiembre, 3 de noviembre, 3 y 15 de diciembre de 2009 y 29 de enero de 2010, emitidas por por el muro de contención de concreto ciclópeo del proyecto de planta de lavado de la Unidad Minera Selene (obras de concreto), la fabricación (plataforma del lavador, estructura faja, cuarto eléctrico, clarificador, holding tank), trabajos adicionales de estructuras (grating y barandas), obras mecánicas y eléctricas, adjuntando documentos denominados "estados de pago" que contienen la descripción de los trabajos y sus respectivas valorizaciones (fojas 371 a 397).

Que al respecto, la apelada mantuvo el reparo al señalar que Planta de lavado (lavador de Mineral) constituye una construcción fija, siendo necesaria su utilización en el proceso productivo de la recurrente; asimismo, indica que las "edificaciones y construcciones" no solo comprenden a aquellas destinadas a albergar al hombre en alguna de sus actividades y tener condiciones de habitabilidad, sino que alcanza a las construcciones de obras de arquitectura o ingeniería, un monumento o, en general, cualquier obra que tenga por característica su fijeza y permanencia, y que se utilizan en el proceso de producción o comercialización de una empresa.

Que de autos se advierte que el reparo recae sobre los trabajos las obras civiles, mecánicas y eléctricas ejecutadas por el contratista con relación a la Planta de Lavado de la Unidad Minera Selene, la misma que tiene por finalidad lavar las arcillas y material fino que viene en el mineral de mina, protegiendo la operación de las chancadoras terciarias, evitando que se deterioren. Tal como se ha señalado, dichos trabajos estuvieron relacionados a la Planta compacta de lavado de mineral de la marca ERAL, modelo MLE-50-150-37-53 y ampliación de la planta concentradora a 3000 TMSD, para lo cual se realizaron obras civiles, muro de contención de concreto ciclópeo del proyecto de planta de lavado de la Unidad Minera Selene (obras de concreto), la fabricación (plataforma del lavador, estructura faja, cuarto eléctrico, clarificador, holding tank), trabajos adicionales de estructuras (grating y barandas), obras mecánicas y eléctricas.

Que al respecto, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41° del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA.

Que el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que de acuerdo a lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, porque son parte integrante y funcional de este, lo que se condice con el tipo de trabajos realizados por _____, detallados precedentemente, en tal sentido, se concluye que los desembolsos observados corresponde a edificios y/o construcciones, por lo que este extremo del reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

x. Activo fijo «Molienda primaria» (Código 4000183) por S/39 450,63; activo fijo «Concentración-flotación planta» (Código 4000185) por S/16 547,39; activo fijo «Manejo de relaves» (Código 4000186) por S/24 061,18; activo fijo «Manejo de productos-espesado» (Código 4000187) por S/51 486,46

Que durante el procedimiento de fiscalización y en esta instancia la recurrente manifestó que los activos fijos observados fueron capitalizados con motivo del proyecto de ampliación de la capacidad de tratamiento de la Planta de la Unidad Arcata a 1750 toneladas por día; agregó que la clasificación efectuada por la Administración se sustenta en que los trabajos realizados por los proveedores se enmarcan en la actividad de construcción, resaltando que es arbitrario considerar que toda actividad de construcción siempre tenga como resultado el reconocimiento de una edificación; indicó que los activos observados tienen una vida útil menor a la obra, además de no tener características de fijeza y permanencia, no debiendo depreciarse a razón del 5% anual; precisó que la capitalización efectuada bajo la denominación “molienda primaria” corresponde a los desembolsos relacionados con motivo de la instalación del motor de la marca Teco de 400HP para accionar el molino, el activo capitalizado como “concentración flotación planta” comprendió la implementación de 2 celdas columnas de la marca Goldex, mientras que los activos capitalizados como “manejo de relaves” y “manejo de productos-espesado” comprenden la adquisición de bienes y componentes menores, así como la contratación de servicios de construcción o instalación para ponerlos en funcionamiento (fojas 2295, 2296 y 2372); adicionalmente, sostiene que los activos observados están relacionados al funcionamiento de un equipo usado en su actividad minera, por lo que no deben ser calificados como “edificaciones y construcciones”, lo que se desprende de los Informes técnicos que puso a disposición de la Administración, todos ellos suscritos por los ingenieros _____

_____, Superintendente, Jefe de Mantenimiento y Gerente de la Unidad _____, respectivamente (fojas 3725 y 3726).

Que para sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Informe denominado «Molienda Primaria» (fojas 24 a 43), en el que se indica que una de las etapas de la ampliación de la Planta Concentradora de la Unidad Minera Arcata consistió en la implementación de dos molinos primarios de 8”x10” y 9.5’x12’ de la marca COMESA, los cuales permitirían elevar el tratamiento de la referida planta de 1 000 TMSD a 1 750 TMSD, precisándose que los trabajos estuvieron a cargo del contratista Instalaciones Mecánicas Eléctricas (IMECON).

El informe indica que el montaje de ambos molinos comprende tanto la instalación de los molinos sobre bases de concreto armado, como la instalación de los motores de la marca Teco (de 400 y 600 HP, respectivamente), los cuales permiten accionar el molino. Se indica que los referidos molinos son los componentes principales encargados de moler el mineral fino.

El aludido informe contiene un diagrama que muestra la ubicación de tales molinos, así como sus respectivas fichas técnicas, incluyendo el de sus componentes (reductor y motor eléctrico de transmisión).

- Informe denominado «Concentración Flotación – Planta» (fojas 35 a 38), en el cual se señala que otra etapa de la ampliación de la Planta Concentradora de la Unidad Minera Arcata fue la implementación de



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

dos Celdas Columna de la marca GOLDEX, ambas con similares características, con las que se completó la ampliación en la sección Flotación. Se precisó que los trabajos estuvieron a cargo del contratista Instalaciones Mecánicas Eléctricas (IMECON).

El informe indica que el montaje de las Celdas Columna N° 1 y 2 comprenden la instalación de los Tanques de Celda sobre una plataforma de concreto armado. Se refiere que la celda no cuenta con motor, pero sí con un sistema mecánico de inyección de aire para la agitación de la pulpa dentro de la celda, siendo esta etapa la encargada de entregar el concentrado bulk final, completando el ciclo del proceso de flotación.

El aludido informe contiene un diagrama que muestra la ubicación de las celdas columnas, así como sus respectivas fichas técnicas, incluyendo el de sus componentes mecánicos (sistemas de inyección de aire).

- Informe denominado «Manejo de Relaves» (fojas 27 a 34), en el cual se señala que otra etapa de la ampliación de la Planta Concentradora de la Unidad Minera Arcata fue el montaje del tanque agitador 8'x10', dos bombas Booster 4"x3" y una bomba Geho TZPM-180 sobre bases de concreto preestablecidas, precisando que estos llevan componentes mecánicos y eléctricos de accionamiento. Se indica que el sistema se encarga del bombeo de relave fino hacia la Cancha de Relaves N° 6. Se precisó que los trabajos estuvieron a cargo del contratista Instalaciones Mecánicas Eléctricas (IMECON).

El aludido informe contiene un diagrama que muestra la ubicación de los activos, así como sus respectivas fichas técnicas, incluyendo el de sus componentes mecánicos, eléctricos y electrónicos, según cada caso.

- Informe denominado «Manejo Productos – Espesado» (fojas 24 a 26), en el cual se señala que otra etapa de la ampliación de la Planta Concentradora de la Unidad Minera Arcata fue el montaje de un Espesador de Relaves 50'x13' de la marca Westech, que comprende la instalación de un tanque espesador sobre la base de concreto armado, así como la instalación de un mecanismo de rastrillo de la misma marca, el cual es accionado por un motor Sterling de 7.5 HP. Se indica que este sistema es el encargado de espesar el relave fino para ser bombeado hacia la Cancha de Relave N° 6.

El aludido informe contiene un diagrama que muestra la ubicación del activo, así como su ficha técnica, incluyendo el de sus componentes mecánicos y eléctricos.

- Facturas N° _____ de 4 de abril, 23 de mayo, 1 de agosto de 2008, 6 de enero de 2009 emitidas por _____, por las valorizaciones de la construcción de obras civiles del proyecto ampliación de Planta concentradora Arcata a 1 750 TMSD, que comprende muros de contención, cimentación para el molino de bolas COMESA, subestación, zona de bombas, cimentación de espesador, fosa estación de bombeo, puesta a tierra, adjuntando las respectivas valorizaciones (fojas 352 a 370).

Que al respecto, la apelada mantuvo el reparo al señalar que los activos tratan de equipos mineros de molienda que poseen la característica de ser fijos y permanentes, en tanto se ubican sobre bases de concreto armado, asimismo, indica que las “edificaciones y construcciones” no solo comprenden a aquellas destinadas a albergar al hombre en alguna de sus actividades y tener condiciones de habitabilidad, sino que alcanza a las construcciones de obras de arquitectura o ingeniería, un monumento o, en general, cualquier obra que tenga por característica su fijeza y permanencia, y que se utilizan en el proceso de producción o comercialización de una empresa.

Que de autos se advierte que el reparo recae sobre la instalación de dos molinos primarios de 8"x10" y 9.5'x12' de la marca COMESA, dos Celdas Columna de la marca GOLDEX, tanque agitador 8'x10', dos bombas Booster 4"x3" y una bomba Geho TZPM-180, un Espesador de Relaves 50'x13' de la marca Westech, que comprende la instalación de un tanque espesador y la instalación de un mecanismo de rastrillo de la misma marca, todos ellos como parte de la ampliación de la Planta de Beneficio de la Unidad Minea Arcata, siendo que cada uno tiene un propósito específico en el proceso de la mina; asimismo, se observa que para su instalación resultó necesario realizar, además de obras civiles, labores de montaje eléctrico, electrónico y mecánico.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que de acuerdo a la valorización de los contratistas, lo indicado en los informes técnicos y las fotografías adjuntas, se advierte que la instalación de los indicados bienes requirió la ejecución de las obras detalladas que tuvieron el propósito y la funcionalidad de la instalación de los bienes citados, a fin de colocarlos en condiciones de operar; esto es, la instalación de dos molinos primarios de 8"x10" y 9.5"x12' de la marca COMESA, dos Celdas Columna de la marca GOLDEX, tanque agitador 8'x10', dos bombas Booster 4"x3" y una bomba Geho TZPM-180, un Espesador de Relaves 50'x13' de la marca Westech, que comprende la instalación de un tanque espesador y la instalación de un mecanismo de rastrillo de la misma marca.

Que en el presente caso el componente principal que permite o determina el funcionamiento del activo fijo están compuestos por los bienes a ser instalados, esto es, dos molinos primarios de 8"x10" y 9.5"x12' de la marca COMESA, dos Celdas Columna de la marca GOLDEX, tanque agitador 8'x10', dos bombas Booster 4"x3" y una bomba Geho TZPM-180, un Espesador de Relaves 50'x13' de la marca Westech, que no han sido calificados como edificios y construcciones, en tal sentido, tales activos no califican como "edificios y construcciones" de lo que se tiene que el reparo no se encuentra debidamente sustentado por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

xi. Activo fijo «Mejoras infraestructura campamento obreros» (Código 400242) por S/21 651,45

Que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente manifestó que corresponde a la capitalización de los activos necesarios para la instalación de la infraestructura del campamento de obreros en la Unidad ; los cuales no tienen las características de fijeza y permanencia, además de tener una vida útil mucho menor a la de una edificación permanente, por lo que no corresponde depreciarlos a razón del 5% anual, sino con la tasa del 10% correspondiente a otros bienes (fojas 2296, 2297, 2372 y 3727).

Que para efecto de sustentar que los activos fijos observados no califican como «edificios y construcciones», presentó:

- Facturas N° de 1 de setiembre, 3 de octubre, 7 de noviembre, 1 de diciembre de 2008, 12 de enero de 2009, emitidas por por remodelación y refracción del comedor de obreros, de la lavandería de empleados y por la remodelación de los servicios higiénicos del campamento de obreros, las cuales están acompañadas de sus respectivas valorizaciones (fojas 327, 330 a 336 y 339 a 351).

De las valoraciones adjuntas se advierte que los trabajos realizados por tal contratista consistieron en obras preliminares, demoliciones, movimiento de tierras, obras de concreto simple y concreto armado (columnas, vigas, losas, pozas), cobertura (cielo raso, techo con planchas de calamina), tabiquería con tripley, tarrajeo, zócalos y pisos de cerámica, vereda perimetral, encofrado y desencofrado, carpintería de madera (puertas, ventanas), cerrajería, vidrios, cristales, pintura, carpintería metálica (rejilla, barandas), aparatos y accesorios sanitarios (therma, sumidero, mezcladora, suministro e instalación de trampa, caja de registro con concreto), instalaciones sanitarias (puntos de agua fría y caliente), instalaciones eléctricas (salida de luz, tomacorrientes), artefactos eléctricos (caja de 6 cuchillas, interruptores, tomacorrientes, fluorescentes), instalación de mallas metálicas, suministro e instalación de alambre de púa, columnas prefabricadas y tendedero de ropa.

- Facturas N° de 3 de setiembre, 2 de diciembre de 2008 y 9 de enero de 2009, emitida por por trabajos realizado en la unidad operativa Arcata, según pedidos N° (fojas 324 a 326, 328, 329, 337 y 338).

La fotocopia de la valoración según pedido N° no permite verificar los trabajos realizados ya que no se logra apreciar la parte izquierda de dicho documento que contiene la descripción de las labores (foja337), las fotocopias de la valoración según pedido son ilegibles (fojas 324 y 325), de la valoración según pedido los servicios del contratista consistieron en cerco perimétrico cancha corbus, losa rampa de ingreso almacén, construcción de pozo séptico garita principal, lavadero muro, construcción plataforma en planta de espesamiento, demolición, muro, construcción de sardinel, losa, puente, madera en poza de decantación, apoyo para ejecución de obra interior mina, apoyo para personal a planta concentradores.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que de acuerdo a las normas citadas precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, porque son parte integrante y funcional de este, lo que se condice con el tipo de trabajos observados consistentes en la remodelación y refracción del comedor de obreros, de la lavandería de empleados y por la remodelación de los servicios higiénicos del campamento de obreros, como son las instalaciones sanitarias, eléctricas, además de las obras de concreto armado y simple como la construcción de las columnas, vigas, pozos, los trabajos de tarrajeo, pisos de cerámico y porcelanato, etc.

Que si bien la recurrente indica que no se cumple con la característica de fijeza, además de tener una vida útil menor a la de la edificación, cabe indicar que dichas aseveraciones no cambian lo analizado en el sentido que se trata instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de una edificación, por lo que tales argumentos no desvirtúan el reparo.

Que asimismo, es oportuno señalar en las Resoluciones N° 05633-4-2019 y 1190-9-2019, así como en la Resolución N° 10748-1-2018, citando la Resolución N° 03174-7-2013, entre otras, se ha indicado que no resulta definitivo para determinar si un elemento forma parte de una edificación, el hecho que sea una estructura desmontable, pues ella puede formar parte de la edificación, como un techo o cobertura o incluso las puertas o ventanas, o ser una instalación, caso en el cual normalmente sería desmontable, pero alterando o deteriorando la edificación.

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apeda en este extremo.

2.5 Gastos por instrumentos financieros derivados por S/11 740 423,00

Que la recurrente sostiene que contrató Instrumentos Financieros Derivados (en adelante, IFD) con la finalidad de cubrir un riesgo específico del negocio, como es el flujo mensual de la venta de plata, ya que la volatilidad del precio internacional de los minerales que comercializa pondría en peligro la continuidad de sus operaciones en caso no asegure un precio fijo que determine cierta cantidad de ingresos con los que pudiese hacer frente a sus obligaciones corrientes y específicas.

Que refiere que la cobertura del riesgo específico se puede apreciar del Informe elaborado por _____, que presentó el 1 de octubre de 2014 mediante escrito ampliatorio de su recurso de reclamación. Al respecto indicó que dicho documento fue elaborado en fecha posterior al cierre de la fiscalización, de modo que no existía durante el aludido procedimiento, además de no haber sido requerido expresamente en dicha etapa, por lo que corresponde ser meritulado en esta instancia. Invocó la Resolución N°915-5-2004.

Que indica que a la fecha en que contrató los IFD, los precios de cotización internacional del oro y plata se encontraban en un nivel bajo (a noviembre de 2008 el precio de la plata tuvo una caída de \$18/oz a \$8/oz, siendo que la posterior recuperación parcial del precio se dio a \$11/oz), de modo que en la celebración de tales contratos fijó un precio máximo de \$21/oz y uno mínimo de \$11/oz, con lo cual aseguró que el precio de venta del mineral extraído se encuentre dentro de los márgenes necesarios para hacer rentable el negocio y obtener una mayor certeza en el flujo de caja futuro necesario para la continuidad de sus operaciones, ya que aun si en los años 2009 y 2010 los precios hubieran sido más bajos que los que efectivamente se dieron, la compañía habría obtenido de igual manera renta gravada, toda vez que aseguró el piso de \$11/oz respecto de 5.2 millones de onzas de plata en el 2010, que ascendieron al 58% de las ventas totales de dicho año.

Que resalta que aquella cobertura no se realizó respecto del 100% de las estimaciones de las ventas, sino que se trató de montos que le permitieron cubrir sus riesgos específicos. Indica que la cobertura se realizó respecto del 21% de reservas totales del 2010, que estaban programadas en 25.2 millones de onzas, y respecto del 6% de los recursos totales del 2010, calculados en 87.3 millones de onzas de plata.

Que sostiene que de acuerdo al marco normativo vigente en el ejercicio fiscalizado, no debió acreditar, medir o cuantificar los riesgos objeto de cobertura por los IFD contratados, en tanto que la norma es clara



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

al disponer que es suficiente con presentar documentación que permita identificar el riesgo, mas no indica que este deba acreditarse ni cuantificarse, como entiende la Administración a partir de la doctrina a la que se remite para tal efecto, vulnerando el principio de legalidad y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. Añade que la Resolución N° 04335-9-2014 citada por la Administración fue emitida respecto de un caso en el que se aplicó la normativa vigente en el 2001, esto es, un ejercicio en el que no existía un tratamiento tributario para los IFD, por lo que resultaba válido que este Tribunal se remita a autores, aspectos contables y a principios generales del derecho para fundamentar su decisión, a diferencia del ejercicio 2011, al que se refiere el caso de autos, en el que existe regulación expresa en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala los requisitos para que un IFD comprenda fines de cobertura, bastando para ello la identificación del riesgo mas no su cuantificación o acreditación; asimismo, agrega que en dicha resolución no se indica que los riesgos deban estar «*debidamente acreditados*», como señala la Administración, sino «*debidamente documentados*».

Que señala que la Administración estaría solicitando una prueba diabólica ya que un riesgo constituye un suceso previo a un daño, de modo que solo podrá ser acreditado cuando el mismo se concrete y genere un daño, siendo que antes de ello solo podrá considerarse una probabilidad. Indica que lo que sí es pasible de acreditación es la existencia de un riesgo (identificación del riesgo), a través de la potencialidad que un daño ocurra, tal como acreditó en el presente caso.

Que alega que las pérdidas obtenidas por la contratación de los IFD cumplen con el principio de causalidad en tanto buscaba asegurar la rentabilidad del negocio, por lo que son deducibles de la renta bruta.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al considerar que los IFD celebrados por la recurrente no califican como instrumentos con fines de cobertura por no estar vinculados a un riesgo específico, de modo que la pérdida observada no es deducible de la renta neta imponible del ejercicio.

Que sostiene que nuestra normativa vigente en el periodo fiscalizado, siguiendo la doctrina financiera y la jurisprudencia, estableció que a efecto que la contratación del IFD califique como de cobertura, es necesario acreditar documentariamente la identificación de los riesgos específicos (y no generales del negocio) así como que su ocurrencia deba afectar los resultados del negocio; por lo que, el escenario de afectación al resultado del negocio (tanto de pérdida o de resultado menor al esperado) causado por el riesgo que se quiere evitar o atenuar debe estar acreditado y cuantificado, por cada tipo de riesgo identificado.

Que indica que de la evaluación de los escritos y los papeles de trabajo obrantes en el expediente, de estos únicamente se desprende afirmaciones sobre el riesgo de la caída de los precios de los metales preciosos, la finalidad de cobertura de sus contratos y las actividades de manejo de riesgos por parte de la gerencia, por lo que consideró que tales documentos no identifican ni acreditan el riesgo que se pretende cubrir.

Que señala en referencia al Memorándum de Hochschild Mining de 25 de febrero de 2014, emitido por el Gerente Corporativo de Planeamiento Financiero, que éste solo muestra información sobre la cotización de la plata de 2008 y 2009, sin arribar a conclusiones sobre el riesgo de mercado o de liquidez para el año fiscalizado que la afecten, enfatizando que para concluir que se trata de un análisis de riesgos es necesario proporcionar documentación cuantificada que acredite el riesgo a ser atenuado o eliminado y cómo éste afectaría el resultado del negocio, acreditación que dicho documento no contiene. Invocó la Resolución N° 04335-9-2014, en la que se analizó el riesgo de mercado al que estaba expuesto un contribuyente, dando por acreditado documentariamente la relación del riesgo con la alta volatilidad de los precios, y cómo su tendencia a la abaja podía generar resultados negativos en el negocio y sus niveles de liquidez.

Que agrega que si bien de la documentación presentada por la recurrente no fluye que haya celebrado los IFD con motivo del respaldo brindado a su casa matriz respecto de la obligación que esta asumió en enero de 2008, tampoco se encuentra acreditado fehacientemente cuál fue el riesgo que pretendía cubrir.

Que según se aprecia en el Punto 6 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2789 a 2809), la Administración reparó la deducción efectuada a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por S/11 740 423,00 bajo el concepto de «Instrumentos Financieros de Forward Citibank/JPM», al considerar que la recurrente no acreditó fehacientemente que estas operaciones tuviesen



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

finés de cobertura debido a que los riesgos que cubren no se encuentran identificados con operaciones específicas del activo o pasivo. Señaló como base legal el artículo 5-A, el primer párrafo del artículo 37, la Quincuagésima segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (fojas 2386 y 2387), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito con la base legal correspondiente y documentación probatoria, el motivo por el que dedujo en la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, el importe de S/11 740 423,00 referenciado como «Pagos Instrumentos Financieros de Forward Citibank/JPM», especificando que de tratarse de IFD con fines de cobertura, explique por escrito con el sustento documentario, el análisis del riesgo que se pretendía cubrir, demostrando el riesgo latente materia de cobertura.

Que en respuesta, en el Punto 2 del escrito presentado el 26 de febrero de 2014 (fojas 2374 a 2378), la recurrente indicó que la deducción corresponde al pago que realizó en el ejercicio 2011 del saldo por pagar que se encontraba provisionado al 31 de diciembre de 2010 por los IFD que contrató con fines de cobertura en el 2009, con Citibank NA y JP Morgan bajo la modalidad de zero cost collar.

Que precisó que la contratación tuvo por finalidad cubrir la variación del precio internacional de oro y plata que comercializa, y que el riesgo se evidencia por tratarse de una empresa cuyos ingresos principales dependen de la venta de los indicados commodities, ya que una variación en el precio de cotización afecta directamente los resultados de la empresa. Así, indicó que dada la volatilidad de los precios en el ejercicio 2008, decidió contratar los IFD con la finalidad de asegurar el precio de venta de una parte de la producción futura cubriendo una cantidad mensual de onzas de oro y plata, que resultaba menor a las producidas en los ejercicios 2009 y 2010, y así proteger sus flujos corrientes de caja, indicando que de no haberlo hecho habría obtenido un resultado negativo de \$30 millones.

Que en el Punto 2 del resultado del aludido requerimiento (fojas 2345 a 2358) la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, así como del Memorandum emitido el 25 de febrero de 2014 por el Gerente Corporativo de Planeamiento Financiero de la recurrente a su representante legal, informado sobre la estrategia de cobertura contra la volatilidad de los precios del oro y plata entre el 2009 y 2010 (fojas 2367 y 2368); relación de confirmaciones con sus correspondientes liquidaciones efectuadas en enero de 2011 (fojas 303 a 323); estados de cuenta del Citibank y conciliaciones bancarias de enero de 2011 respecto de las liquidaciones realizadas (fojas 272 a 302).

Que de su evaluación concluyó que la recurrente no demostró fehacientemente que las operaciones en cuestión tuviesen fines de cobertura ya que los riesgos no se encuentran claramente identificables con operaciones específicas del activo o pasivo, mostrando únicamente riesgos generales de la empresa para proteger sus flujos corrientes de caja necesarios para hacer frente a la continuidad de sus operaciones en caso su casa matriz no pueda cumplir con sus obligaciones financieras.

Que mediante el Punto 1.8 del Requerimiento N° (foja 2335), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de la presente observación, otorgándole un plazo para presentar sus descargos debidamente sustentados.

Que en el Punto 8 del escrito presentado el 21 de mayo de 2014 (fojas 2285 a 2295), la recurrente reiteró lo indicado en respuesta al Requerimiento N° resaltando que los contratos celebrados cumplen con los requisitos previstos en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta para calificar como IFD con fines de cobertura, ya que los celebró con partes independientes (Citibank NA y JP Morgan), que los riesgos cubiertos son claramente identificables (la variación del precio de la plata y oro) y que afectarán los resultados de la actividad del negocio que consiste en la comercialización de dichos minerales, alegando que de los documentos denominados «Confirmation» y «Confirmation amend» se desprende que los contratos suscritos cubren el precio de la plata y oro que comercializa. Agregó que la celebración de tales contratos se encuentra vinculada con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, en tanto busca cubrir «el aseguramiento de los ingresos», sea cual fuere la variación de los precios, de modo que no busca lucrar con el derivado sino proteger su fuente generadora de renta.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que en el Punto 8 del resultado al aludido requerimiento (fojas 2233 a 2251) la Administración mantuvo sus conclusiones acerca que la recurrente no acreditó que los instrumentos financieros derivados celebrados tuviesen fines de cobertura, toda vez que los riesgos que cubren no se encuentran claramente identificados con operaciones específicas del activo y pasivo, mostrando únicamente riesgos generales de la empresa para proteger sus flujos corrientes de caja necesarios para hacer frente a la continuidad de sus operaciones en caso su casa matriz no pueda cumplir con sus obligaciones financieras.

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 2789 a 2809), la Administración formuló el reparo bajo los mismos argumentos expuestos en fiscalización.

Que estando a lo reseñado anteriormente, las partes coinciden en que la materia en controversia consiste en determinar si los IFD celebrados por la recurrente con diversas instituciones financieras fueron celebrados con fines de cobertura, a fin de establecer si se ajusta a ley la deducción de la pérdida generada en el ejercicio fiscalizado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del referido ejercicio.

Que el inciso b) del artículo 5-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF³⁸, aplicable por temporalidad, dispone que los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de interés o cualquier otro índice de referencia, que puede recaer sobre: (b.1) Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio; u (b.2) Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

Que en adición, señala el citado inciso que un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- 1) Se celebra entre partes independientes. Excepcionalmente, un Instrumento Financiero Derivado se considerará de cobertura aun cuando se celebre entre partes vinculadas si su contratación se efectúa a través de un mercado reconocido.
- 2) Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad.
- 3) El deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente:
 - I. El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características.
 - II. El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura.
 - III. Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas.
 - IV. El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

Que por su parte, el inciso c) del citado artículo 5-A señala que son Instrumentos Financieros Derivados no considerados con fines de cobertura aquéllos que no cumplan con alguno de los requisitos señalados en los numerales 1) al 3) del inciso b) anterior. Agrega esta norma que asimismo, se considerará que un Instrumento Financiero Derivado no cumple los requisitos para ser considerado con fines de cobertura cuando: 1) Ha sido celebrado fuera de mercados reconocidos; o 2) Ha sido celebrado con sujetos residentes

³⁸ Artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 970, publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de diciembre de 2006, que entró en vigencia el 1 de enero de 2007; e inciso sustituido por la Ley N° 29306, publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

o establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición.

Que conforme con lo anterior, se advierte que los instrumentos financieros derivados que no cumplieren con los requisitos antes señalados se considerarán como instrumentos sin fines de cobertura, para efecto de lo establecido en la ley.

Que el tercer párrafo del artículo 50 de la precitada Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970³⁹, dispone que en ambos sistemas de compensación de pérdidas, las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin.

Que a su vez, el inciso e) del artículo 29 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 219-2007-EF⁴⁰, establece que las pérdidas de fuente peruana devengadas en el ejercicio, provenientes de instrumentos financieros derivados con fines distintos a los de cobertura, se computarán de forma independiente y serán deducibles de las rentas de fuente peruana obtenidas en el mismo ejercicio provenientes de instrumentos financieros derivados que tengan el mismo fin. Si quedara algún saldo, éste sólo podrá ser compensado contra las rentas de tercera categoría de los ejercicios posteriores, provenientes de instrumentos financieros derivados con fines distintos a los de cobertura, de conformidad con el artículo 50 de la Ley.

Que según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, en los derivados con fines distintos a los de cobertura, las pérdidas provenientes de estos contratos sólo se podrán compensar con rentas netas originadas por la contratación de instrumentos financieros derivados que tengan la misma finalidad, es decir que tampoco cumplan los requisitos para ser considerados con fines de cobertura, por lo que si un contribuyente obtiene pérdida en transacciones con derivados no considerados con fines de cobertura y no obtiene rentas por el mismo origen, no podrá aplicar las citadas pérdidas a ningún otro tipo de renta, sin embargo, acepta un diferimiento de los excesos no aplicados en el ejercicio corriente a los ejercicios siguientes de acuerdo al sistema de arrastre de pérdidas elegido por el contribuyente.

Que de ello se tiene que en lo que respecta a las reglas de imputación de pérdidas, el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta pretende establecer criterios diferenciados entre las operaciones con instrumentos financieros derivados calificados de cobertura del resto de operaciones con derivados que no califiquen como con fines de cobertura, según los cuales las pérdidas resultantes de estos últimos solamente podrían compensarse con las rentas generadas por este mismo tipo de instrumentos en ejercicios futuros.

Que de la documentación que obra en autos, se aprecia que los IFD materia de observación son los siguientes (foja 2377):

Operación Número de referencia	Entidad	Tipo IFD	Fecha de negociación	Plazo	Metal	Cantidad nacional	Opción de venta (\$)	Opción de compra (\$)	Pago efectuado	Fojas
8000018232831	JP Morgan Chase Bank N.A. (No vinculado y No domiciliado)	Forward	12/05/09	Del 04/01/2010 al 31/12/2010	Plata	400 000,00	11	19.95	2 414 549,97	313 y 314
8000018983637		Forward	8/09/09	Del 04/01/2010 al 31/12/2010	Plata	1 500 000,00	13.8	20.92		309 y 310
8000018991083		Forward	9/09/09	Del 04/01/2010 al 31/12/2010	Plata	1 500 000,00	14	21		305 y 306
389230/1,389231/1	Citibank NA (No vinculado y No domiciliado)	Forward	6/05/09	Del 04/01/2010 al 31/12/2010	Plata	1 400 000	11,00	17,00	1 769 029,03	321
389464//1,389465/1		Forward	8/05/09	Del 04/01/2010 al 31/12/2010	Plata	400 000	11,00	19,50		318 a 320

Que de acuerdo a De Lara, los contratos de derivados tienen, entre otras, las finalidades básicas de

³⁹ Publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de diciembre de 2006, vigencia desde el 1 de enero de 2007.

⁴⁰ Publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

cobertura de riesgos y especulación⁴¹, siendo que en la cobertura de riesgos (Hedging), los productos derivados son útiles para el agente económico que desea mitigar o cubrir el riesgo de variaciones o cambios adversos en los precios de los activos que dicho agente tiene en el mercado de contado o de físicos. Por otro lado, en el caso de los contratos derivados con fines de especulación, el agente económico no desea reducir o cancelar riesgos sino que por el contrario, el especulador realiza una apuesta direccional en los movimientos del precio de un producto derivado para obtener una ganancia o rendimiento acorde con el riesgo que asume.

Que sobre la identificación de los riesgos, es conveniente indicar que según Hernández Muñoz⁴² los riesgos son consustanciales a toda actividad comercial, por lo que el empresario no tiene más remedio que buscar soluciones para minimizar sus efectos adversos y añade que la incertidumbre es un elemento del riesgo que está presente en cualquier actividad, pero que se hace más notoria cuando esa actividad se desarrolla en el comercio internacional, puesto que, a los riesgos generales de todo negocio, hay que añadir los riesgos específicos del comercio exterior o los que, siendo comunes requieren una gestión diferenciada.

Que en la misma línea Bodie y Merton⁴³, señalan que las empresas son organizaciones cuya función económica principal es producir bienes y servicios, siendo que prácticamente cada actividad de la empresa implica exposiciones a riesgos; por lo que asumir riesgos es una parte esencial e inseparable de la empresa. Agregan que se dice que uno se cubre de un riesgo si la disminución de su exposición a una pérdida hace necesario renunciar a la posibilidad de una ganancia. Por ejemplo, si los agricultores venden hoy su producción futura a un precio fijo para eliminar el riesgo de un precio bajo en el tiempo de cosecha, renuncian a la posibilidad de ganar más con los precios altos que sus productos pueden alcanzar después. Por lo que concluyen que con la cobertura se elimina el riesgo de perder y se renuncia a una ganancia posible.

Que según Marín Hernández y Antón Renart⁴⁴ el riesgo cubierto en una cobertura de flujos de efectivo es la variabilidad en los flujos de caja atribuibles a un riesgo particular asociado con un activo o un pasivo reconocido en el balance, un compromiso en firme no reconocido (riesgo monetario solamente), o una transacción prevista altamente probable, o que puede afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias. Agregan que los flujos futuros de caja pueden hacer relación a activos y pasivos existentes como el pago futuro de intereses o a ventas o compras previstas en divisas, por lo que la volatilidad puede ser consecuencia de cambios en los tipos de interés, en los tipos de cambio, o en los precios de títulos o materias primas.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03062-3-2019, en un caso en que se cuestionaba la contratación de derivados de cobertura por el mineral cobre, señaló que la existencia de un riesgo, esto es, de una amenaza, no es suficiente per sé para que un instrumento financiero derivado relacionado a ese riesgo pueda calificarse como vinculado con la generación de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora, toda vez que los objetivos y el propósito del uso de instrumentos financieros derivados deben estar debidamente documentados a fin de poder corroborar que la contratación del instrumento financiero derivado buscaba reducir o eliminar una amenaza puntual en el mantenimiento de la fuente de renta gravada, y si bien resulta razonable que una empresa quiera cubrirse del riesgo que representa la volatilidad del precio de los minerales que comercializa, tratándose de un commodity como el cobre; no obstante, esta decisión de cobertura en el ámbito de los Instrumentos Financieros Derivados, debía encontrarse debidamente documentada, con identificación clara de los riesgos cubiertos, su relación con los activos o bienes específicos que reciben la cobertura y el impacto que dichos riesgos tendrían en la generación de rentas gravadas, siendo que el sustento documentario debe mostrar la identificación del riesgo específico que pretendió cubrir con tales contratos, la medición del riesgo, su gestión y control durante el tiempo que estuvieron vigentes los contratos, el margen que esperaba ser cubierto o el análisis de la determinación de los precios fijos estimados con los que pretendería cubrir su costo de producción y el margen de ganancia

⁴¹ DE LARA HARO, Alfonso. Medición y control de riesgos financieros. Editorial Limusa S.A. de C.V. México. 2005. p. 12.

⁴² HERNÁNDEZ MUÑOZ, Lázaro. Los riesgos y su cobertura en el comercio internacional. Fundación Confemetal Editorial, Madrid, España. 2003. p. 56.

⁴³ BODIE, Zvi y MERTON, Robert. Finanzas. Prentice Hall. México. Primera Edición. 1999. pp. 219, 243, 245 y 252.

⁴⁴ MARÍN HERNÁNDEZ, Salvador; y ANTÓN RENART, Marcos. La información financiera en la banca del siglo XXI. Ediciones de Universidad de Cantabria. 2010. España. p.418.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

que buscaba obtener.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 00626-9-2019, emitida en un caso en que se discutía la contratación de derivados de cobertura para la venta de zinc (ejercicio 2010), afirmó que el riesgo de fluctuación del precio de los metales, constituye un riesgo general del negocio minero, inherente por el tipo de bien que produce y vende, no siendo suficiente la afirmación de que el riesgo coberturado era la fluctuación del precio de los concentrados, ni que los bienes subyacentes corresponden al giro del negocio, dado que lo que correspondía era que la recurrente demostrase los objetivos específicos a nivel de actividades del instrumento financiero derivado contratado.

Que de acuerdo con lo expuesto en las Resoluciones N° 00626-9-2019 y 05426-9-2018, los contribuyentes deben contar con la documentación que acredite la existencia de un riesgo específico antes de la celebración de los contratos de instrumentos financieros derivados, lo que no se ve enervado por el hecho que en tales resoluciones se haya efectuado los reparos sobre la base de lo establecido en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, antes de la modificación del citado artículo efectuada por la Ley N° 29306, toda vez que tanto en dicha norma como en la norma modificada se exige como requisito que los riesgos a ser cubiertos por los instrumentos financieros derivados deben ser claramente identificables, debiendo el deudor tributario contar con documentación que permita identificar el riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

Que en el caso de autos se tiene que, en el curso del procedimiento de fiscalización, la recurrente sostuvo que el riesgo específico que pretendía coberturar consistía en la variación del precio internacional del oro y plata que comercializa, al tratarse de una empresa cuyos ingresos dependen de la venta de tales commodities.

Que al respecto, es preciso advertir que los instrumentos derivados con JP Morgan Chase Bank N.A. y Citibank N.A., fueron celebrados en mayo y setiembre de 2009, por el total de 5 200 000 onzas de plata, fijando precios mínimos de \$11,00 y máximos de \$21, 00 por onza, los cuales se liquidaron por periodos mensuales de enero a diciembre de 2010.

Que el cuadro insertado en el Memorándum elaborado por el Gerente Corporativo de Planeamiento Financiero de la recurrente (foja 3185), contiene un registro de los precios internacionales del oro y plata entre enero de 2008 y diciembre de 2009, a partir del cual se advierte que entre agosto y octubre de 2008, el precio del oro y plata experimentó una tendencia a la baja, que se acentuó entre octubre de 2008 y enero de 2009, llegando a valores inferiores a \$10/oz, experimentado luego de ello una tendencia al alza hasta marzo de 2009 —sin llegar a los valores registrados en agosto de 2008— y una ligera tendencia a la baja entre abril y mayo de 2009, que volvió a registrarse en julio de ese mismo año, lo que evidencia la volatilidad del precio de dichos minerales.

Que así, la recurrente sostiene que lo expuesto evidencia que la cotización internacional del precio de los referidos minerales presentó variaciones oscilantes, registrando precios inferiores a \$10/oz en meses previos a la celebración de los IFD analizados.

Que de acuerdo a lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 00626-9-2019, la volatilidad del precio de los metales, constituye un riesgo general del negocio minero, inherente por el tipo de bien que produce y vende.

Que si bien la recurrente indicó encontrarse expuesta por la variación del precio internacional de los minerales, por lo que, a fin de asegurar el precio de venta de parte de la producción futura y mitigar el impacto en la generación de flujos de caja, contrató los indicados instrumentos financieros derivados con la finalidad de proteger sus flujos corrientes de caja necesarios para la continuidad de sus operaciones, permitiéndole hacer frente a sus obligaciones corrientes y específicas, no presentó documentación que permitiera constatar tal circunstancia, lo que resultaba necesario para establecer si los aludidos



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

instrumentos derivados fueron contratados con fines cobertura y, por ende, para admitir como deducible la pérdida generada por ellos.

Que toda vez que la legislación vigente exige como requisito que los riesgos a ser cubiertos por los instrumentos financieros derivados deban ser claramente identificables, debiendo el deudor tributario contar con documentación que permita identificar el riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura, para dar por cumplida tal exigencia no resultan suficientes las afirmaciones de la recurrente, no siendo posible verificar los riesgos específicos requeridos.

Que en consecuencia, resulta arreglado a ley el reparo formulado por la Administración, debiendo mantenerse y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente arguye que debe admitirse como medio de prueba el Informe denominado «Análisis de las operaciones de cobertura económica por los años 2009 y 2010», elaborado por el 26 de setiembre de 2014 (fojas 2854 a 2875), el cual presentó con fecha 1 de octubre de 2014, en instancia de reclamación, alegando que tal documento no existía durante la fiscalización, es necesario reiterar que al no haber sido presentado o exhibido cuando fue requerido, tal documentación solo podría ser merituada y evaluada en la medida que se cumplieran con los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario, esto es, que su no presentación no se generó por su causa, o acreditar la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas presentadas, actualizado a la fecha de pago, o presentar carta fianza, lo que no sucedió en el caso de autos, no correspondiendo admitir y evaluar el aludido documento.

Que se debe precisar que de conformidad con el numeral 3 del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente: i) El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características; ii) El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura; iii) Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas; iv) El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura. En tal sentido, era obligación de la recurrente contar con la documentación de sustento correspondiente que identifique lo requerido por la mencionada norma, siendo que por su naturaleza debía contar con la misma al momento de la contratación del Instrumento Financiero Derivado, lo que ratifica que no se cumple los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario.

Que adicionalmente, es obligación del contribuyente contar con la documentación que respalde el tratamiento tributario otorgado a sus operaciones, a fin de presentarla a la Administración en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos en el marco de su labor de fiscalización, no encontrándose eximida de tal obligación cuando la documentación que respalde tal tratamiento consista en un informe de parte, precisamente porque supuestamente su contenido contiene las razones por las que el contribuyente otorgó determinado tratamiento tributario a las operaciones observadas, careciendo de sentido que, al tratarse de un informe de parte, su elaboración con posterioridad a la fiscalización no se considere una causa atribuible al contribuyente.

Que la Resolución N° 0915-5-2004, invocada por la recurrente, para sustentar que al no existir disposición alguna que la obligue a presentar un informe de determinadas características, se debe admitir como medio probatorio en la etapa de reclamación el documento elaborado por el contribuyente o un tercero (foja 3722), se debe señalar que en el caso analizado en la aludida resolución, el contribuyente presentó diversos informes dentro del procedimiento de fiscalización (Informe N° _____, Informe N° _____, Memorando N° _____, Informe N° _____).

“La reducción y el control de agua no contabilizada” de Philip Jeffcoate y Arumkhan Saravanapavan; Agua no Contabilizada y Control de Pérdidas Planes y Estrategias, realizado en Tacna los días 2, 3 y 4 de



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

diciembre de 1999; "Mejoramiento Saneamiento Básico Trujillo Libro 2 – Área de Medición GKW – Cónsul – Saniplan de Febrero de 1996, entre otros), los cuales no fueron considerados por el agente fiscalizador como "informes técnicos" que le permitieran a la recurrente acreditar deducción por mermas, a pesar de tratarse de un ejercicio en el que, de acuerdo con las normas vigentes que regulaban el Impuesto a la Renta, no se contaba con una regulación que estableciera las características que debían reunir los «informes técnicos» para tal acreditación. Sin embargo, en el presente caso, tal como se ha indicado, el numeral 3 del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, establece expresamente la información que debe contener la documentación de sustento, en tal sentido, en el presente caso no estamos ante el supuesto del desconocimiento de informes por sus características, por lo que tal criterio no resulta aplicable.

Que en tal sentido, no habiendo acreditado razón ajena a su causa, por la que no contaba con el Informe elaborado por _____ cuando le fue requerido para sustentar la deducción de las pérdidas obtenidas, no corresponde que se admita ni valore su contenido.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que de acuerdo a la regulación vigente al caso de autos, resultaba suficiente con presentar documentación que permita identificar el riesgo, sin tener que acreditar ni cuantificar el aludido riesgo, por lo que no resulta aplicable el criterio contenido en la Resolución N° 04335-9-2014, citada por la Administración, al haber sido emitida bajo la normativa vigente en el ejercicio 2001, corresponde hacer notar que de acuerdo a la legislación vigente y a la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal, la cobertura en el ámbito de los Instrumentos Financieros Derivados, debía encontrarse debidamente documentada, con identificación clara del riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, su relación con los activos o bienes específicos que reciben la cobertura y el impacto que dichos riesgos tendrían en la generación de rentas gravadas, siendo que el sustento documentario debe mostrar la identificación del riesgo específico que pretendió cubrir con tales contratos, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario, no apreciándose vulneración alguna al principio de legalidad y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Que en virtud de lo expuesto, considerando que en la presente instancia, algunos reparos con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, han sido levantados y otros confirmados, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° _____

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.

Que el inciso a) del citado artículo 85 fija 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, debiendo aplicarse para los pagos a cuenta de enero y febrero el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y a falta de éste se aplicará el método previsto en el inciso b) del mismo artículo.

Que el referido artículo agrega que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

Que por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que la determinación del sistema de pago a cuenta se efectúa en función de los resultados del ejercicio anterior y con ocasión de la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio y siendo aplicable a todo el ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

Que con relación al sistema de coeficientes, el numeral 1 del inciso b) del artículo 54 del citado reglamento, se establece que se encuentran comprendidos en dicho sistema, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, mientras que para los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal mediante la Resolución N° 01601-3-2003, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos habían sido determinados en forma correcta, por lo que en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, éstos serían los que la Administración debía tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

i) Resoluciones de Determinación N°

Que de las indicadas Resoluciones de Determinación N° (fojas 3538 y 3539), se observa que la Administración modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, determinado por la recurrente, equivalente a 0.0229 (foja 2217), estableciéndolo en 0.0336, sobre la base del impuesto resultante del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 determinado por la Administración en la Resolución de Determinación N° (fojas 3569 y 3526), modificado por la Resolución de Intendencia N° (foja 3526).

Que de acuerdo a lo verificado en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS, la recurrente interpuso apelación contra la precitada resolución de intendencia, y mediante la Resolución N° 07090-4-2019 de 6 de agosto de 2019, este Tribunal revocó la aludida Resolución de Intendencia N° de 31 de enero de 2013, disponiendo que proceda conforme a lo resuelto⁴⁵.

Que habida cuenta que el cálculo del coeficiente por enero y febrero de 2011 tuvo en cuenta el impuesto resultante determinado en la Resolución de Determinación N° y modificado por la Resolución de Intendencia N° la cual fue revocada por este Tribunal, corresponde revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración recalcule el coeficiente resultante tomando en cuenta lo resuelto en la Resolución N° 07090-4-2019.

ii) Resoluciones de Determinación N°

Que de las indicadas Resoluciones de Determinación N° 9 (fojas 3528 a 3537), se observa que fueron emitidas con monto cero por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría de marzo a diciembre de 2011.

Que de los Anexo N° 1 y 2 de tales valores (foja 3526 y 3527) y el reporte de las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, se verifica que las bases imponibles, coeficiente e impuesto calculado, declarados mediante los de 28 de setiembre de 2012⁴⁶ (foja 2217), coinciden con las cifras determinadas por la Administración.

Que de otro lado, se aprecia que en sus recursos de reclamación (fojas 3492 a 3502) y apelación (fojas 3705 a 3786, 3812 a 3816, 3848, 3849 y 3892 a 3906) la recurrente no expuso argumentos relacionados a

⁴⁵ Que en el contenido de la aludida resolución, este Tribuna indicó que «...teniendo en cuenta que en la apelada, la Administración dejó sin efecto el reparo por gastos de exploración de concesiones, en virtud del cual la Administración calculó el límite de donaciones, corresponde que esta reliquide las deducciones por efecto del límite de donaciones reconocidas por la Administración sustentándose en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto la Renta así como el saldo a favor contenido en la Resolución de Determinación N° , de conformidad con lo dispuesto en la presente resolución y lo solicitado por la recurrente».

⁴⁶ Dichas declaraciones rectifican las declaraciones juradas originales presentadas mediante

del 27 de abril, 24 de mayo, 24 de junio, 22 de julio, 24 de agosto, 23 de setiembre, 26 de octubre, 24 de noviembre, 27 de diciembre de 2011 y 24 de enero de 2012, respectivamente (foja 2217).



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

los mencionados valores a pesar de haberlos incluidos en su impugnación; por lo que, al no exponer controversia alguna sobre el particular, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 2847 y 2848) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro similar determinado indebidamente, entre otros. La Nota 21 de la citada tabla precisa que en el Impuesto a la renta Anual, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido.

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 que dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° siendo que tales reparos han sido analizados precedentemente, algunos de los cuales se han levantado, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide la Resolución de Multa N°

Que respecto a la inobservancia del procedimiento administrativo sancionador previo, regulado en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁷; cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen⁴⁸; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el aludido código, no corresponde aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como lo señaló este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras.

Que en tal sentido y sin perjuicio de ello, corresponde indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, debiendo anotarse, además, que la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, citada por la recurrente, tiene efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos, al igual que el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97

⁴⁷ Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

⁴⁸ En el mismo sentido, el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016, disponía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se regían supletoriamente por dicha ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no eran tratados expresamente de modo distinto.



Tribunal Fiscal

N° 11326-1-2021

de la Sala Civil de la Corte Suprema, por lo que no resulta vinculante para este Tribunal.

Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes, según la constancia que obra en autos (foja 3861).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 25 de mayo de 2015, en el extremo referido al reparo por gastos de exploración y desarrollo activados, al reparo por actos de liberalidad en la reubicación de posesionarios Huachuhuilca, reparo por gasto pre operativo relacionado al acta de compromiso -18 años plazo servidumbre, reparo por exceso de gastos de depreciación respecto de los activos fijos con códigos 4000231, 4000232, 4000220, 4000262, 4000261 y 4000242 y por gastos por instrumentos financieros derivados, así como en el extremo de las Resoluciones de Determinación N°

y **REVOCARLA** en lo demás que contiene; debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/MT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente